
IFF Institut für Finanzwissenschaft
und Finanzrecht



Universität St.Gallen

IFF Forum für Steuerrecht

Aus dem Inhalt

Lic. iur. Peter Brülisauer

Internationale Gewinnabgrenzung bei unbeschränkter Steuerpflicht in der Schweiz

Etienne von Streng, RA/
Frédéric Vuilleumier, RA

Steuerrechtliche Behandlung von Abgangsentschädigungen und anderen Kapitalabfindungen des Arbeitgebers

Dr. Thomas Meister/
Roger von der Weid, LL.M.

Besteuerung von Mitarbeiteraktien und -optionen

Dr. Ivo P. Baumgartner

Anforderungen an die Rechnungsstellung bei der Differenzbesteuerung

Dr. Thomas Meister/
Maurus Winzap, LL.M.

Abzugsfähigkeit von Steuern bei juristischen Personen

Lic. iur. Rainer Zigerlig/
Lic. iur. Agostino Cozzio/
Eric Hess, Fürsprecher

Gesetzgebungs-Agenda 2003/1

2003/1

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, Varnbühlstrasse 19, CH-9000 St. Gallen
Telefon: +41 (0)71 224 25 20
Telefax: +41 (0)71 224 26 70
E-Mail: fstr-iff@unisg.ch
Internet-Website: www.iff.unisg.ch

Redaktion

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

Erscheinungsweise

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

Bezugspreis

Jahres-Abonnement: CHF 390.– (Studenten: 50% Rabatt für Neu-Abonnemente), Mehrfach-Abonnemente: Auskunft beim Verlag, Einzelhefte: CHF 97.50. In diesen Preisen sind der Jahresordner sowie die Mehrwertsteuer enthalten. Es werden die effektiven Versandkosten verrechnet. Die Rechnungsstellung erfolgt jeweils am Jahresanfang.

Bestellungen

Beim Verlag

Abbestellungen

Schriftlich beim Verlag bis spätestens sechs Wochen vor Jahresende

Manuskripte und Rezensions-Exemplare

Bitte an den Verlag

Urheber- und Verlagsrechte

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

Konzept und Gestaltung

Designalltag Zürich, Ruedi Rüegg, Zürich

Druck

Cavelti AG, Druck und Media, 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 Finanzwissenschaft
und Finanzrecht



Universität St.Gallen

IFF Forum für Steuerrecht

2003/1

Inhalt

	Artikel	
Lic. iur. Peter Brülisauer	Internationale Gewinnabgrenzung bei unbeschränkter Steuerpflicht in der Schweiz	3
	Praxis-Forum	
Etienne von Streng, RA/ Frédéric Vuilleumier, RA	Steuerrechtliche Behandlung von Abgangsentschädigungen und anderen Kapitalabfindungen des Arbeitgebers	30
Dr. Thomas Meister/ Roger von der Weid, LL.M.	Besteuerung von Mitarbeiteraktien und -optionen	51
	Judikatur-Forum	
Dr. Ivo P. Baumgartner	Anforderungen an die Rechnungsstellung bei der Differenzbesteuerung	61
Dr. Thomas Meister/ Maurus Winzap, LL.M.	Abzugsfähigkeit von Steuern bei juristischen Personen	67
	Gesetzgebungs-Agenda	
Lic. iur. Rainer Zigerlig/ Lic. iur. Agostino Cozzio/ Eric Hess, Fürsprecher	Gesetzgebungs-Agenda 2003/1	76

Internationale Gewinnabgrenzung bei unbeschränkter Steuerpflicht in der Schweiz

Zur Bedeutung von Art. 52 Abs. 3 DBG

Lic. iur. Peter Brülisauer, dipl. Steuerexperte



Lic. iur. Peter Brülisauer,
dipl. Steuerexperte, Partner,
Ernst & Young, Zürich

Inhalt

1	Einleitung	4.4	Spezifische Fallkonstellationen
2	Grundsatzüberlegungen	4.4.1	Gesamtgewinne
2.1	Verhältnis zwischen Art. 52 Abs. 1 und Abs. 3 DBG	4.4.1.1	Gewinne des Stammhauses und Gewinne sämtlicher Betriebsstätten
2.2	Entstehungsgeschichte von Art. 52 Abs. 3 DBG	4.4.1.2	Gewinne des Stammhauses und Verluste sämtlicher Betriebsstätten
2.2.1	Chronologie	4.4.1.3	Gewinne des Stammhauses und Gewinne/Verluste der Betriebsstätten
2.2.2	Irland-Entscheid vom 30. Oktober 1987	4.4.1.4	Verluste des Stammhauses und Gewinne/Verluste der Betriebsstätten
2.3	Vereinbarkeit von Art. 52 Abs. 3 DBG mit DBA-Recht	4.4.2	Gesamtverluste
3	Abgrenzung nach den Grundsätzen des IKStR	4.4.2.1	Verluste des Stammhauses und Verluste sämtlicher Betriebsstätten
3.1	Sinn und Zweck des Verweises	4.4.2.2	Verluste des Stammhauses und Verluste/Gewinne der Betriebsstätten
3.2	International anwendbare Grundsätze des IKStR	4.4.2.3	Gewinne des Stammhauses und Verluste sämtlicher Betriebsstätten
3.2.1	Verbot der aktuellen und virtuellen Doppelbesteuerung	4.4.2.4	Gewinne des Stammhauses und Verluste/Gewinne der Betriebsstätten
3.2.2	Primäre Anwendung der quotenmässig-direkten Abgrenzungsmethode	5	Fazit
3.2.3	Kontinuität der Abgrenzungsmethode	5.1	De lege lata
4	Anwendbare Abgrenzungsmethode	5.2	De lege ferenda
4.1	Vertretene Grundkonzepte		Literatur
4.1.1	Prinzipielle Anwendung der objektmässig-direkten Methode		Materialien
4.1.2	Eingeschränkte Anwendung der quotenmässig-direkten oder -indirekten Methode		Erlasse
4.2	Umstrittene Auslegungsfragen		
4.3	Gesetzesauslegung		
4.3.1	Einschränkung der Grundsätze des IKStR		
4.3.2	Verlustübernahme durch Hauptsitz als Optionsrecht?		

1 Einleitung

Im DBG findet sich keine eigenständige Norm für die internationale Gewinnabgrenzung, sondern es wird in Art. 52 Abs. 3 Satz 1 auf die Grundsätze des Verbots der interkantonalen Doppelbesteuerung verwiesen. Auf den ersten Blick scheint klar, dass die Gewinnabgrenzung nach den Regeln des IKStR – d.h. entweder nach der quotenmässig-direkten oder quotenmässig-indirekten Methode – erfolgen muss. Da jedoch die in Art. 52 Abs. 3 Sätze 2 und 3 DBG verankerte provisorische Verlustübernahme bzw. die Möglichkeit der Rückbelastung der vom Inlandergebnis abgezogenen ausländischen Betriebsstätte-Verluste nicht mehr den Abgrenzungsregeln des IKStR entspricht, werden in der Lehre die unterschiedlichsten Auffassungen zur anwendbaren Abgrenzungsmethode vertreten.

Die ESTV hat im Rundschreiben vom 18. Juli 2002¹ festgehalten, dass die provisorische Verlustübernahme eine individuelle Gewinnabgrenzung mit jedem einzelnen Betriebsstätte-Staat nach der objektmässig-direkten Methode verlange und demzufolge die quotenmässig-indirekte Methode im Grundsatz nicht mehr zur Anwendung gelangen könne. Zusätzlich wird im RS auf die Bestrebungen der OECD hingewiesen, Art. 7 Abs. 4 OECD-MA, welcher als Grundlage für die Anwendung der quotenmässig-indirekten Methode verstanden wird, ersatzlos zu streichen. Diese Entwicklung ist insbesondere für Versicherungsgesellschaften von Bedeutung, welche der Ansicht sind, dass gemäss Art. 52 Abs. 3 DBG weiterhin die quotenmässig-indirekte Methode angewendet werden könne. Da bis anhin in dieser Frage zwischen der ESTV und den Versicherungen keine Einigung erzielt werden konnte, hat die ESTV in Aussicht gestellt, gegen Veranlagungen von Versicherungsgesellschaften für die Steuerperiode 2001, welche die Abgrenzung nach der quotenmässig-indirekten Methode vornehmen, Beschwerde zu erheben.

Nachfolgend soll Art. 52 Abs. 3 DBG mit Bezug auf die anwendbare Abgrenzungsmethode² bei unbeschränkter Steuerpflicht in der Schweiz anhand der klassischen Auslegungselemente und spezifischer Fallkonstellationen *de lege lata* und *de lege ferenda* gewürdigt werden. Vorgängig sind einerseits das Verhältnis zwischen

Art. 52 Abs. 1 und Abs. 3 DBG sowie die Entstehungsgeschichte von Art. 52 Abs. 3 DBG zu untersuchen, und andererseits ist zu prüfen, was unter den in Art. 52 Abs. 3 Satz 1 DBG verankerten Grundsätzen des IKStR zu verstehen ist.

2 Grundsatzüberlegungen

2.1 Verhältnis zwischen Art. 52 Abs. 1 und Abs. 3 DBG

Art. 52 Abs. 1 (zweiter Halbsatz) DBG stellt eine einseitige unilaterale Massnahme zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im internationalen Verhältnis dar und ist – aufgrund des klaren Wortlauts («die Steuerpflicht erstreckt sich nicht») – nicht nur als abschliessende Aufzählung der Ausnahmen von der unbeschränkten Steuerpflicht in der Schweiz, sondern zusätzlich als gesetzliche Grundlage zur ausschliesslichen Anwendung der *Freistellungsmethode* im internationalen Verhältnis zu verstehen.³ Die Befreiung stellt zwar einen interkantonal, nicht aber international anerkannten Grundsatz dar, da weltweit die Anrechnungsmethode weiter verbreitet ist als die Befreiungsmethode.⁴ Die aussensteuerliche Freistellung stellt – wie übrigens auch die DBA-rechtliche Freistellung – *keine* objektive Steuerbefreiung, sondern eine subjektive Steuerbefreiung dar. Die Formulierung «sie (die Steuerpflicht) erstreckt sich nicht» ist daher entgegen der herrschenden Auffassung⁵ nicht i.S.d. Ausnehmens von der Bemessungsgrundlage, sondern i.S.d. Verbots zur Erhebung einer positiven Steuer zu verstehen, was die gewinnmindernde Berücksichtigung von ausländischen Betriebsstätte-Verlusten nicht ausschliesst.

In Art. 52 Abs. 3 DBG wird mittels Verweises auf die Grundsätze des IKStR und mittels Verankerung der grenzüberschreitenden Verlustberücksichtigung ferner präzisiert, wie bei unbeschränkter Steuerpflicht in der Schweiz die *Abgrenzung* im internationalen Verhältnis bei Anwendung der in Art. 52 Abs. 1 DBG vorgeschriebenen Freistellungsmethode *technisch* zu bewerkstelligen ist.⁶ Die Auffassung,⁷ wonach mit dem Verweis auf die Grundsätze des IKStR das Bekenntnis zur Freistellungs-

1 RS ESTV, Steuerauscheidung Versicherungsgesellschaften, 142 ff.

2 Die Modalitäten der Nachbesteuerung bzw. Rückbelastung der übernommenen Verluste sind nicht Gegenstand dieses Artikels.

3 AGNER/JUNG/STEINMANN, Kommentar DBG, Art. 52 N 1; ATHANAS/WIDMER, Kommentar DBG, Art. 52 N 1 i.V.m. Art. 6 N 6; LOCHER, Kommentar DBG I, Art. 6 N 7.

4 HÖHN, BV, Art. 46 Abs. 2 N 72.

5 AGNER/JUNG/STEINMANN, Kommentar DBG, Art. 52 N 1; ATHANAS/WIDMER, Kommentar DBG, Art. 52 N 5 i.V.m. Art. 6 N 7; LOCHER, Kommentar DBG I, Art. 6 N 7.

6 AGNER/JUNG/STEINMANN, Kommentar DBG, Art. 52 N 3 ff.; ATHANAS/WIDMER, Kommentar DBG, Art. 52 N 6 i.V.m. Art. 6 N 13 ff.; LOCHER, Kommentar DBG I, Art. 6 N 28 ff.

7 BAUMHOFF/LEITNER/DIGERONIMO, Betriebsstättengewinnermittlung, 1440.

methode erst in Art. 52 Abs. 3 DBG verankert sein soll, findet sowohl in den Materialien als auch aufgrund des klaren Wortlauts keine Grundlage und ist abzulehnen.

2.2 Entstehungsgeschichte von Art. 52 Abs. 3 DBG

2.2.1 Chronologie

Im Entwurf des BR vom 25. Mai 1983 findet sich folgender Wortlaut von Art. 52 Abs. 3 DBG (damals: Art. 58 Abs. 3 DBG):⁸

«Die Abgrenzung der Steuerpflicht für geschäftliche Betriebe, Betriebsstätten und Grundstücke im Ausland erfolgt im Verhältnis zum Ausland nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung. Vorbehalten bleiben die in Doppelbesteuerungsabkommen enthaltenen Regelungen.»

Aufgrund des Wortlauts des ersten Entwurfs wird deutlich, dass im DBG keine eigenständigen Normen mit Bezug auf die internationale Gewinnabgrenzung verankert werden sollten, sondern dass primär auf die im IKStR bewährte Praxis des BGer und der Kantone abzustellen sei. Unter Berücksichtigung des vielbeachteten Irland-Entscheid des BGer vom 30. Oktober 1987⁹ wurde Art. 52 Abs. 3 DBG jedoch um die provisorische grenzüberschreitende Verlustberücksichtigung ergänzt. Art. 52 Abs. 3 DBG lautete in der Fassung vom 14. Dezember 1990 wie folgt:¹⁰

«Die Abgrenzung der Steuerpflicht für geschäftliche Betriebe, Betriebsstätten und Grundstücke im Ausland erfolgt im Verhältnis zum Ausland nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung. Wenn ein schweizerisches Unternehmen Verluste aus einer ausländischen Betriebsstätte mit inländischen Gewinnen verrechnet hat, innert der folgenden sieben Jahre aber aus dieser Betriebsstätte Gewinne verzeichnet hat, so ist im Ausmass der im Betriebsstätte-Staat verrechenbaren Gewinne eine Revision der ursprünglichen Veranlagung vorzunehmen; die Verluste aus dieser Betriebsstätte werden in diesem Fall in der Schweiz nachträglich nur satzbestimmend berücksichtigt. In allen übrigen Fällen sind Auslandsverluste ausschliesslich satzbestimmend zu berücksichtigen. Vorbehalten bleiben die in Doppelbesteuerungsabkommen enthaltenen Regelungen.»

Aufgrund des Bundesgesetzes über die Reform der Unternehmensbesteuerung vom 10. Oktober 1997 lautet Art. 52 Abs. 3 DBG in seiner heute geltenden Fassung wie folgt:¹¹

«Die Abgrenzung der Steuerpflicht für geschäftliche Betriebe, Betriebsstätten und Grundstücke im Ausland erfolgt im Verhältnis zum Ausland nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung. Ein schweizerisches Unternehmen kann Verluste aus einer ausländischen Betriebsstätte mit inländischen Gewinnen verrechnen, soweit diese Verluste im Betriebsstättestaat nicht bereits berücksichtigt wurden. Verzeichnet diese Betriebsstätte innert der folgenden sieben Geschäftsjahre Gewinne, so erfolgt in diesen Geschäftsjahren im Ausmass der im Betriebsstättensstaat verrechneten Verlustvorträge eine Besteuerung. Verluste aus ausländischen Liegenschaften können nur dann berücksichtigt werden, wenn im betreffenden Land eine Betriebsstätte unterhalten wird. Vorbehalten bleiben die in Doppelbesteuerungsabkommen enthaltenen Regelungen.»

Neben redaktionellen Änderungen im Zusammenhang mit der grenzüberschreitenden Verlustberücksichtigung konnte aufgrund der Einführung des proportionalen Steuertarifs bei juristischen Personen¹² das komplizierte Revisionsverfahren durch eine Nachbesteuerung im Zeitpunkt der Verrechnung der Verlustvorträge im Ausland abgelöst werden. Diese Nachbesteuerung hat den Vorteil, dass die ursprüngliche Veranlagung nicht – u.U. gar mehrmals – angepasst werden muss, sondern dass die Korrekturen fortlaufend im offenen Veranlagungsverfahren vorgenommen werden können.¹³ Ferner können Verluste ausländischer Liegenschaften dann gewinn schmälern berücksichtigt werden, wenn im betreffenden Land eine Betriebsstätte unterhalten wird.¹⁴

2.2.2 Irland-Entscheid vom 30. Oktober 1987

Der nachträgliche Einschub der Sätze 2 und 3 in Art. 52 Abs. 3 DBG ist auf den vielbeachteten Irland-Entscheid des BGer zurückzuführen, dem folgender Sachverhalt zugrunde lag:¹⁵ Die X-AG mit Sitz im Kanton Zug unterhielt in Irland eine Zweigniederlassung, welche in den Geschäftsjahren 1974/75 bis 1979/80 Verlustüberschüsse ausgewiesen hatte. Diese Betriebsstätte-Verluste wurden bei der Veranlagung der direkten Bundessteuer durch die kantonale Steuerverwaltung Zug nicht nur satzbestimmend berücksichtigt, sondern effektiv von den Gewinnen des Sitzes abgezogen, sodass nur der Gesamt-Reingewinn der direkten Bundessteuer unterworfen wurde. Der durch die irische Betriebsstätte in den Geschäftsjahren 1983/84 erwirtschaftete Gewinn wurde alsdann von der Veranlagungsbehörde nicht dem Ausland zugewiesen, sondern mit den in den Vorperioden

8 BOTSCHAFT BR, Steuerharmonisierung, 1 ff.

9 Vgl. hinten, Abschn. 2.2.2

10 AMTL. BULL. SR 1988, StHG und DBG, 810 ff. und 834.; AMTL. BULL. NR 1989, StHG und DBG, 726; Hervorhebung durch den Verfasser.

11 Hervorhebung durch den Verfasser.

12 Art. 68 DBG.

13 BOTSCHAFT BR, Unternehmenssteuerreform 1997, 1204.

14 Im Rahmen dieses Artikels wird nicht weiter auf die Problematik der Liegenschaften im internationalen Verhältnis eingegangen.

15 BGer v. 30. Oktober 1987 = ASA 58 (1989/90) 351 = LOCHER, Internationales Steuerrecht, 315 ff.

angerechneten Verlusten verrechnet und nachträglich besteuert; dies deshalb, weil der irische Fiskus die von der Schweiz übernommenen Verlustvorträge im Rahmen der zeitlichen Verlustverrechnung ebenfalls zum Abzug zugelassen hatte. Die von der X-AG erhobene Einsprache gegen die Veranlagungsverfügung wurde von der Steuerkommission des Kantons Zug am 8. August 1985 abgewiesen.

Gegen den Einspracheentscheid der Steuerkommission erhob die X-AG beim Verwaltungsgericht Zug Beschwerde, welche am 18. Dezember 1986 gutgeheissen wurde. Als Begründung wurde angeführt, dass aufgrund des DBA CH-IRL und gestützt auf Art. 55 BdBSt der Betriebsstätte-Gewinn ausschliesslich dem Betriebsstätte-Staat zuzuweisen sei. Gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts Zug erhob die ESTV Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim BGer, welche am 30. Oktober 1987 mit folgenden Begründungen abgewiesen wurde:

- Sind Verluste aus einer irischen Betriebsstätte mit am schweizerischen Sitz erzielten Gewinnen verrechnet worden und die betreffenden Veranlagungen in Rechtskraft erwachsen, so sei in der folgenden Veranlagungsperiode bei Gewinnerzielung derselben ausländischen Betriebsstätte – soweit diese ihre früheren Verluste ausgleicht – eine entsprechende Kürzung des Verlustabzuges zugunsten der Schweiz nicht zulässig. Insbesondere stelle Art. 58 Abs. 2 BdBSt keine Grundlage für die Verlegung von bisher angerechneten ausländischen Betriebsstätte-Verlusten auf einen späteren erzielten Betriebsstätte-Gewinn dar. Einer solchen Korrektur stehe ferner das den DBA zugrundeliegende Prinzip der periodengerechten Abgrenzung ausländischer Betriebsstätte-Gewinne entgegen.
- Die Verweigerung der nachträglichen Kompensation der angerechneten ausländischen Betriebsstätte-Verluste in der Schweiz habe zwar zur Konsequenz, dass Auslandsverluste im Grundsatz zweimal – einmal im Sitzstaat aufgrund des Systems der Reingewinnbesteuerung und ausserdem im Betriebsstätte-Staat aufgrund der zeitlichen Verlustverrechnung – steuermindernd geltend gemacht werden können. Dieses sachlich unbefriedigende Ergebnis müsse aber hingenommen werden, da es nicht auf das DBA CH-IRL, sondern auf das interne irische Recht zurückzuführen sei.

Aufgrund dieses Entscheids ergibt sich, dass eine Nachbesteuerung von im Ansässigkeitsstaat – aufgrund einer definitiven Veranlagung – angerechneten Betriebsstätte-Verlusten als steuerbegründender Tatbestand nur dann möglich ist, wenn im *unilateralen Aussensteuerrecht des Ansässigkeitsstaats* eine entsprechende gesetzliche Grundlage vorhanden ist, welche mit Art. 52 Abs. 3 (Sätze 2 und 3) DBG geschaffen wurde.

2.3 Vereinbarkeit von Art. 52 Abs. 3 DBG mit DBA-Recht

Aufgrund des Wortlauts von Art. 52 Abs. 3 Satz 1 DBG ist davon auszugehen, dass bei unbeschränkter Steuerpflicht in der Schweiz im internationalen Verhältnis primär die quotenmässig-direkte Methode anzuwenden ist. Dabei gilt, dass die quotenmässig-direkte oder -indirekte Methode auch bei Anwendung eines DBA weitergeführt werden kann,¹⁶ und zwar auch dann, wenn diese im DBA nicht (mehr) ausdrücklich vorgesehen ist. Dies ergibt sich daraus, dass ein DBA abweichende unilaterale Vorschriften nicht einfach aufzuheben, sondern lediglich einzuschränken vermag.

Mit Bezug auf die nachträgliche Rückbelastung der übernommenen Verluste kann festgehalten werden, dass der Ansässigkeitsstaat gemäss OECD-MA¹⁷ berechtigt ist, den Auslandsabzug für spätere Betriebsstätte-Gewinne im Umfang der in früheren Jahren im Ansässigkeitsstaat verrechneten Verluste zu kürzen.¹⁸ Diese nachträgliche Besteuerung kommt nicht einer Besteuerung des in den Folgejahren erzielten ausländischen Gewinns gleich – im Widerspruch zu der für diesen Gewinn zu gewährenden Freistellung¹⁹ –, sondern entspricht der nachträglichen Besteuerung des in den vergangenen Jahren gegen den Verlust verrechneten inländischen Gewinns.²⁰ Das andere in der Literatur vorgebrachte Argument,²¹ wonach der Grund für die DBA-Konformität der provisorischen Verlustübernahme durch den Hauptsitz mit Möglichkeit der Nachbesteuerung darin liege, dass bei Anwendung der objektmässig-direkten Methode der Ansässigkeitsstaat nicht verpflichtet sei, ausländische Betriebsstätte-Verluste zu übernehmen, schlägt fehl, da bei unbeschränkter Steuerpflicht in der Schweiz gemäss Art. 52 Abs. 3 Satz 1 DBG die Abgrenzung im Sinne der *Gesamtgewinnerlegung* erfolgen muss, womit der Ansässigkeitsstaat bereits aufgrund des Reingewinnprinzips verpflichtet ist, geschäftsmässig begründete ausländische Betriebsstätte-Verluste zu übernehmen.

16 GI.M. WIDMER/KRONAUER, Betriebsstätten, 260; a.M. ATHANAS/WIDMER, Kommentar DBG, Art. 6 N 110.

17 OECD, MA, Art. 23 MK 44.

18 So auch LOCHER, Internationales Steuerrecht, 314.

19 So aber BGer vom 30. Oktober 1987 (vgl. vorne Abschn. 2.2.2).

20 VOGEL, DBA, Art. 23 N 74.

21 ATHANAS/WIDMER, Kommentar DBG, Art. 6 N 111.

Da die Modalitäten der grenzüberschreitenden Verlustberücksichtigung in erster Linie vom unilateralen Recht der beteiligten Vertragsstaaten abhängen, bleibt die Regelung dieser Fragestellung ausdrücklich den Vertragsstaaten vorbehalten.²²

3 Abgrenzung nach den Grundsätzen des IKStR

3.1 Sinn und Zweck des Verweises

Mit dem in Art. 52 Abs. 3 Satz 1 DBG verankerten Verweis auf die Grundsätze – zumindest in der deutschen und in der italienischen Fassung²³ – des IKStR sollen im Wesentlichen folgende Ziele erreicht werden:

- Erstens wird klargestellt, dass im internationalen Verhältnis Doppelbesteuerungen in erster Linie auf Basis von *einseitigen unilateralen Massnahmen* zu vermeiden sind. Dieser gesetzliche Verweis ist notwendig, da sich das BGer seit jeher auf den Standpunkt stellt, dass Art. 127 Abs. 3 BV mit Rücksicht auf seine Entstehungsgeschichte und im Hinblick auf seine Stellung im staatsrechtlichen System der Schweiz grundsätzlich²⁴ keine Anwendung auf internationale Sachverhalte finden solle.²⁵
- Zweitens soll sichergestellt werden, dass für die Mechanik der Abgrenzung im internationalen Verhältnis nicht nur die vom BGer entwickelten Grundsätze zum Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung, sondern auch die in den verschiedenen *Kantonen entwickelte Praxis zum internationalen Verhältnis* mitberücksichtigt werden. Diese Aussage geht zwar nicht ausdrücklich aus dem Wortlaut des Gesetzes hervor, lässt sich aber auf die Materialien und die Entstehungsgeschichte abstützen. Ferner ist davon auszugehen, dass diese DBG-Bestimmung von denjenigen Kantonen, die diese Bestimmung bereits vorher in ihrem kantonalen Recht verankert hatten, übernommen wurde.²⁶

- Drittens soll erreicht werden, dass für die internationale Abgrenzung auch die Entwicklungen des *StHG* herangezogen werden, sofern die Grundsätze des *StHG* im internationalen Verhältnis anwendbar sind. Dies ergibt sich daraus, dass das *StHG* und das *IKStR* nicht als in sich geschlossene Rechtssysteme aufzufassen sind, sondern in einer gegenseitigen Wechselwirkung stehen. Ferner ist zu berücksichtigen, dass das *IKStR* nicht mehr allein Richterrecht darstellt, sondern teilweise auch im *StHG* verankert ist.²⁷ Der Wille des Gesetzgebers zur gegenseitigen Abstimmung zeigt sich in der Präambel zum *StHG*, welche präzisierend festhält, dass das *StHG* nicht nur gestützt auf Art. 129 Abs. 1 und 2 BV, sondern auch gestützt auf Art. 127 Abs. 3 erlassen wurde.
- Viertens ergibt sich sowohl aufgrund des Zwecks von Art. 52 Abs. 3 DBG – nämlich der Regelung der Abgrenzung der Steuerpflicht *im Verhältnis zum Ausland* – als auch aufgrund der Tatsache, dass dem Begriff «Grundsatz» per definitionem lediglich eine relative Bedeutung zukommen kann, dass unter den Grundsätzen des *IKStR die im internationalen Verhältnis anwendbaren Grundsätze des IKStR* zu verstehen sind. Im DBA-Fall ist ohnehin klar, dass abweichende DBA-Bestimmungen die im *IKStR* anwendbaren Grundsätze einzuschränken vermögen.

Aufgrund der Tatsache, dass einerseits das Vereinfachungsgesetz nur für harmonisierte Steuerräume geeignet ist und andererseits das in Art. 22 Abs. 1 und 2 *StHG* verankerte interkantonale Prinzip der *Einheit der Steuerperiode*²⁸ dem Grundsatz widerspricht, wonach die Steuerpflicht mit dem Zuzug in die Schweiz beginnt und mit dem Wegzug aus der Schweiz endet²⁹, ist davon auszugehen, dass Art. 22 Abs. 1 und 2 *StHG* im internationalen Verhältnis keine Auswirkungen auf die Mechanik der Abgrenzung entfalten werden. Im Folgenden soll dargestellt werden, was unter den *international anwendbaren Grundsätzen des IKStR* i.S.v. Art. 52 Abs. 3 DBG zu verstehen ist. Für die nachfolgenden Ausführungen

22 OECD, MA, Art. 23 MK 44.

23 Art. 52 Abs. 3 Satz 1 DBG schreibt in der italienischen Fassung die Abgrenzung im internationalen Verhältnis «secondo i principi del diritto federale concernente il divieto della doppia imposizione intercantonale» vor.

24 Eine Ausnahme wird lediglich gemacht für im Ausland gelegene Grundstücke und deren Erträge (BGE 102 Ia 235; BGE 86 I 13); kritisch zu dieser Ausnahme HÖHN, BV, Art. 46 Abs. 2 N 68 ff.

25 BGer vom 11. Mai 2001 = StE 2001 B 11.3 Nr. 12 = LOCHER/MEIER/VON SIEBENTHAL/KOLB, DBA CH-D, B 4.2 Nr. 36; LOCHER, Internationales Steuerrecht, 52; LOCHER, Kommentar DBG I, Art. 6 N 6; HÖHN, BV, Art. 46 Abs. 2 N 66 f.

26 Gl.M. RIEDWEG/FRICKER, Inländische Betriebsstätte, 521.

27 Vgl. Art. 24 Abs. 2 Bst. b *StHG* mit Bezug auf das interkantonale Wegzugsbesteuerungsverbot; Art. 25 Abs. 4 *StHG* mit Bezug auf die interkantonale Verlustverrechnung und Art. 22 Abs. 1 und 2 *StHG* mit Bezug auf den Grundsatz der «Einheit der Steuerperiode» im interkantonalen Verhältnis.

28 Das Prinzip der Einheit der Steuerperiode im interkantonalen Verhältnis wurde mit dem Vereinfachungsgesetz per 1. Januar 2001 im *StHG* verankert.

29 ATHANAS/WIDMER, Kommentar *StHG*, Art. 22 N 17 mit Bezug auf das interkantonale Verhältnis.

wird angenommen, dass die redaktionelle Abweichung des französischen Gesetzestextes – dieser verweist auf die Regeln³⁰ des IKStR – keine materiellen Auswirkungen hat.

3.2 International anwendbare Grundsätze des IKStR

Im Gesetz wird nicht umschrieben, was unter den Grundsätzen des IKStR zu verstehen sei. In der Botschaft des BR zur Steuerharmonisierung wird festgehalten, dass nach den Grundsätzen des IKStR sowohl die *aktuelle* als auch die *virtuelle Doppelbesteuerung* untersagt sei.³¹ Der im Bericht der Koordinationskommission³² geforderte Besteuerungsnachweis der ausländischen Betriebsstätte wurde als zu weitgehend fallengelassen. Ansonsten finden sich sowohl in der Botschaft des BR als auch in den Materialien zur Steuerharmonisierung und zur Neuordnung der Bundesfinanzen keine weiteren Hinweise, was unter den Grundsätzen des IKStR zu verstehen ist.

Der Begriff «Grundsatz» kann als allgemein gültiges Prinzip, das einer Sache zugrunde liegt, umschrieben werden. Ein allgemein gültiges Prinzip zeichnet sich dadurch aus, dass es im Sinne einer anhaltenden bewährten Tradition als üblich bzw. den allgemeinen Gewohnheiten entsprechend verstanden wird. Aufgrund dieser Begriffsbeschreibung wird deutlich, dass sachlich begründete Einschränkungen bzw. *Modifikationen* der im IKStR gültigen Prinzipien zuzulassen sind, um den zur Zeit bestehenden wirtschaftlichen, rechtlichen und sozialen Verhältnissen mit Bezug auf internationale Sachverhalte gerecht werden zu können.

Im internationalen Verhältnis sind demzufolge Abgrenzungsmechanismen denkbar, welche nicht im Detail mit den vom BGer entwickelten Regeln zum IKStR übereinstimmen müssen.³³ Dies gilt umso mehr, als die Abgrenzungsregeln des BGer – als case law – auf Basis von konkreten Einzelfällen entwickelt wurden. Auch der Bundesrat weist in der Botschaft zur neuen BV darauf hin, dass im internationalen Verhältnis nicht die gleichen Regeln angewendet werden müssen, da keine Gewähr gegeben sei, dass der andere Staat Gegenrecht halten werde.³⁴ Den aufgrund von Art. 52 Abs. 3 DBG im internatio-

nen Verhältnis anwendbaren Grundsätzen des IKStR ist somit nicht eine absolute, sondern eine relative Bedeutung zuzumessen.

Hinzu kommt, dass die analoge Anwendung der Grundsätze des IKStR auf internationale Sachverhalte nicht in jeder Situation zu sachgerechten Lösungen führen wird, da im internationalen Verhältnis Unterschiede bestehen, die ein Abweichen von der Rechtsprechung des BGer zum IKStR durchaus zu rechtfertigen vermögen.³⁵ So gilt es insbesondere zu beachten, dass im IKStR das Einheitsunternehmen im Sinne einer vollkommenen Einheitlichkeit – d.h. sowohl betreffend Gewinnermittlung als auch bezüglich Gewinnabgrenzung – verstanden wird, was zur Folge hat, dass Verluste einzelner Betriebsstätten abgrenzungsbedingt bzw. im kurzfristigen Zeithorizont³⁶ mit den Gewinnen anderer Betriebsstätten ausgeglichen werden müssen. Im INStR wird die Einheitlichkeit des Einheitsunternehmens aufgrund der in Art. 7 Abs. 2 OECD-MA verankerten eingeschränkten Selbständigkeitsfiktion der Betriebsstätte für Zwecke der Gewinnabgrenzung durchbrochen. Die Grundsätze des IKStR können daher nur bedingt auf internationale Verhältnisse übertragen werden.

Sowohl aufgrund des klaren *Wortlauts* als auch aufgrund der *Entstehungsgeschichte* von Art. 52 Abs. 3 Satz 1 DBG ist jedoch klar, dass die im Hinblick auf das internationale Verhältnis vorzunehmenden Modifikationen nicht so weit führen dürfen, dass die Grundsätze des IKStR in ihrem Kern bzw. in ihrem Wesensgehalt angefasst werden. Vielmehr ergibt sich aufgrund des ausdrücklichen Verweises auf die Grundsätze des IKStR, dass diese auch im internationalen Verhältnis – zumindest in modifizierter Form – zur Anwendung gelangen müssen. Vor diesem Hintergrund ergibt sich, dass im internationalen Verhältnis – neben der unbedingten Freistellung, welche bereits in Art. 52 Abs. 1 DBG verankert ist – nachfolgend beschriebene Grundsätze des IKStR verbindlich sind.

3.2.1 Verbot der aktuellen und virtuellen Doppelbesteuerung

Es ist in Lehre und Rechtsprechung unbestritten, dass sowohl das Verbot der aktuellen und virtuellen Doppelbe-

30 Art. 52 Abs. 3 Satz 1 DBG schreibt in der französischen Fassung die Abgrenzung im internationalen Verhältnis «conformément aux règles du droit fédéral concernant l'interdiction de la double imposition intercantonale» vor.

31 ARNOLD/MEIER/SPINLER, *Auslandsbezug*, 13; BOTSCHAFT BR, *Steuerharmonisierung*, 157.

32 BERICHT KOORDINATIONSKOMMISSION, *Steuerharmonisierung*, 13.

33 LAMPERT, *Verlustverrechnung*, 286.

34 BBI 1977 I 346; BGer vom 11. Mai 2001 = LOCHER/MEIER/VON SIEBENTHAL/KOLB, DBA CH-D, B 4.2 Nr. 36.

35 VRK SG vom 12. Juli 2000 = LOCHER/MEIER/VON SIEBENTHAL/KOLB, DBA CH-D, B 4.2 Nr. 3, bestätigt durch BGer vom 11. Mai 2001 = LOCHER/MEIER/VON SIEBENTHAL/KOLB, DBA CH-D, B 4.2 Nr. 36.

36 Im mittelfristigen Zeithorizont gilt der Vorrang der zeitlichen Verlustverrechnung vor der räumlichen Verlustverlagerung.

steuerung als auch das Schlechterstellungsverbot als Grundsätze des IKStR zu qualifizieren sind.³⁷ Die internationale Abgrenzung muss demzufolge zu einem Abgrenzungsergebnis führen, das einerseits die Vermeidung von aktuellen und virtuellen Doppelbesteuerungen und andererseits die Vermeidung von Doppelbesteuerungen als Folge unzulässiger Schlechterstellungen sicherzustellen vermag. Es stellt sich in diesem Zusammenhang die Frage, ob aufgrund des Verbots der virtuellen Doppelbesteuerung Unterbesteuerungen bzw. doppelte Nichtbesteuerungen, welche durch Anwendung eines DBA entstehen können, generell erlaubt sind.³⁸

Als Grundsatz gilt, dass aus dem primären Zweck der DBA, nämlich der Vermeidung der Doppelbesteuerung, nicht folgt, dass – sozusagen als Kehrseite der Medaille³⁹ – doppelte Nichtbesteuerungen generell auf dem Wege der DBA-Auslegung im Sinne einer internationalen Entscheidungsharmonie auszuschliessen sind.⁴⁰ Namentlich die aus dem Zusammenspiel von DBA und innerstaatlichem Recht der Vertragsstaaten resultierenden doppelten Nichtbesteuerungen – z.B. weil der eine Vertragsstaat mit Bezug auf gewisse Gewinnbestandteile die Freistellungsmethode anwendet, der andere Vertragsstaat jedoch das ihm aufgrund des DBA belassene Besteuerungsrecht materiell nicht ausübt – sind nicht abkommenswidrig. Derartige Qualifikationskonflikte können nicht durch eine extensive DBA-Auslegung gelöst werden. Den Vertragsstaaten bleibt somit nichts anderes übrig, als entweder sog. Subject-to-tax-Klauseln im DBA zu vereinbaren oder aber ihr nationales materielles Recht an das DBA-Recht anzupassen.⁴¹

Ist eine Nichtbesteuerung hingegen ausschliesslich auf das unilaterale, *steuerpflichtbegrenzende Aussensteuerrecht* zurückzuführen, kann eine gewisse Entscheidungsharmonie im Rahmen der systematischen und/oder teleologischen Auslegung Bedeutung erlangen, da sich die Vertragsstaaten aufgrund des Abschlusses eines DBA verpflichtet haben, die doppelbesteuerungsrechtliche Gewinnabgrenzung – nicht aber die materiellrechtliche Gewinnermittlung, welche allein den Ver-

tragsstaaten vorbehalten bleibt – nach den anerkannten Grundsätzen des INStR vorzunehmen.

3.2.2 Primäre Anwendung der quotenmässig-direkten Abgrenzungsmethode

Es ist in Lehre und Rechtsprechung einhellig anerkannt, dass die Abgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte(n) im IKStR ausschliesslich nach den quotenmässigen Methoden zu erfolgen hat. Dies bedeutet, dass im Sinne der Gesamtgewinnerlegung im ersten Schritt der Gesamtgewinn des Unternehmens ermittelt werden muss, welcher im zweiten Schritt verursachungsgerecht zwischen Stammhaus und Betriebsstätte(n) aufgeteilt wird. Dieser *fundamentale Grundsatz des IKStR* muss bei unbeschränkter Steuerpflicht in der Schweiz aufgrund des ausdrücklichen gesetzlichen Verweises in seinem *Wesenskern* auch im internationalen Verhältnis zur Anwendung gelangen.⁴²

Es ist ferner unbestritten, dass im IKStR vorrangig die quotenmässig-direkte Methode anzuwenden ist, sofern sie «in sicherer und besserer Weise» als die quotenmässig-indirekte Methode das Mass anzeigt, in welchem eine Betriebsstätte zur Erzielung des Gesamtgewinns beigetragen hat.⁴³ Dies trifft dann zu, «wenn die einzelnen Betriebe im wesentlichen wie unabhängige Geschäfte dieser Art arbeiten, und der finanzielle Erfolg oder Misserfolg jedes Betriebes in der Hauptsache weniger von der Zentraleitung als von der örtlichen Leitung und namentlich den lokalen Verhältnissen (Unkosten, Konkurrenzverhältnisse) abhängt und jedenfalls nicht von der Tätigkeit der anderen Filialen beeinflusst ist».⁴⁴

Falls im IKStR die Voraussetzungen zur Anwendung der quotenmässig-direkten Methode nicht erfüllt sind, kann die Abgrenzung nach der quotenmässig-indirekten Methode vorgenommen werden. Im IKStR besteht demzufolge kein absoluter Zwang zur Erstellung separater Betriebsstätte-Buchhaltungen. Entgegen der in der Literatur vertretenen Auffassung⁴⁵ besteht im IKStR *kein generelles Wahlrecht* bezüglich der Abgrenzungsmethode, auch wenn in der Praxis der Entscheid, ob separate Betriebs-

37 AGNER/JUNG/STEINMANN, Kommentar DBG, Art. 6 N 3; ATHANAS/WIDMER, Kommentar DBG, Art. 6 N 20 ff.; DUSS, Beteiligungszug, 474; LAMPERT, Verlustverrechnung, 287; LOCHER, Kommentar DBG I, Art. 6 N 29.

38 So z.B. LAMPERT, Verlustverrechnung, 287.

39 In diesem Sinn LOUKOTA, Besteuerungsnachweise, 113 ff.

40 LANG, Nichtbesteuerung, 609 ff.

41 LANG, Nichtbesteuerung, 612 f.

42 Gl.M. ATHANAS/WIDMER, Kommentar DBG, Art. 52 N 9 ff. i.V.m. Art. 6 N 31 ff.; LAMPERT, Verlustverrechnung, 287; LOCHER, Kommentar DBG I, Art. 6 N 28.

43 BGer v. 30. April 2002, Erw. 2.3; BGE 103 Ia 233, Erw. 3b; ASA 58 (1989/90) 538; StR 55 (2000) 569.

44 ATHANAS, Fabrikationsunternehmen, 157; HÖHN/MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, 400; LOCHER, Interkantonale Doppelbesteuerung, § 8, II C, 4 Nr. 3 und 14.

45 LAMPERT, Verlustverrechnung, 287, welcher darauf hinweist, dass im IKStR generell nach Hilfsfaktoren abzugrenzen sei, wenn das Unternehmen – sozusagen im Sinne eines Wahlrechts – darauf verzichtet, separate Betriebsstätte-Buchhaltungen zu erstellen.

stätte-Buchhaltungen erstellt werden oder nicht, vom Fiskus in vielen Fällen dem steuerpflichtigen Unternehmen überlassen wird. Diese Entscheidungsfreiheit, welche *faktisch* einem *Wahlrecht* des steuerpflichtigen Unternehmens bezüglich der Abgrenzungsmethode gleichkommt, kann im IKStR hingenommen werden, da erstens das Unternehmen in allen Kantonen anhand eines einzigen (statutarischen) Abschlusses veranlagt wird und zweitens in allen Kantonen die Quoten nach einheitlichen Kriterien bestimmt werden.

Schliesslich muss im IKStR – auch bei Vorliegen von geeigneten, separaten Buchhaltungen – die quotenmässig-indirekte Methode angewendet werden, wenn die einzelnen Betriebsstätten nicht wie selbständige Betriebe arbeiten oder ihr Erfolg massgeblich durch die Tätigkeiten der Zentrale beeinflusst wird.⁴⁶ Mit Bezug auf die Anwendbarkeit der quotenmässig-direkten und -indirekten Methode *im internationalen Verhältnis* kann aufgrund des in Art. 52 Abs. 3 DBG verankerten Ingresses Folgendes festgehalten werden:

- *Primär* ist im internationalen Verhältnis die *quotenmässig-direkte Methode* anzuwenden, sofern die wirtschaftlichen Voraussetzungen – d.h. die relative Selbständigkeit der einzelnen Betriebsstätten – gegeben sind. Falls die Voraussetzungen zur Anwendung der quotenmässig-direkten Methode nicht erfüllt sind, ist *subsidiär die quotenmässig-indirekte oder die gemischte Methode* anzuwenden.
- Die quotenmässig-indirekte Methode darf nicht – wie *faktisch* im IKStR – bereits dann zur Anwendung gelangen, wenn das Unternehmen darauf verzichtet, separate Betriebsstätte-Buchhaltungen zu erstellen, sondern nur dann, wenn aufgrund der *tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse* – z.B. bei integrierten und/oder prozessorientierten Organisationsstrukturen – das Erstellen von separaten Betriebsstätte-Buchhaltungen praktisch unmöglich ist bzw. dem Unternehmen nicht zugemutet werden kann.
- Einhergehend mit der Qualifikation der relativen Selbständigkeit der Betriebsstätte dürfen *keine übermässigen Anforderungen* an die Zumutbarkeit zur Erstellung separater Betriebsstätte-Buchhaltungen gestellt werden, zumal in der Praxis auch im umgekehrten Fall – d.h. bei beschränkter Steuerpflicht

in der Schweiz – die Erstellung von separaten Betriebsstätte-Buchhaltungen verlangt werden kann, wenn keine zuverlässigen Angaben über das Ergebnis des Gesamtunternehmens verfügbar sind.⁴⁷

Diese *faktische Pflicht* zur Erstellung einer separaten Betriebsstätte-Buchhaltung im internationalen Verhältnis, welche im Gesetz nicht ausdrücklich vorgesehen ist, lässt sich damit begründen, dass dem *Ansässigkeitsstaat* im Rahmen der Gewinnermittlung und Gewinnabgrenzung – einhergehend mit der aus der Ansässigkeit resultierenden DBA-Berechtigung im DBA-Fall – eine *erhöhte Verantwortung* dafür zukommt, dass die Grundsätze des INStR sachgerecht umgesetzt werden. Dies hat zur Folge, dass dem in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtigen Unternehmen im Rahmen der Veranlagung des in der Schweiz steuerbaren Gewinns aufgrund von Art. 52 Abs. 3 DBG i.V.m. Art. 126 DBG gesteigerte Mitwirkungspflichten – z.B. Erstellung von *Betriebsstätte-Buchhaltungen für Steuerzwecke* – auferlegt werden können.

Diese gesteigerten Mitwirkungspflichten bei Auslands-sachverhalten tragen dem Umstand Rechnung, dass die Eingriffsbefugnisse der nationalen Steuerbehörden an den Staatsgrenzen enden.⁴⁸ Der damit verbundene administrative Mehraufwand muss vom steuerpflichtigen Unternehmen hingenommen werden, sofern der Verhältnismässigkeitsgrundsatz⁴⁹ eingehalten wird.⁵⁰ Ergänzend ist anzumerken, dass keine Informationen, welche der Sachverhaltsfeststellung dienen, zwischen den Steuerbehörden der Vertragsstaaten auf dem Wege der Amtshilfe ausgetauscht werden dürfen, da sich die Schweiz seit jeher auf den Standpunkt stellt, dass gemäss Art. 26 OECD-MA lediglich die sog. «kleine Amtshilfe» zu gewähren ist.⁵¹

Zusammenfassend ergibt sich, dass gegenwärtig die quotenmässig-indirekte Methode im internationalen Verhältnis nur ausnahmsweise zur Anwendung gelangen dürfte. Aufgrund der weltweiten Liberalisierung der Märkte und der Errichtung globaler Management- sowie prozessorientierter Geschäfts- und Organisationsstrukturen dürften sich der unternehmensinterne Wirtschaftsverkehr und das Spektrum der koordinativen Tätigkeiten innerhalb des Einheitsunternehmens erweitern, womit

46 ATHANAS, Fabrikationsunternehmen, 157; HÖHN/MÄUSLI, Interkantonalen Steuerrecht, 400; vgl. auch im internationalen Verhältnis WASSERMEYER, OECD-MA, Art. 7 Rz. 190; ähnlich VOGEL, DBA, Art. 7 Rz. 96a, welcher diese Problematik im Rahmen des sog. Global Trading erwähnt.

47 KS ESTV Nr. 24, Ausländische Gesellschaften, Ziff. 2; KÄNZIG, Direkte Bundessteuer II, Art. 52 N 7; BGer v. 19. Juli 2002, Erw. 6.1.

48 TIPKE/LANG, Steuerrecht, 772.

49 Der Verhältnismässigkeitsgrundsatz verlangt, dass die Massnahme geeignet, erforderlich, erfüllbar und zumutbar ist (HÄFELIN/MÜLLER, Verwaltungsrecht, 119 ff.; ZWEIFEL, Sachverhaltsermittlung, 100 f.).

50 ZOLL, Verlustberücksichtigung, 108.

51 LÜTHI, Informationsaustausch, 444.

eine Trennung der verschiedenen Unternehmensteile nicht mehr sachgerecht möglich ist und daher inskünftig die quotenmässig-indirekte (oder zumindest die gemischte) Methode vermehrt zur Anwendung gelangen muss. Die quotenmässig-indirekte Methode wird im internationalen Verhältnis insbesondere dann zu sachgerechten Ergebnissen führen, wenn erstens das Unternehmen sowohl im Stammhaus-Staat als auch in den Betriebsstätte-Staaten aufgrund eines einzigen globalen Abschlusses veranlagt wird und zweitens in den beteiligten Staaten übereinstimmende oder zumindest ähnliche Auffassungen über die Art des Quotenschlüssels und über die Höhe der in- und ausländischen Quoten bestehen.⁵²

3.2.3 Kontinuität der Abgrenzungsmethode

Sowohl im IKStR als auch im INStR gilt der Grundsatz der Kontinuität der Abgrenzungsmethode, wobei zu beachten ist, dass sich dieser Grundsatz nur auf die Methode als solche bezieht.⁵³ Die *Modalitäten* der Abgrenzung können somit periodisch an die besonderen Verhältnisse des konkreten Einzelfalles angepasst werden, sofern ausreichende Gründe vorliegen. Diese Anpassungsmöglichkeit bedeutet jedoch nicht, dass abhängig von den Betriebsstätte-Ergebnissen – also je nachdem, ob diese positiv oder negativ sind – unterschiedliche Abgrenzungsmethoden zulässig sind. Dieser Schluss lässt sich auch nicht aus Art. 52 Abs. 3 Satz 2 DBG herleiten, da im zweiten Satz lediglich (konstitutiv einschränkend) die nachträgliche Rückbelastung – nicht aber die Abgrenzung⁵⁴ – von Auslandsverlusten normiert ist.

4 Anwendbare Abgrenzungsmethode

4.1 Vertretene Grundkonzepte

Da die in Art. 52 Abs. 3 Sätze 2 und 3 DBG verankerte *provisorische Verlustübernahme* bzw. die *Möglichkeit der Rückbelastung* der vom Inlandergebnis abgezogenen ausländischen Betriebsstätte-Verluste den Abgrenzungsregeln des IKStR nicht entspricht, werden in der Lehre unterschiedlichste Auffassungen zur anwendbaren Abgrenzungsmethode vertreten. Im Wesentlichen sind – neben Mischformen – zwei Grundkonzepte vorherrschend, welche nachfolgend dargestellt werden.

4.1.1 Prinzipielle Anwendung der objektmässig-direkten Methode

Das erste Grundkonzept, das von einer Minderheit der Doktrin und von der ESTV vertreten wird,⁵⁵ basiert auf der Annahme, dass mit der quotenmässigen Abgrenzungsmethode die provisorische Verlustübernahme durch den schweizerischen Hauptsitz immer dann nicht mehr sachgerecht vorgenommen werden kann, wenn im Ausland *mehrere Betriebsstätten*, die Verluste ausweisen, unterhalten werden. In diesem Falle müsse eine individuelle Abgrenzung mit jedem einzelnen Betriebsstätte-Staat nach der objektmässig-direkten Methode vorgenommen werden.

Bei Anwendung der objektmässig-direkten Methode wird das schweizerische Ergebnis als eine separat zu ermittelnde Grösse – und nicht als prozentualer Anteil am Gesamtergebnis – verstanden. Für diese Betrachtungsweise spricht insbesondere der Wortlaut von Art. 52 Abs. 3 Satz 2 DBG, wonach Verluste nur dann durch das schweizerische Stammhaus zu übernehmen sind, wenn sie nicht bereits im Betriebsstätte-Staat berücksichtigt wurden. Der in der Schweiz steuerbare Gewinn kann somit in der betreffenden Steuerperiode über dem Gesamtgewinn liegen, womit kaum mehr von einer quotenmässigen Abgrenzung gesprochen werden kann.

Aufgrund des in der Schweiz geltenden *Reingewinnprinzips* findet im Rahmen der Gesamtgewinnermittlung jedoch automatisch ein Verlustausgleich zwischen den verschiedenen Unternehmensteilen statt.⁵⁶ Die ESTV schlägt daher für die praktische Umsetzung von Art. 52 Abs. 3 Sätze 2 und 3 DBG vor, dass auch bei Vorliegen von separaten Betriebsstätte-Buchhaltungen das *Gesamtergebnis* des schweizerischen Unternehmens als Ausgangslage für die internationale Abgrenzung und die Steuerveranlagung herangezogen werden soll.⁵⁷ Sofern sich die Bewertungsgrundsätze der Betriebsstätte-Staaten nicht wesentlich von den schweizerischen Grundsätzen unterscheiden, sollen die im Ausland ausgewiesenen Gewinne vom Gesamtergebnis abgezogen und die Summe der ausländischen Betriebsstätte-Verluste provisorisch vom Stammhaus übernommen werden. Das in der Schweiz steuerbare Ergebnis stellt somit eine Residualgrösse, bestehend aus dem in der Schweiz erzielten Gewinn abzüglich sämtlicher provisorisch zu übernehmen-

52 AGNER/JUNG/STEINMANN, Kommentar DBG, Art. 52 N 10; FUCHS, Verlustausgleich, 150.

53 VOGEL, DBA, Art. 7 Rz. 137.

54 So jedoch LAMPERT, Verlustverrechnung, 287.

55 AGNER/JUNG/STEINMANN, Kommentar DBG, Art. 52 N 5 ff., insbesondere N 14; BAUMHOFF/LEITNER/DIGERONIMO, Betriebsstät-

tengewinnermittlung, 1440 f.; KS ESTV Nr. 8, Principal-Gesellschaften, Ziff. 4.1; RS ESTV, Steuerauscheidung Versicherungsgesellschaften, Ziff. 1 und 5.

56 FUCHS, Verlustausgleich, 74.

57 AGNER/JUNG/STEINMANN, Kommentar DBG, Art. 52 N 9 und 14; BAUMHOFF/LEITNER/DIGERONIMO, Betriebsstättengewinnermittlung, 1440 ff.

der individueller ausländischer Betriebsstätte-Verluste, dar. Obwohl die ESTV⁵⁸ ausdrücklich festhält, dass dieses Modell *nicht* im Sinne der Anwendung der quotenmässig-direkten Methode zu verstehen sei, scheint der Lösungsvorschlag darauf hinauszulaufen, dass – zwecks Durchsetzung des Nachversteuerungsmechanismus’ – die objektmässig-direkte Methode nur mit Bezug auf diejenigen ausländischen Betriebsstätten, die einen Verlust ausweisen, konsequent durchgesetzt werden soll.

Die ESTV kommt überdies zum Schluss, dass für *kleinere* grenzüberschreitend tätige *Unternehmen* ausnahmsweise die quotenmässig-indirekte Methode zugelassen werden könne, wenn in den Betriebsstätte-Staaten keine separaten Buchhaltungen verlangt würden und mit hinreichender Sicherheit feststehe, dass die ausländischen Betriebsstätten keine Verluste erwirtschaftet haben bzw. im Ausland keine Verlustverrechnung beansprucht werde.⁵⁹ Falls sich nachträglich herausstelle, dass im Ausland Verluste verrechnet würden, müsse mit Bezug auf ausländische Betriebsstätte-Verluste von der quotenmässig-indirekten Methode abgewichen und müssten die fehlenden Erfolgsrechnungen durch die Steuerbescheide der ausländischen Steuerbehörden ersetzt werden. In diesem Zusammenhang stellen sich heikle Abgrenzungsfragen, insbesondere welche Unternehmen als «kleine» Unternehmen zu qualifizieren sind oder ob der Grundsatz der Gleichbehandlung «kleinerer» und «grösserer» Unternehmen ausser Kraft gesetzt werden könne.⁶⁰

4.1.2 Eingeschränkte Anwendung der quotenmässig-direkten oder -indirekten Methode

Das zweite Grundkonzept, welches von der überwiegenden Mehrheit der Doktrin vertreten wird, basiert auf der Annahme, dass dem Verweis auf die Grundsätze des IKStR nicht nur subsidiäre Bedeutung zuzumessen sei und demzufolge im internationalen Verhältnis grundsätzlich die quotenmässig-direkte oder -indirekte Me-

thode zur Anwendung gelangen müsse.⁶¹ Durch die provisorische Übernahme der ausländischen Betriebsstätte-Verluste werde die Abgrenzung nach den Grundsätzen des IKStR in Verlustsituationen lediglich eingeschränkt, wobei bezüglich Ausmass der Einschränkungen folgende drei Auffassungen vertreten werden:

- Nach der ersten Auffassung soll trotz prinzipieller Priorität der quotenmässig-direkten oder -indirekten Abgrenzungsmethode *in Verlustsituationen* auf die *objektmässig-direkte Methode* umgestellt werden.⁶² Als Begründung wird angeführt, dass eine doppelte Verlustberücksichtigung – einmal im Betriebsstätte-Staat aufgrund der objektmässigen Abgrenzung, gekoppelt mit der materiellrechtlichen Verlustverrechnung, und einmal im Sitzstaat aufgrund der quotenmässigen Abgrenzung – vermieden werden müsse. Demzufolge könne bei Verlustsituationen der Mechanismus der grenzüberschreitenden Verlustberücksichtigung zwangsläufig nur durch Anwendung der objektmässig-direkten Methode sachgemäss zum Tragen kommen.
- Nach der zweiten Auffassung soll bei *Vorliegen separater Buchhaltungen* die *objektmässig-direkte Methode* und, falls *keine getrennten Bücher* geführt werden, die *quotenmässig-indirekte Methode* angewendet werden.⁶³ Als Begründung wird angeführt, dass einerseits aufgrund des DBG eine generelle Verpflichtung zur Berücksichtigung von Betriebsstätte-Verlusten bestehe und andererseits die Nichtzulassung der quotenmässig-indirekten Methode faktisch einem Zwang zur Einreichung einer Betriebsstätte-Buchhaltung gleichkommen würde, welcher im Gesetz nicht vorgesehen sei. Können ferner mit hinreichender Sicherheit festgestellt werden, dass in den ausländischen Betriebsstätten keine Verluste generiert würden, dürfe Art. 52 Abs. 3 Satz 2 DBG nicht angewendet werden.
- Nach der dritten Auffassung soll die Abgrenzung primär nach der *quotenmässig-direkten Methode*

58 AGNER/JUNG/STEINMANN, Kommentar DBG, Art. 52 N 14; BAUMHOFF/LEITNER/DIGERONIMO, Betriebsstättengewinnermittlung, 1440.

59 AGNER/JUNG/STEINMANN, Kommentar DBG, Art. 52 N 9.

60 LAMPERT, Verlustverrechnung, 286.

61 ARNOLD/MEIER/SPINLER, Auslandsbezug, 14; ATHANAS, Aussensteuerliche Bestimmungen, 432 f.; ATHANAS/WIDMER, Kommentar DBG, Art. 52 N 10 und 19 ff.; BAUMANN/ABOLFATHIAN, Betriebsstätte-Besteuerung, 284; BRÜLISAUER/KUHN, Allokation, 108; DÜSS, Unternehmungsumstrukturierungen, 371 ff.; FUCHS, Verlustausgleich, 154 ff.; HÖHN, Schweizerische Betriebsstätten, 172; LAMPERT, Verlustverrechnung, 285; LOCHER, Internationales Steuerrecht, 308 ff.; LOCHER, Kommentar DBG I, Art. 6 N 28 und 38; RIEDWEG/FRICKER, Inländische Betriebsstätten, 522; SIMONEK, Länderbericht Schweiz, 804 f.; SIMONEK, Verluste, 538 ff.

62 LOCHER, Internationales Steuerrecht, 314 f.; LOCHER, Kommentar DBG I, Art. 6 N 38.

63 LAMPERT, Verlustverrechnung, 285 ff., insbesondere 289, 300 und 310 f., wobei er im Rahmen seiner Ausführungen davon ausgeht, dass die quotenmässig-direkte Methode und die objektmässig-direkte Methode (mit Abzug von Auslandsverlusten) in den meisten Fällen zu demselben Resultat führen würden und demzufolge die Differenzierung zwischen diesen beiden Methoden offen bleiben könne; SIMONEK, Verluste, 539 f., welche von einem Widerspruch zwischen den Sätzen 2 und 3 von Art. 52 Abs. 3 DBG spricht, scheint im Verlustfalle ebenfalls die objektmässig-direkte Methode anwenden zu wollen.

vorgenommen werden.⁶⁴ Als Begründung wird vorgebracht, dass die Ausnahmebestimmung über die Behandlung von ausländischen Betriebsstätte-Verlusten nicht derart tiefgreifend sei, dass sich eine vollständige Abkehr von den Grundsätzen des IKStR rechtfertige, sondern dass sie lediglich eine objektmässige Bestimmung der Betriebsstätte-Ergebnisse verlange, womit die Voraussetzungen für die Anwendung der quotenmässig-direkten Methode – nämlich das Vorliegen getrennter Betriebsstätte-Buchhaltungen – i.d.R. gegeben seien. Wenn keine separaten Betriebsstätte-Buchhaltungen vorhanden seien, dann müsse aufgrund des Verweises auf die Grundsätze des IKStR sekundär quotenmässig-indirekt abgegrenzt werden.

Ohne an dieser Stelle eine detaillierte Würdigung vorzunehmen, sei darauf hingewiesen, dass die *kombinierte* Anwendung der quotenmässig-direkten oder -indirekten Methode und der objektmässig-direkten Methode⁶⁵ – je nachdem, wie viele ausländische Betriebsstätten in die Abgrenzung miteinbezogen sind oder ob die ausländische Betriebsstätte positive oder negative Ergebnisse verzeichnet – zu unterschiedlichen und willkürlichen Resultaten führen kann.⁶⁶ Ferner würde ein ständiger Methodenwechsel das Prinzip der Methodenkontinuität untergraben und demzufolge sowohl den Grundsätzen des IKStR als auch denjenigen des INStR zuwiderlaufen. Auch im Verlustfall darf nicht ohne qualifizierte Begründung – zumindest nicht zu Lasten des steuerpflichtigen Unternehmens⁶⁷ – von der einmal gewählten Abgrenzungsmethode abgewichen werden.⁶⁸ Des Weiteren muss die internationale Abgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte(n) sachgerecht nach anerkannten steuerrechtlichen Grundsätzen erfolgen. Die anwendbare Abgrenzungsmethode darf deshalb nicht allein von der Buchführung des Unternehmens abhängig gemacht werden.

4.2 Umstrittene Auslegungsfragen

Kommt aufgrund der mangelnden relativen Selbständigkeit der Betriebsstätte im internationalen Verhältnis die quotenmässig-indirekte Methode zur Anwendung, ist klar, dass die in Art. 52 Abs. 3 Sätze 2 und 3 DBG verankerte provisorische grenzüberschreitende Verlustberücksichtigung nicht Platz greifen kann, da ansonsten mit Bezug auf ausländische Betriebsstätten, die Verluste ausweisen, die Abgrenzungsmethode gewechselt werden müsste, was nicht mit dem international anerkannten Kontinuitätsgrundsatz vereinbart werden kann.⁶⁹ Die Anwendung der quotenmässig-indirekten Methode und die im DBG statuierte provisorische Verlustberücksichtigung schliessen sich demzufolge gegenseitig aus. Allfälligen Verlustsituationen in ausländischen Betriebsstätten kann nur durch eine Anpassung der Hilfsfaktoren Rechnung getragen werden.⁷⁰

Aus den in der Literatur vertretenen, differenzierten Auffassungen zur anwendbaren Abgrenzungsmethode wird jedoch deutlich, dass – aufgrund des (*scheinbaren*) Widerspruchs⁷¹ zwischen den Sätzen 1 sowie 2 und 3 von Art. 52 Abs. 3 DBG und aufgrund des «unklaren, klaren Wortlauts»⁷² dieser Bestimmung – insbesondere folgende zwei Auslegungsfragen umstritten sind:

- Erstens stellt sich die Frage, ob das Konzept der grenzüberschreitenden Verlustberücksichtigung mit dem Wesen der quotenmässig-direkten Methode zu vereinbaren sei oder in der Praxis nur durch Anwendung der objektmässig-direkten Methode sachgerecht umgesetzt werden könne. M.a.W. muss geprüft werden, ob die grenzüberschreitende provisorische Verlustberücksichtigung lediglich eine *Einschränkung der Grundsätze des IKStR* zur Folge hat oder die *prinzipielle Anwendung der objektmässig-direkten Methode* im internationalen Verhältnis zu rechtfertigen vermag.
- Zweitens stellt sich die Frage, ob bei Anwendung der quotenmässig-direkten Methode aufgrund von Satz 2 («Ein schweizerisches Unternehmen kann

64 ATHANAS, Aussensteuerliche Bestimmungen, 432 f.; ATHANAS/WIDMER, Kommentar DBG, Art. 52 N 11 i.V.m. Art. 6 N 94 ff. und 101; BRÜLISAUER/KUHN, Allokation, 108; OBERSON, Droit fiscal international, 77 f.; DUSS, Unternehmungsumstrukturierungen, 378 f., welcher die objektmässig-direkte Methode ausnahmsweise nur mit Zustimmung der steuerpflichtigen Gesellschaft zulassen will.

65 Quotenmässige Methode für diejenigen Betriebsstätten, die einen Gewinn ausweisen; objektmässig-direkte Methode für diejenigen Betriebsstätten, die Verluste ausweisen.

66 LAMPERT, Verlustverrechnung, 287; SIMONEK, Verluste, 540; ungenau noch SIMONEK, Länderbericht Schweiz, 805 f.

67 DUSS, Unternehmungsumstrukturierungen, 379, welcher mit Zustimmung des steuerpflichtigen Unternehmens die objektmässig-direkte Methode zulassen will.

68 Art. 7 Ziff. 6 OECD-MA; LAMPERT, Verlustverrechnung, 300.

69 Gl.M. ATHANAS/BAUER-BALMELLI, Unternehmung, 572; LAMPERT, Verlustverrechnung, 292 ff.

70 Gl.M. LAMPERT, Verlustverrechnung, 295 f. Auch im IKStR gilt, dass bei der quotenmässig-indirekten Abgrenzungsmethode nur dann Ergebnisverlagerungen eintreten, wenn die Quoten durch Schätzung korrigiert werden (BGer vom 26. Oktober 1966 = BGE 92 I 264 = LOCHER, Interkantonale Doppelbesteuerung, § 8, II C, 2b Nr. 3, Erw. 2c.).

71 SIMONEK, Verluste, 539 f.

72 Modellfälle Internationale Ausscheidung, Kernfall 1.

Verluste ... mit inländischen Gewinnen verrechnen»⁷³) die grenzüberschreitende provisorische Verlustberücksichtigung lediglich im Sinne eines Optionsrechts des steuerpflichtigen Unternehmens (*und/oder* des Fiskus) verstanden werden dürfe⁷⁴ oder ob bei Vorliegen der im Gesetz genannten sachlichen Voraussetzungen ausländische Betriebsstätte-Verluste – abweichend von den Grundsätzen des IKStR – *zwingend* und *ausschliesslich* durch das schweizerische Stammhaus zu übernehmen seien.

Nachfolgend sollen diese beiden Problemkreise im Rahmen der Gesetzesauslegung anhand der *klassischen Auslegungselemente*⁷⁵ und anhand *spezifischer Fallkonstellationen* einer umfassenden Würdigung unterzogen werden.

4.3 Gesetzesauslegung

4.3.1 Einschränkung der Grundsätze des IKStR

Da aufgrund von Art. 52 Abs. 3 Satz 1 DBG im internationalen Verhältnis in erster Linie nach den Grundsätzen des IKStR abzugrenzen ist, müssen im Folgenden die spezifischen Auswirkungen von Art. 52 Abs. 3 Sätze 2 und 3 DBG auf die internationale Abgrenzung ermittelt werden:

- In den *Materialien* – insbesondere in der Botschaft des Bundesrates zur Steuerharmonisierung vom 25. Mai 1983,⁷⁶ in der Botschaft des Bundesrates zur Reform der Unternehmensbesteuerung 1997 vom 26. März 1997,⁷⁷ in den Kommissionsprotokollen von National- und Ständerat zur Steuerharmonisierung und zur neuen Finanzordnung und in den Mitteilungen der ESTV vom 30. Oktober 1992 zu den Neuerungen bei der direkten Bundessteuer aufgrund des DBG⁷⁸ – finden sich keine substantiellen Hinweise zur anwendbaren Abgrenzungsmethode im internationalen Verhältnis. Insbesondere fehlen jegli-

che Anhaltspunkte, die darauf hindeuteten, dass die Sätze 2 und 3 zwecks Einführung der objektmässig-direkten Methode geschaffen worden wären. Hingegen deuten die Materialien zur Unternehmenssteuerreform 1997 – insbesondere im Zusammenhang mit Art. 52 Abs. 4 DBG – darauf hin, dass weiterhin an der quotenmässigen Methode festgehalten werden soll.⁷⁹

- Der *Wortlaut* und die *Entstehungsgeschichte* weisen unmissverständlich darauf hin, dass die Abgrenzung im internationalen Verhältnis in erster Linie nach unilateralen Regeln – d.h. nach der bewährten Praxis des BGer *und* der Kantone zum IKStR – vorzunehmen ist.⁸⁰ Art. 52 Abs. 3 Satz 1 DBG kommt demzufolge nicht nur subsidiäre Bedeutung zu. Das Prinzip des IKStR, wonach bei Betriebsstätten die Abgrenzung primär nach der quotenmässig-direkten Methode vorzunehmen ist, kann zwar im Hinblick auf die Anwendbarkeit im internationalen Verhältnis modifiziert, nicht aber ohne ausdrückliche gesetzliche Grundlage in seinem Wesenskern angetastet werden.
- Mit dieser speziellen unilateralen Abgrenzungsregel konnte eine wünschenswerte Annäherung an die im internationalen Verhältnis anwendbaren Grundsätze der Gewinnabgrenzung erreicht werden. Die *verfassungskonforme Auslegung* vermag jedoch nichts daran zu ändern, dass die gesetzlich verankerte provisorische Übernahme ausländischer Betriebsstätte-Verluste durch den Hauptsitz *nicht* als eine – im Sinne des Legalitätsprinzips genügend bestimmte – gesetzliche Grundlage für die prinzipielle Anwendung der objektmässig-direkten Methode zu qualifizieren ist. Diese Aussage kann dadurch untermauert werden, dass nur betreffend ausländischer Betriebsstätte-Verluste, nicht aber bezüglich inländischer Stammhaus-Verluste⁸¹ eine Regelung im Gesetz verankert wurde.
- Auch der Hinweis, dass im DBA-Fall im Rahmen der *völkerrechtskonformen Auslegung* eine gewisse

73 Hervorhebung durch den Verfasser.

74 Dies hätte zur Konsequenz, dass die quotenmässige Abgrenzungsmethode uneingeschränkt zur Anwendung gelangen müsste, wenn das Optionsrecht nicht in Anspruch genommen würde.

75 Vgl. ausführlich HÖHN, Gesetzesauslegung, 175ff. zu den verschiedenen Elementen der klassischen Gesetzesauslegung; HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht I, 150ff. zur Auslegung des Steuerrechts, insbesondere nach der sog. normorientiert strukturierten Methode.

76 BOTSCHAFT BR, Steuerharmonisierung, 1ff.

77 BOTSCHAFT BR, Unternehmenssteuerreform 1997, 1164ff.

78 MITTEILUNGEN ESTV, DBG, 6ff., insbesondere 10 und 24f.

79 AMTL. BULL. NR, Unternehmenssteuerreform 1997, 794.

80 ATHANAS, Aussensteuerliche Bestimmungen, 432; ATHANAS/BAUER-BALMELLI, Unternehmung, 570; ATHANAS/WIDMER, Kommentar DBG, Art. 52 N 21 i.V.m. Art. 6 N 31ff. und 96f.; BAUMANN/ABOLFATHIAN, Betriebsstätte-Besteuerung, 284; HÖHN, Schweizerische Betriebsstätten, 172; LOCHER, Internationales Steuerrecht, 308ff.; LOCHER, Kommentar DBG I, Art. 6 N 28; OBERSON, Droit fiscal international, 77; RIEDWEG/FRICKER, Inländische Betriebsstätte, 522; WIDMER, Principal-Strukturen, 935ff.

81 Eine solche Einschränkung würde darin bestehen, dass Verluste des Stammhauses nicht mehr auf ausländische Betriebsstätten verlagert werden könnten (AGNER/JUNG/STEINMANN, Kommentar DBG, Art. 52 N 10), was im internationalen Verhältnis zwar sinnvoll ist, sich aber nicht auf geltendes Recht abstützen lässt.

Entscheidungsharmonie anzustreben sei und daher berücksichtigt werden müsse, dass im Ausland mehrheitlich die objektmässig-direkte Methode zur Anwendung gelange, vermag nicht zu überzeugen, da in der schweizerischen DBA-Praxis dem *Gebot der Entscheidungsharmonie* nicht die Bedeutung einer Auslegungsregel beizumessen ist.⁸² Entscheidungsharmonie kann zwar im Rahmen der systematischen und/oder teleologischen Auslegung Bedeutung erlangen, wenn aus dem objektiven Vertragszweck hervorgeht, dass sich die Vertragsstaaten bei der Auslegung von einer gewissen Entscheidungsharmonie leiten lassen wollten.⁸³ Mit Bezug auf die anwendbare *Abgrenzungsmethode* scheint dies aber – unter Berücksichtigung der Tatsache, dass in der Schweiz die quotenmässig-direkte und -indirekte Methode eine lang anhaltende Tradition haben bzw. üblich sind – nicht der Fall zu sein.

Aufgrund *sämtlicher Auslegungselemente*⁸⁴ ergibt sich, dass gemäss Art. 52 Abs. 3 Satz 1 i. V. m. den Sätzen 2 und 3 DBG die Grundsätze des IKStR lediglich eingeschränkt werden und die internationale Abgrenzung weiterhin quotenmässig im Sinne der *Gesamtgewinnzerlegung* vorzunehmen ist. Auf Basis des geltenden Rechts kann demzufolge vom Fiskus die objektmässig-direkte Methode nicht zu Lasten bzw. nicht gegen den Willen des steuerpflichtigen Unternehmens durchgesetzt werden. Aufgrund des klaren Wortlauts der Bestimmung besteht die Einschränkung darin, dass – sofern Art. 52 Abs. 3 Sätze 2 und 3 DBG zur Anwendung gelangen – ausländische Betriebsstätte-Verluste nicht auf alle gewinnbringenden Unternehmensteile, sondern provisorisch und im Sinne der sog. *eingeschränkt quotenmässig-direkten Methode* nur auf den schweizerischen Hauptsitz zu verlegen sind.

Hätte der Gesetzgeber die objektmässig-direkte Methode einführen wollen, hätte er in Art. 52 Abs. 3 DBG keinen Hinweis auf die Grundsätze des IKStR und die grenzüberschreitende Verlustberücksichtigung anbringen, sondern lediglich festhalten müssen, dass – sowohl bei unbeschränkter als auch bei beschränkter Steuerpflicht – nur der in der Schweiz erzielte Gewinn zu versteuern sei. Bereits die Regelung mit Bezug auf die

Übernahme und Nachbesteuerung ausländischer Betriebsstätte-Verluste lässt somit darauf schliessen, dass in Art. 52 Abs. 3 DBG nicht ausschliesslich die objektmässig-direkte Methode verankert ist.

Schliesslich bleibt festzuhalten, dass die Einführung der objektmässig-direkten Methode eine vollständige Abkehr von den Grundsätzen des IKStR zur Folge hätte, da sämtliche Teilgewinne des Unternehmens – also auch der Teilgewinn des Stammhauses – unabhängig vom Ergebnis des Gesamtunternehmens im Sinne einer Teilgewinnkonstruktion ermittelt werden müssten. Eine derart tiefgreifende Neuausrichtung der internationalen Abgrenzung, welche zudem dem internationalen Globalisierungsprozess zuwiderlaufen könnte, lässt sich in keiner Weise auf geltendes Recht abstützen.

4.3.2 Verlustübernahme durch Hauptsitz als Optionsrecht?

Die Übernahme ausländischer Betriebsstätte-Verluste ist in diversen Rechtsordnungen – z.B. im deutschen Recht (bis Ende Veranlagungszeitraum 1998)⁸⁵ oder in der Verlustrichtlinie der EG-Kommission⁸⁶ – im Sinne eines Optionsrechts verankert. So konnten gemäss § 2a Abs. 3 EStG deutsche Unternehmen Verluste ausländischer aktiver Betriebsstätten *auf Antrag* von der inländischen Bemessungsgrundlage abziehen, sofern die Einkünfte aufgrund des anwendbaren DBA von der Einkommenssteuer zu befreien waren.⁸⁷ Gemäss Art. 5 RiLiV wird den Mitgliedstaaten das Optionsrecht eingeräumt, negative ausländische Betriebsstätte-Ergebnisse entweder nach der Anrechnungsmethode gemäss Art. 6 RiLiV oder – bei Freistellung – gemäss Art. 7 RiLiV nach der Methode des Verlustabzugs mit Nachversteuerung zu berücksichtigen.

Dieses Wahlrechtsverständnis beruht auf der Annahme, dass durch Anwendung der Freistellungsmethode nicht nur positive, sondern auch negative Gewinnbestandteile von der Bemessungsgrundlage auszunehmen seien. Wird zudem die Abgrenzung nach der objektmässig-direkten Methode vorgenommen, findet auch abgrenzungstechnisch kein automatischer Verlustausgleich statt. Die gesetzlich verankerte Abzugsmöglichkeit

82 WALDBURGER, Auslegung, 58f.

83 KLUGE, Internationales Steuerrecht, 671; SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 782f.; WALDBURGER, Auslegung, 59.

84 Die einzelnen Auslegungselemente müssen daher nicht im Sinne der normorientiert strukturierten Methode gewichtet werden (vgl. HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht I, 153ff.).

85 § 2a Abs. 3 Sätze 1, 2 und 3 EStG wurden per 1.1.1999 aufgehoben. Gemäss § 2a Abs. 1 EStG finden ausländische Betriebsstätte-Verluste nur noch im Rahmen des negativen Progres-

sionsvorbehaltes Berücksichtigung. Aufgrund der grossen Bedeutung von § 2a Abs. 3 EStG für die deutsche Exportwirtschaft wird allerdings die Wiedereinführung einer vergleichbaren Regelung in Erwägung gezogen (vgl. m.w.H. JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 494ff.).

86 Art. 5 RiLiV.

87 Vgl. ausführlich ZOLL, Verlustberücksichtigung, 109ff.

ausländischer Betriebsstätte-Verluste wird daher als unilaterale Massnahme des Fiskus zugunsten des steuerpflichtigen Unternehmens verstanden, um einerseits dem Leistungsfähigkeitsprinzip und andererseits der Wettbewerbsfähigkeit im Sinne der Kapitalimportneutralität⁸⁸ Rechnung zu tragen.

In Übereinstimmung mit dem klaren Wortlaut von Art. 52 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. den Sätzen 2 und 3 DBG kann ein Optionsrechtsverständnis – im Sinne der Verlustübernahme als solcher – aus nachfolgenden Gründen nicht mit der schweizerischen Rechtsordnung vereinbart werden:

- Erstens ist die Gewinnabgrenzung nach der quotenmässig-direkten oder -indirekten Methode im Sinne der *Gesamtgewinnerlegung* vorzunehmen. Demzufolge ist als Ausgangsgrösse für die Gewinnermittlung und die Gewinnabgrenzung der Gewinn des Gesamtunternehmens heranzuziehen. In der schweizerischen Doktrin ist unbestritten, dass ausländische Betriebsstätte-Verluste aufgrund des in Art. 57 ff. DBG bzw. Art. 24 f. StHG verankerten *Reingewinnprinzips* bei der Ermittlung des steuerbaren Gesamtgewinns steuermindernd zu berücksichtigen sind, sofern sie geschäftsmässig begründet sind. Die Verrechnung ausländischer Verluste mit Gewinnen des inländischen Stammhauses stellt daher eine Selbstverständlichkeit dar.⁸⁹
- Zweitens ist die in Art. 52 Abs. 1 DBG⁹⁰ verankerte Freistellungsmethode nicht als Ausnahme von der objektiven Steuerpflicht, sondern als Ausnahme von der Besteuerung im Sinne der *Erhebung einer Steuer* zu verstehen. Eine Ausnahme von der objektiven Steuerpflicht – mit der Konsequenz eines generellen Abzugsverbots ausländischer Betriebsstätte-Verluste – müsste systematisch unter dem Titel «Steuerobjekt», also in Art. 57 ff. DBG bzw. in Art. 24 f. StHG, normiert sein.
- Drittens hätte die Verweigerung des Abzuges ausländischer Betriebsstätte-Verluste zur Konsequenz, dass zusätzliche Steuerpflichten begründet werden können, was nicht mit der *negativen Wirkung* der DBA bzw. des unilateralen, steuerpflichtbegrenzenden Aussensteuerrechts vereinbart werden kann.
- Viertens wird mit der in Art. 52 Abs. 3 DBG verankerten primären, quotenmässig-direkten Abgrenzungsmethode bereits *abgrenzungstechnisch* sichergestellt, dass nicht mehr als der Gesamtgewinn des

Unternehmens besteuert wird, da aufgrund der Quotensummenregel von 100 % bei einem Gesamtgewinn sämtliche in- und ausländischen Betriebsstätte-Verluste automatisch auf die gewinngenerierenden Unternehmensteile verlegt werden.

Nach schweizerischem Recht gilt somit, dass auch bei Anwendung der Freistellungsmethode negative ausländische Gewinnbestandteile von der (inländischen) Bemessungsgrundlage des Gesamtunternehmens abzuziehen sind. Ferner ergibt sich aus den nachfolgenden Gründen, dass bei Anwendung der quotenmässig-direkten Methode Verluste ausländischer Betriebsstätten *zwingend* und *ausschliesslich* vom schweizerischen Stammhaus, sofern dieses Gewinne ausweist, zu übernehmen sind:

- In den *Materialien* deutet nichts darauf hin, dass der Gesetzgeber die Absicht hatte, dem steuerpflichtigen Unternehmen ein entsprechendes Abgrenzungswahlrecht einzuräumen. Auch die *Entstehungsgeschichte* bestätigt, dass mit den Sätzen 2 und 3 lediglich die gesetzliche Grundlage für die Nachversteuerung von ausländischen Betriebsstätte-Verlusten geschaffen werden sollte, die im Rahmen der Gewinnermittlung und Gewinnabgrenzung in früheren Jahren übernommen wurden.
- Aus *systematischer Sicht* ist festzuhalten, dass die Sätze 2 und 3 unter dem Titel «Umfang der Steuerpflicht» stehen, wo unilateral die Vermeidung der Doppelbesteuerung und die Abgrenzung im internationalen Verhältnis geregelt werden. Mit dem *Zweck*, doppelte Verlustberücksichtigungen zu vermeiden, wurde speziell für schweizerische Unternehmen bezüglich ausländischer Betriebsstätte-Verluste eine vom IKStR abweichende, unilaterale internationale Abgrenzungsregel geschaffen.⁹¹ Da die Abgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte(n) verursachungsgerecht – bzw. nach einheitlichen wirtschaftlichen Kriterien – erfolgen muss, kann ein Abgrenzungswahlrecht nicht mit den international anerkannten Grundsätzen vereinbart werden.
- Im Rahmen der *verfassungs- und völkerrechtskonformen Auslegung* ist bei verschiedenen Auslegungsvarianten diejenige vorzuziehen, welche mit dem Verfassungs- und dem Völkerrecht harmonisiert.⁹² Im Unterschied zu ausländischen Rechtsordnungen, in denen durch die Nichtausübung des Wahlrechts Verluste nicht steuermindernd berück-

88 Vgl. JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 20 zum Begriff der Kapitalimportneutralität.

89 AGNER/JUNG/STEINMANN, Kommentar DBG, Art. 52 N 14.

90 Dasselbe gilt für Art. 23A OECD-MA.

91 AMTL. BULL. SR (1988), StHG und DBG, 810 f.; LAMPERT, Verlustverrechnung, 289.

92 HÖHN, Schweizerische Betriebsstätten, 176 ff.; LOCHER, Kommentar DBG I, Art. 6 N 21.

sichtigt werden können, kann in der Schweiz die Nichtausübung des Wahlrechts bzw. die uneingeschränkte Anwendung der Grundsätze des IKStR zur Folge haben, dass systematische Unter- und/oder Überbesteuerungen eintreten. Mit Bezug auf die Grundsätze der Abgrenzung im internationalen Verhältnis kann daher durchaus von einer gewissen Entscheidungsharmonie im Rahmen der Auslegung des steuerpflichtbegrenzenden Aussensteuerrechts (bzw. der DBA) ausgegangen werden.

Zusammenfassend ergibt die Auslegung, dass die in Art. 52 Abs. 3 DBG verankerte grenzüberschreitende provisorische Verlustberücksichtigung durch den Hauptsitz nicht im Sinne eines Optionsrechts zu verstehen, sondern als *internationale Abgrenzungsregel* zwingend anzuwenden ist, wenn die sachlichen Voraussetzungen erfüllt sind. Bei relativer Selbständigkeit der Betriebsstätte *muss* die Abgrenzung im internationalen Verhältnis nach der *eingeschränkt quotenmässig-direkten Methode* vorgenommen werden. Ein Wahlrecht zugunsten des steuerpflichtigen Unternehmens im Sinne der uneingeschränkten *oder* der eingeschränkten Anwendung der quotenmässig-direkten Methode ist abzulehnen, da ansonsten der Zweck dieser Bestimmung – d.h. die Vermeidung systematischer Unter- und/oder Überbesteuerungen – geradezu vereitelt würde.

Ergänzend ist darauf hinzuweisen, dass die Pflicht zur Erstellung einer separaten Betriebsstätte-Buchhaltung u.a. dazu dient, Art. 52 Abs. 3 Sätze 2 und 3 DBG sachgerecht umzusetzen. Sind die sachlichen Voraussetzungen zur Anwendung dieser Bestimmung nicht erfüllt, kann im internationalen Verhältnis die quotenmässig-indirekte Methode angewendet werden. Dies ist dann der Fall, wenn aufgrund der mangelnden relativen Selbständigkeit der Betriebsstätten die quotenmässig-direkte Methode nicht anwendbar ist. Entgegen der Auffassung der ESTV ist für die Zulassung dieser Ausnahme die Grösse des Unternehmens unerheblich.

4.4 Spezifische Fallkonstellationen

Da sich Doktrin⁹³ und Praxis umfassend mit der aus der ausschliesslichen Anwendung der quotenmässig-indirekten Methode in der Schweiz und der objektmässig-direkten Methode im Ausland resultierenden Problematik beschäftigt haben und das Konzept der grenzüberschreitenden Verlustberücksichtigung *nicht*⁹⁴ mit dem Wesen der quotenmässig-indirekten Methode vereinbart werden kann, soll in den nachfolgenden Beispielen ledig-

lich das Verhältnis zwischen der objektmässig-direkten und der quotenmässig-direkten Abgrenzungsmethode beleuchtet werden. Dabei wird unterstellt, dass die wirtschaftlichen Voraussetzungen – d.h. die relative Selbständigkeit der einzelnen Betriebsstätten – zur Anwendung der quotenmässig-direkten Methode erfüllt seien.

Bei Anwendung der quotenmässig-direkten Methode muss für die Ermittlung der steuerrechtlichen Ergebnisse *dreistufig* vorgegangen werden. Im ersten Schritt werden die originären Teil- und Gesamtergebnisse bestimmt. Im zweiten Schritt können anhand der originären Teilergebnisse die dem Stammhaus und den Betriebsstätten zurechenbaren Quoten festgelegt werden. Schliesslich werden im dritten Schritt die derivativen bzw. steuerrechtlichen Teilergebnisse ermittelt, welche den zugewiesenen Quoten, multipliziert mit dem steuerrechtlichen Gesamtergebnis, entsprechen.

Kommt die quotenmässig-direkte Methode zur Anwendung, erhalten nur diejenigen Unternehmensteile eine Quote am Gesamtergebnis zugewiesen, deren Teilergebnisse das gleiche Vorzeichen wie das originäre Gesamtergebnis haben. Daher soll bei den nachfolgenden Fallkonstellationen primär zwischen Unternehmen, die einen originären *Gesamtgewinn* oder einen originären *Gesamtverlust* ausweisen, unterschieden werden. Innerhalb dieser beiden Hauptgruppen wird einerseits danach differenziert, ob das Stammhaus einen Gewinn oder einen Verlust ausweist, und andererseits, ob sämtliche ausländische Betriebsstätten entweder nur Gewinne oder nur Verluste ausweisen oder ob in den ausländischen Betriebsstätten gleichzeitig Verluste und Gewinne gegeben sind. Ferner wird unterschieden, ob die Grundsätze des IKStR uneingeschränkt oder im Sinne von Art. 52 Abs. 3 Sätze 2 und 3 DBG eingeschränkt zur Anwendung gelangen. Das Präzipium wird vernachlässigt. Die Beispiele basieren auf folgenden Annahmen:

1. Da im Ausland mehrheitlich nach der objektmässig-direkten Methode abgegrenzt wird und diesbezüglich in absehbarer Zukunft keine Änderungen zu erwarten sind, wird dem Betriebsstätte-Staat ausschliesslich die Anwendung der objektmässig-direkten Methode unterstellt. Ferner übernimmt der Betriebsstätte-Staat bei positivem Betriebsstätte-Ergebnis keine ausländischen Verluste. Allfällige Verlustrücktragsmöglichkeiten im Betriebsstätte-Staat werden in den nachfolgenden Beispielen vernachlässigt.
2. Idealerweise wird davon ausgegangen, dass bei Anwendung der quotenmässig-direkten Methode in der Schweiz die originären und derivativen Gesamter-

93 Vgl. statt vieler LAMPERT, Verlustverrechnung, 292 ff.; FUCHS, Verlustausgleich, 62 ff.; OESCH, Tochtergesellschaften, 93 ff.

94 GI.M. AGNER/JUNG/STEINMANN, Kommentar DBG, Art. 52 N 7; a.M. LAMPERT, Verlustverrechnung, 292 ff. mit entsprechenden Zahlenbeispielen.

gebnisse gleichartig (gleiche Vorzeichen) bzw. identisch sind. Überdies wird unterstellt, dass bei Anwendung der objektmässig-direkten Methode (in der Schweiz und im Ausland) sowohl die in der Schweiz als auch die im Ausland ermittelten derivativen Teil- und Gesamtergebnisse mit den in der Schweiz ermittelten originären Teil- und Gesamtergebnissen übereinstimmen.

Es ist klar, dass die unter Punkt 2 aufgeführten idealtypischen Bedingungen – insbesondere identische originäre und derivative Gesamtergebnisse – in der internationalen Praxis vielfach nicht vorliegen. Daher wird sich auch die Annahme,⁹⁵ dass die objektmässig-direkte Methode und die quotenmässig-direkte Methode im Grundsatz zum gleichen Resultat führen, in vielen Fällen als unzutreffend erweisen.⁹⁶ Ferner sind die Teilgewinne der einzelnen Betriebsstätten bei strikter Anwendung der objektmässig-direkten Methode – im Unterschied zur quotenmässig-direkten Methode – losgelöst vom Gesamtergebnis des Unternehmens zu ermitteln. Wird zudem berücksichtigt, dass bei Anwendung der quotenmässig-direkten Methode die Teil- und Gesamtergebnisse des inländischen Stammhauses und der ausländischen Betriebsstätte(n) nach den Rechtsvorschriften eines Staates und bei Anwendung der objektmässig-direkten Methode nach den Rechtsvorschriften verschiedener Staaten ermittelt werden, ist es praktisch ausgeschlossen, dass übereinstimmende Teil- und Gesamtergebnisse erzielt werden. Im Hinblick auf das anwendbare Recht zur Ermittlung der Teilergebnisse ist daher dem Entscheid über die anwendbare Abgrenzungsmethode eine hohe Bedeutung zuzumessen.

Da mit nachfolgenden idealtypischen Beispielen lediglich überprüft werden soll, ob das Ergebnis der Gesetzesauslegung in einer idealtypischen Praxis abgrenzungstechnisch umgesetzt werden könne, lassen sich diese Unterschiede im Rahmen dieser Untersuchung vernachlässigen.

4.4.1 Gesamtgewinne

4.4.1.1 Gewinne des Stammhauses und Gewinne sämtlicher Betriebsstätten

Weisen das Stammhaus und sämtliche Betriebsstätten Gewinne aus, ist die internationale Abgrenzung i.d.R. unproblematisch. Da einerseits kein eigentlicher, sachlicher Anwendungsfall von Art. 52 Abs. 3 Sätze 2 und 3 DBG vorliegt und andererseits unter den gegebenen ide-

altypischen Bedingungen – d.h. identische originäre und derivative Gesamtergebnisse – die quotenmässig-direkte und die objektmässig-direkte Methode zum selben Resultat führen, kann uneingeschränkt auf die Grundsätze des IKStR abgestellt werden. Zum Nachweis, dass keine ausländischen Betriebsstätte-Verluste vorliegen, können die ausländischen Steuerbescheide mitberücksichtigt werden.⁹⁷

4.4.1.2 Gewinne des Stammhauses und Verluste sämtlicher Betriebsstätten

Ist der Gesamtgewinn ausschliesslich auf das schweizerische Stammhaus zurückzuführen, d.h. weisen sämtliche ausländischen Betriebsstätten Verluste aus, ist der ausgewiesene Unternehmensgewinn vollumfänglich in der Schweiz zu versteuern, weil den ausländischen Betriebsstätten eine Quote von 0% am Gesamtgewinn zugewiesen wird. Unter Berücksichtigung der gegebenen idealtypischen Bedingungen führen die objektmässig-direkte und die quotenmässig-direkte Methode zum selben Ergebnis, da Verluste auch bei Anwendung der objektmässig-direkten Methode und der Freistellungsmethode zwingend vom schweizerischen Hauptsitz zu übernehmen sind.

4.4.1.3 Gewinne des Stammhauses und Gewinne/Verluste der Betriebsstätten

Komplexer stellt sich die internationale Abgrenzung dar, wenn einzelne ausländische Betriebsstätten einen Gewinn, andere einen Verlust ausweisen. Nachfolgendes Beispiel soll aufzeigen, dass die provisorische grenzüberschreitende Verlustberücksichtigung nicht nur beim Vorliegen einer einzigen⁹⁸, sondern auch beim Vorliegen mehrerer⁹⁹ ausländischer Betriebsstätten auf dem Wege der quotenmässig-direkten Methode umgesetzt werden kann.

Beispiel 1

Die X-AG mit Sitz in der Schweiz verfügt über Betriebsstätten in der Ländern A, B und C. Der Teilgewinn des inländischen Stammhauses ist grösser als die Summe der Teilverluste der ausländischen Betriebsstätten. Ferner gelten die idealtypischen Bedingungen.

	Schweiz	Land A	Land B	Land C	Total
Originäre Teilergebnisse	50	(20)	40	30	100
Grundsätze des IKStR					
– Quoten	42%	0%	33%	25%	100%
– Derivative Teilergebnisse	42	0	33	25	100

95 LAMPERT, Verlustverrechnung, 288.

96 Gl.M. VGer ZH v. 28. September 1994 = StE 1995 ZH A 21.12 Nr. 10.

97 LAMPERT, Verlustverrechnung, 289.

98 SIMONEK, Verluste, 539.

99 ATHANAS/WIDMER, Kommentar DBG, Art. 6 N 48 und 100.

	Schweiz	Land A	Land B	Land C	Total
Art. 52 Abs. 3 DBG					
– Quoten	42%	0%	33%	25%	100%
– Derivative					
Teilergebnisse	42	0	33	25	100
– Korrektur	(12)	0	7	5	0
Steuerbar nach Korrektur	30	0	40	30	100
Übernommener Verlust	20				
Grundsätze des INStR					
– Derivative					
Teilergebnisse	50	(20)	40	30	100
– Übernommener Verlust	(20)	20	0	0	0
Steuerbar	30	0	40	30	100
Übernommener Verlust	20				

Grundsätze des IKStR: Besteht neben einer verlustleidenden Betriebsstätte im Ausland eine weitere gewinnerzielende Betriebsstätte, übernimmt die Schweiz nur einen Teil der ausländischen Betriebsstätte-Verluste. Da der Drittstaat die objektmässig-direkte Methode anwendet, werden in den Ländern B und C die von der Schweiz zugewiesenen Verluste (12) nicht berücksichtigt. Dies bedeutet, dass die uneingeschränkte Anwendung der Grundsätze des IKStR im kurzfristigen Zeithorizont eine Überbesteuerung von 12 ($42+40+30-100$) zur Folge hat. Können in den Folgeperioden im Land A die Verluste verrechnet werden und findet in der Schweiz keine Nachversteuerung statt, tritt im mittel- bzw. langfristigen Zeithorizont eine Unterbesteuerung von 8 ($42+40+30-20-100$) ein.

Art. 52 Abs. 3 Sätze 2 und 3 DBG: Die eingeschränkte Anwendung der Grundsätze des IKStR hat zur Konsequenz, dass den ausländischen gewinnerzielenden Betriebsstätten aus schweizerischer Sicht keine Verluste des Landes A zugewiesen werden. Aufgrund der vollumfänglichen Übernahme des Verlusts (20) durch die Schweiz wird erreicht, dass im kurzfristigen Zeithorizont nicht mehr als der Gesamtgewinn des Unternehmens besteuert wird. Sofern im Land A in den Folgeperioden eine Verlustverrechnung stattfindet, führt die Nachversteuerung in der Schweiz dazu, dass im mittel- bzw. langfristigen Zeithorizont keine Unterbesteuerungen eintreten.

Aufgrund dieses Beispiels ergibt sich, dass das Konzept der grenzüberschreitenden Verlustberücksichtigung ohne weiteres mit dem Wesen der quotenmässig-direkten Methode vereinbart werden kann. Die Einschränkung der Grundsätze des IKStR hat aus systematischer Sicht zur Folge, dass beim Vorliegen von ausländischen Betriebsstätte-Verlusten die Abgrenzung nach einem zweistufigen Verfahren erfolgen muss:¹⁰⁰ In einem ersten Schritt werden die Regeln des IKStR uneingeschränkt angewendet. In einem zweiten Schritt muss das Abgrenzungsergebnis korrigiert werden, indem die Zuweisung der ausländischen Betriebsstätte-Verluste an die gewinnerzielenden ausländischen Betriebsstätten rückgängig gemacht wird. Diese Korrektur hat zur Konsequenz, dass die Summe der ausländischen Betriebsstätte-Verluste le-

diglich von der inländischen Bemessungsgrundlage abgezogen wird.

Dieses Beispiel lässt ferner erkennen, dass im mittel- bzw. langfristigen Zeithorizont systematische Unterbesteuerungen eintreten, wenn Art. 52 Abs. 3 Sätze 2 und 3 DBG im Sinne eines Wahlrechts verstanden werden. Derartige Unterbesteuerungen sind nicht durch das Verbot der virtuellen Doppelbesteuerung gedeckt, da sie nicht auf das unilaterale materielle Recht, sondern auf das steuerpflichtbegrenzende Aussensteuerrecht zurückzuführen sind.

4.4.1.4 Verluste des Stammhauses und Gewinne/Verluste der Betriebsstätten

Die ersten drei Fallkonstellationen beziehen sich auf Sachverhalte, bei denen das schweizerische Stammhaus ein gleichartiges originäres Gesamtergebnis – also einen Gewinn – ausweist. Erwirtschaftet das schweizerische Stammhaus ein nicht gleichartiges originäres Teilergebnis – also einen Verlust –, sieht das DBG keinerlei Einschränkungen der Grundsätze des IKStR vor. Dies kann im Rahmen der Abgrenzung zu schwerwiegenden Verzerrungen führen, was mit nachfolgendem Zahlenbeispiel verdeutlicht wird.

Beispiel 2

Die X-AG mit Sitz in der Schweiz verfügt über Betriebsstätten in der Ländern A, B und C. Es gelten die idealtypischen Bedingungen.

	Schweiz	Land A	Land B	Land C	Total
Originäre					
Teilergebnisse	(20)	70	80	(30)	100
Grundsätze des IKStR					
– Quoten	0%	47%	53%	0%	100%
– Derivative					
Teilergebnisse	0	47	53	0	100
Grundsätze des INStR					
– Derivative					
Teilergebnisse	(20)	70	80	(30)	100
Verlustvortrag	20			30	

Grundsätze des IKStR: Bei uneingeschränkter Anwendung der Grundsätze des IKStR wird erreicht, dass aus schweizerischer Sicht nicht mehr als der Gesamtgewinn besteuert wird. Da im Ausland die objektmässig-direkte Methode angewendet wird und keine schweizerischen Verluste übernommen werden, resultiert im kurzfristigen Zeithorizont eine Überbesteuerung von 50 ($70+80-100$). Aufgrund der Zuweisung einer Quote von 0% an den schweizerischen Hauptsitz gilt der gesamte inländische Teilverlust als verrechnet. Die kurzfristig resultierende Überbesteuerung kann daher im mittel- bzw. langfristigen Zeithorizont nicht durch Inanspruchnahme der Verlustverrechnung kompensiert werden. Sofern im Land C in den Folgeperioden eine Verlustverrechnung erfolgt, beträgt die schlussendliche Überbesteuerung 20.

Grundsätze des INStR: Die Anwendung der objektmässig-direkten Methode hat zur Folge, dass in der Schweiz ein Verlustvortrag von 20 (und in Land C ein Verlustvortrag von 30) entsteht, welcher im Rahmen der zeitlich beschränkten – bzw. der

100 ATHANAS/WIDMER, Kommentar DBG, Art. 6 N 100.

zeitlich unbeschränkten – Verlustverrechnung kompensiert werden kann. Im mittel- bzw. langfristigen Zeithorizont kann die kurzfristig resultierende Überbesteuerung weitgehend vermieden werden

Dieses Beispiel zeigt auf, dass die uneingeschränkte Anwendung der Grundsätze des IKStR zu systematischen Überbesteuerungen führen kann, wenn der Gesamtgewinn des Unternehmens ausschliesslich auf ausländische Betriebsstätte-Gewinne zurückzuführen ist. Um diese Überbesteuerungen zu vermeiden, will die ESTV – mit dem Hinweis, dass im internationalen Verhältnis die objektmässig-direkte Methode anzuwenden sei – Verluste des Stammhauses nur noch mit späteren Gewinnen des Stammhauses verrechnen.¹⁰¹ Dieses Vorgehen zugunsten des steuerpflichtigen Unternehmens ist begrüssenswert, darf aber nicht in dem Sinne missverstanden werden, dass generell die objektmässig-direkte Methode anzuwenden sei.

4.4.2 Gesamtverluste

4.4.2.1 Verluste des Stammhauses und Verluste sämtlicher Betriebsstätten

Weisen das Stammhaus und sämtliche ausländischen Betriebsstätten Verluste aus, ist die internationale Abgrenzung i.d.R. unproblematisch. Da bei inländischen Stammhaus-Verlusten Art. 52 Abs. 3 Sätze 2 und 3 DBG im Verlustjahr nicht unmittelbar zur Anwendung gelangen¹⁰² und andererseits unter den gegebenen idealtypischen Bedingungen – d.h. identische originäre und derivative Gesamtergebnisse – die quotenmässig-direkte und die objektmässig-direkte Methode dieselben Folgen haben, kann auf die Grundsätze des IKStR abgestellt werden.

Der dem Stammhaus zugewiesene Verlust ist definitiv durch die Schweiz zu übernehmen und im Rahmen der zeitlichen Verlustverrechnung vorzutragen. Falls in den Folgeperioden Verluste verrechnet werden können, müssen diese *im internationalen Verhältnis* im Sinne der *Teilverlustverrechnung* – und nicht im Sinne der *Gesamtverlustverrechnung* – berücksichtigt werden. Ferner findet aufgrund des Vorrangs der zeitlichen Verlustverrechnung gegenüber der räumlichen Verlustverlagerung¹⁰³ in den Folgeperioden *keine räumliche Verlagerung von Verlustvorträgen* statt.¹⁰⁴

4.4.2.2 Verluste des Stammhauses und Verluste/Gewinne der Betriebsstätten

Bei einem Gesamtverlust kann bei uneingeschränkter Anwendung der Grundsätze des IKStR in der Schweiz im kurzfristigen Zeithorizont kein Gewinn besteuert werden. Hingegen können im mittel- bzw. langfristigen Zeithorizont unsachgemässe Überbesteuerungen eintreten, was im nachfolgenden Beispiel gezeigt wird.

Beispiel 3

Die X-AG mit Sitz in der Schweiz verfügt über Betriebsstätten in den Ländern A, B und C. Es gelten die idealtypischen Bedingungen.

	Schweiz	Land A	Land B	Land C	Total
Originäre Teilergebnisse	(40)	(50)	80	(30)	(40)
Grundsätze des IKStR					
– Quoten	33%	42%	0%	25%	100%
– Derivative Teilergebnisse	(13)	(17)	0	(10)	(40)
Grundsätze des INStR					
– Derivative Teilergebnisse	(40)	(50)	80	(30)	(40)
Verlustvortrag	40	50		30	

Grundsätze des IKStR: Da im Ausland die objektmässig-direkte Methode angewendet wird, resultiert im kurzfristigen Zeithorizont eine Überbesteuerung von 80, welche auf die Besteuerung im Land B zurückzuführen ist. Sofern in den Ländern A und C sämtliche Verluste verrechnet werden können, ergibt sich im mittel- bzw. langfristigen Zeithorizont eine schlussendliche Überbesteuerung von 27 (40–13). Diese Überbesteuerung ist darauf zurückzuführen, dass der schweizerische Verlustvortrag aufgrund der uneingeschränkten Anwendung der Grundsätze des IKStR bereits abgrenzungsbedingt geschmälert wird und daher in der Schweiz nicht sämtliche Verluste verrechnet werden. Würden alle ausländischen Betriebsstätten einen Gewinn ausweisen bzw. wäre der Gesamtverlust ausschliesslich auf das schweizerische Stammhaus zurückzuführen, so könnten in der Schweiz – aufgrund der Zuweisung einer Quote von 100 % – sämtliche Verluste vorgetragen bzw. verrechnet werden.

Grundsätze des INStR: Bei Anwendung der objektmässig-direkten Methode können die in der Schweiz und in den Ländern A und C resultierenden Verlustvorträge verrechnet werden. Somit kann im mittel- bzw. langfristigen Zeithorizont die kurzfristig resultierende Überbesteuerung – je nach Verlustrechnungsfrist in den verschiedenen Ländern – ganz oder teilweise vermieden werden.

Weist das schweizerische Stammhaus einen Teilverlust aus, führt die uneingeschränkte Anwendung der Grundsätze des IKStR – unabhängig davon, ob ein Gesamtgewinn oder ein Gesamtverlust vorliegt – zu unsach-

101 AGNER/JUNG/STEINMANN, Kommentar DBG, Art. 52 N 10.

102 LAMPERT, Verlustverrechnung, 296.

103 Dieser Grundsatz wurde vom BGer (BGer v. 30. März 1990 = ASA 60 [1991/92] 269 = LOCHER, Interkantonale Doppelbesteuerung, § 7, I B Nr. 40; BGer v. 30. März 1990 = BGE 116 Ia

127 = ASA 60 [1991/92] 569 = LOCHER, Interkantonale Doppelbesteuerung, § 7, I B Nr. 41) im Zusammenhang mit Kapitalanlageliegenschaften entwickelt und muss bei Betriebsstätten im internationalen Verhältnis unbedingt zur Anwendung gelangen.

104 A. M. LAMPERT, Verlustverrechnung, 308.

gemässen Ergebnissen, welche einzig auf die unvollständige Verlustverrechnung in der Schweiz zurückzuführen sind.

4.4.2.3 Gewinne des Stammhauses und Verluste sämtlicher Betriebsstätten

Da bei einem Gesamtverlust die Summe der Teilverluste der ausländischen Betriebsstätten den Teilgewinn des schweizerischen Stammhauses übersteigt, muss ein sachgerechter Verlustverlagerungsmaßstab gefunden werden. Folgendes Beispiel soll dies verdeutlichen.

Beispiel 4

Die X-AG mit Sitz in der Schweiz verfügt über Betriebsstätten in den Ländern A, B und C. Die Summe der Teilverluste der ausländischen Betriebsstätten übersteigt den Teilgewinn des inländischen Stammhauses. Ferner gelten die idealtypischen Bedingungen.

	Schweiz	Land A	Land B	Land C	Total
Originäre Teilergebnisse	80	(50)	(40)	(30)	(40)
Grundsätze des IKStR					
– Quoten	0%	42%	33%	25%	100%
– Derivative Teilergebnisse	0	(17)	(13)	(10)	(40)
Art. 52 Abs. 3 DBG					
– Quoten	0%	42%	33%	25%	100%
– Derivative Teilergebnisse	0	(17)	(13)	(10)	(40)
– Korrektur	0	0	0	0	0
Übernommener Verlust	80	(33)	(27)	(20)	0
Grundsätze des INStR					
– Derivative Teilergebnisse	80	(50)	(40)	(30)	(40)
– Übernommener Verlust	(80)	33	27	20	0
Steuerbar	0	(17)	(13)	(10)	(40)
Übernommener Verlust	80				

Grundsätze des IKStR: Bei uneingeschränkter Anwendung der Grundsätze des IKStR wird im kurzfristigen Zeithorizont abgrenzungsbedingt sichergestellt, dass in der Schweiz kein Gewinn besteuert wird. Da im Ausland die Verluste verrechnet werden können und in der Schweiz keine Nachversteuerung erfolgt, resultiert im mittel- bzw. langfristigen Zeithorizont eine Unterbesteuerung von 80.

Art. 52 Abs. 3 Sätze 2 und 3 DBG: Die eingeschränkte Anwendung der Grundsätze des IKStR hat zur Folge, dass die ausländischen Betriebsstätte-Verluste anteilmässig – d.h. entsprechend ihrem Anteil an der Summe sämtlicher Teilverluste – auf das Stammhaus verlegt werden. Da keine der ausländischen Betriebsstätten einen Gewinn erwirtschaftet hat, kann die Abgrenzung in einem Schritt, d.h. ohne Korrektur erfolgen. In den Folgeperioden können die vom schweizerischen Stammhaus übernommenen Verluste rückbelastet werden, womit im mittel- bzw. langfristigen Zeithorizont die systembedingte Unterbesteuerung beseitigt wird.

Dieses Beispiel zeigt auf, dass die eingeschränkte Anwendung der Grundsätze des IKStR in optimaler Weise sicherstellen kann, dass dem Rechtsgleichheitsgebot

Rechnung getragen wird. Die eingeschränkt quotenmässig-direkte Methode führt somit bei vorliegender Fallkonstellation in der Praxis zu sachgerechten Ergebnissen.

4.4.2.4 Gewinne des Stammhauses und Verluste/Gewinne der Betriebsstätten

Da sowohl in der Schweiz als auch im Ausland Teilgewinne erwirtschaftet werden, muss die Abgrenzung bei eingeschränkter Anwendung der Grundsätze des IKStR in einem zweistufigen Verfahren erfolgen. Dieses Vorgehen wird im nachfolgenden Beispiel dargestellt.

Beispiel 5

Die X-AG mit Sitz in der Schweiz verfügt über Betriebsstätten in den Ländern A, B und C. Die Summe der Teilverluste der ausländischen Betriebsstätten übersteigt den Teilgewinn des inländischen Stammhauses. Ferner gelten die idealtypischen Bedingungen.

	Schweiz	Land A	Land B	Land C	Total
Originäre Teilergebnisse	70	(60)	(40)	20	(10)
Grundsätze des IKStR					
– Quoten	0%	60%	40%	0%	100%
– Derivative Teilergebnisse	0	(6)	(4)	0	(10)
Art. 52 Abs. 3 DBG					
– Quoten	0%	60%	40%	0%	100%
– Derivative Teilergebnisse	0	(6)	(4)	0	(10)
– Korrektur	0	(12)	(8)	20	0
Steuerbar nach Korrektur	0	(18)	(12)	20	(10)
Übernommener Verlust	70				
Grundsätze des INStR					
– Derivative Teilergebnisse	70	(60)	(40)	20	(10)
– Übernommener Verlust	(70)	42	28	0	0
Steuerbar	0	(18)	(12)	20	(10)
Übernommener Verlust	70				

Grundsätze des IKStR: Bei uneingeschränkter Anwendung der Grundsätze des IKStR resultiert im mittel- bzw. langfristigen Zeithorizont eine unsachgerechte Unterbesteuerung von 70, welche auf die abgrenzungsbedingte Verlustverrechnung in der Schweiz zurückzuführen ist.

Art. 52 Abs. 3 Sätze 2 und 3 DBG: Mit der eingeschränkten Anwendung der Grundsätze des IKStR kann die oben erwähnte Unterbesteuerung vermieden werden. Weil im Rahmen der quotenmässigen Abgrenzung die Verluste der Länder A und B in einem ersten Schritt anteilmässig sowohl dem schweizerischen Stammhaus als auch dem Land B zugewiesen werden, muss diese Verlagerung in einem zweiten Schritt korrigiert werden, da Verluste ausschliesslich durch das schweizerische Stammhaus zu übernehmen sind. Der vom Land C übernommene Verlust von 20 muss daher anteilmässig auf die Länder A (60/100x20) und B (40/100x20) rückübertragen werden.

Auch wenn sowohl im schweizerischen Stammhaus als auch in ausländischen Betriebsstätten Gewinne generiert werden, wird das zweistufige Abgrenzungsverfahren zu einem sachgerechten Ergebnis führen.

5 Fazit

5.1 De lege lata

Zusammenfassend führt die Auslegung des geltenden Rechts bei unbeschränkter Steuerpflicht in der Schweiz zu folgenden Ergebnissen:

- Wenn die wirtschaftlichen Voraussetzungen – d.h. die relative Selbständigkeit der Betriebsstätte(n) – gegeben ist, muss die Abgrenzung im internationalen Verhältnis *zwingend* nach der *eingeschränkt quotenmässig-direkten Methode* vorgenommen werden. Art. 52 Abs. 3 Sätze 2 und 3 DBG sind nicht als Optionsrecht zugunsten des steuerpflichtigen Unternehmens im Sinne der eingeschränkten oder uneingeschränkten Anwendung der quotenmässig-direkten Methode zu verstehen.
- Art. 52 Abs. 3 Sätze 2 und 3 DBG haben keinen konstitutiv begünstigenden, sondern einen *konstitutiv einschränkenden* Inhalt, indem ausländische Betriebsstätte-Verluste ausschliesslich und zwingend vom inländischen Stammhaus zu übernehmen sind und, falls sie im Ausland innerhalb von sieben Jahren effektiv verrechnet werden können, in der Schweiz nachversteuert werden müssen.
- Unabhängig davon, ob das Gesamtunternehmen einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtverlust ausweist, liegt dann ein Anwendungsfall von Art. 52 Abs. 3 Sätze 2 und 3 DBG vor, wenn ein schweizerisches Unternehmen im *inländischen Stammhaus* einen *Gewinn* und in mind. einer *ausländischen Betriebsstätte* einen *Verlust* ausweist. Bei Verlusten des inländischen Stammhauses sieht das DBG keinerlei Einschränkungen der Grundsätze des IKStR vor, was zur Folge hat, dass inländische Stammhausverluste grundsätzlich auf die im Ausland erwirtschafteten Betriebsstätte-Gewinne zu verlegen sind.
- Wenn aufgrund der tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse bzw. bei mangelnder relativer Selbständigkeit der Betriebsstätte(n) – z.B. bei integrierten und/oder prozessorientierten Organisationsstrukturen – dem Unternehmen das Erstellen von separaten Betriebsstätte-Buchhaltungen nicht zugemutet werden kann, kann die *quotenmässig-indirekte Methode* angewendet werden.
- Da sich das Wesen der quotenmässig-indirekten Methode und das Konzept der grenzüberschreitenden Verlustberücksichtigung gegenseitig ausschliessen,

sind die Sätze 2 und 3 von Art. 52 Abs. 3 DBG im Rahmen der quotenmässig-indirekten Abgrenzung *gegenstandslos*.

Das Ergebnis der Gesetzesauslegung wird durch die Würdigung der spezifischen Fallkonstellationen bestätigt. Weist das schweizerische Stammhaus einen *Teilgewinn* aus, wird die eingeschränkte Anwendung der Grundsätze des IKStR bzw. die eingeschränkt quotenmässig-direkte Methode – unabhängig davon, ob das Unternehmen einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtverlust ausweist – in einer idealtypischen Praxis zu sachgerechten Ergebnissen führen. Die Auffassung, wonach das Konzept der grenzüberschreitenden Verlustberücksichtigung nicht mit dem Wesen der quotenmässig-direkten Methode vereinbart werden kann, ist abzulehnen. Es ist klar, dass die Verlustübernahme im kurzfristigen Zeithorizont auf die Höhe des Teilgewinns des Stammhauses beschränkt ist; weitere Teilverluste sind bei den ausländischen Betriebsstätten im mittel- bzw. langfristigen Zeithorizont im Rahmen der zeitlichen Verlustverrechnung zu berücksichtigen.

Hingegen ergibt sich aus den Fallbeispielen, dass die Anwendung der quotenmässig-direkten Methode immer dann zu unsachgemässen Ergebnissen führt, wenn das schweizerische Stammhaus – unabhängig davon, ob das Unternehmen einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtverlust erwirtschaftet hat – einen Teilverlust ausweist. Da diese Fallkonstellationen jedoch nicht durch Art. 52 Abs. 3 Sätze 2 und 3 DBG abgedeckt sind, können systemwidrige Besteuerungen nicht einfach durch eine extensive Gesetzesauslegung beseitigt werden. Im *DBA-Fall* muss dem geltenden Recht jedoch die Anwendung versagt werden, da sonst folgende DBA-Rechte verletzt würden:

- Die Anwendung der eingeschränkt quotenmässig-direkten Methode bei Inlandsgewinnen und der uneingeschränkt quotenmässig-direkten Methode bei Inlandsverlusten kann nicht mit dem in Art. 7 Abs. 6 OECD-MA verankerten Grundsatz der *Kontinuität der Abgrenzungsmethode* vereinbart werden.
- Aufgrund der Anwendung der uneingeschränkt quotenmässig-direkten Methode gelten bei ausländischen Betriebsstätte-Gewinnen Teile des inländischen Stammhaus-Verlustes abgrenzungsbedingt als definitiv verrechnet. Befinden sich die ausländischen Betriebsstätten im Inland, kommt es zwar auch nicht zu einem vortragsfähigen Verlust beim inländischen Stammhaus, im Gegensatz zu ausländischen Betriebsstätte-Gewinnen können inländische Betriebsstätte-Gewinne jedoch tatsächlich mit inländischen Stammhaus-Verlusten verrechnet werden. Die (teilweise) Verweigerung des steuerlichen Verlustvortrages bei ausländischen Betriebsstätte-

Gewinnen stellt eine entscheidende steuerliche Benachteiligung dar, was als Verletzung des in Art. 24 Abs. 3 OECD-MA verankerten *Diskriminierungsverbots* zu qualifizieren ist.

Auch wenn das DBA-rechtliche Diskriminierungsverbot dem Inhalt nach mit dem in Art. 8 BV verankerten Rechtsgleichheitsgebot bzw. mit dem in Art. 9 BV enthaltenen Willkürverbot deckungsähnlich ist, kann im *Nicht-DBA-Fall* dem Gesetz nicht einfach die Anwendung versagt werden, da Bundesgesetze gemäss Art. 191 BV nicht auf ihre Verfassungsmässigkeit überprüft werden dürfen. Unter Berücksichtigung der Tatsache, dass noch andere verfassungsmässige Rechte – wie das Leistungsfähigkeitsprinzip,¹⁰⁵ die Eigentumsgarantie¹⁰⁶ oder die Wirtschaftsfreiheit¹⁰⁷ – verletzt sein können, und im Hinblick auf die Vorwirkung einer neuen Gesetzesgrundlage kann nach der hier vertretenen Auffassung auch bei Verlusten des inländischen Stammhauses ausnahmsweise eine extensive Gesetzesauslegung zugunsten des steuerpflichtigen Unternehmens im Sinne der eingeschränkt quotenmässig-direkten Methode, nicht jedoch im Sinne der objektmässig-direkten Methode, Platz greifen.

Aus diesen Ausführungen erhellt, dass Art. 52 Abs. 3 DBG dringend in dem Sinn angepasst werden muss, dass Verluste des inländischen Stammhauses nicht mehr auf die ausländischen Betriebsstätten, die Gewinne ausweisen, verlagert werden können.

5.2 De lege ferenda

Solange das materielle Steuerrecht der beteiligten Staaten nicht harmonisiert ist bzw. solange keine bi- oder supranationale Einigung über Verlustverteilungsregeln erzielt werden kann, darf die quotenmässig-direkte Methode nur eingeschränkt zur Anwendung gelangen. Dabei ist de lege ferenda sicherzustellen, dass folgende *zwei Einschränkungen* gesetzlich verankert werden:

- Erstens dürfen Verluste ausländischer Betriebsstätten nur im Sinne einer vertikalen steuerlichen «Einbahnstrasse»¹⁰⁸ abgrenzungsbedingt auf das schweizerische Stammhaus verlagert werden. Diese Einschränkung ist durch Art. 52 Abs. 3 Satz 1 i. V. m. den Sätzen 2 und 3 DBG abgedeckt.
- Zweitens dürfen Verluste des inländischen Stammhauses nicht abgrenzungsbedingt auf ausländische Betriebsstätten verlagert werden. Das *Verbot der*

umgekehrten grenzüberschreitenden Verlustberücksichtigung muss ausdrücklich gesetzlich verankert werden. Diese Einschränkung hat zur Konsequenz, dass Verluste des inländischen Stammhauses im mittel- bzw. langfristigen Zeithorizont lediglich im Rahmen der zeitlichen Verlustverrechnung berücksichtigt werden.

Diese beiden Einschränkungen sind nicht im Sinne der Einführung der objektmässig-direkten Methode, sondern im Sinne einer konsequenten gesetzlichen Verankerung der eingeschränkt quotenmässig-direkten Methode zu verstehen. Die Anwendung der objektmässig-direkten Methode hätte zur Konsequenz, dass das materielle Ergebnis des Stammhauses losgelöst vom Gesamtergebnis separat im Sinne der Teilgewinnkonstruktion ermittelt werden müsste. Unter Berücksichtigung der Tatsache, dass der Betriebsstätte nach der hier vertretenen Auffassung auch gemäss Art. 7 Abs. 2 OECD-MA keine absolute, sondern nur eine *eingeschränkte Selbständigkeit* zukommt, ist für die Gewinnermittlung vom Gesamtgewinn des Unternehmens auszugehen.

Vor diesem Hintergrund ist dem in Art. 52 Abs. 3 DBG verankerten Ingress eine wichtige Bedeutung zuzumessen. Durch die Anwendung der eingeschränkt quotenmässig-direkten Methode wird gewährleistet, dass das Einheitsunternehmen im Rahmen der Gewinnermittlung wirtschaftlich als Ganzes behandelt wird.¹⁰⁹ Damit können die Probleme mit Bezug auf das Realisations- und das Imparitätsprinzip vermieden werden. Hingegen gilt als international anwendbarer Grundsatz des IKStR, dass im Rahmen der *Gewinnabgrenzung* – d.h. für die Bestimmung der originären Teil- und Gesamtergebnisse bzw. der Quoten der einzelnen Betriebsstätten – eine verursachungsgerechte¹¹⁰ Zuordnung zwischen den einzelnen Unternehmensteilen vorzunehmen ist.

Da nach der hier vertretenen Auffassung für die Bestimmung der originären Teil- und Gesamtergebnisse bzw. der Quoten im internationalen Verhältnis nicht auf schweizerisches Handelsrecht, sondern auf schweizerisches Steuerrecht abzustellen ist (Abgrenzung nach Steuerbilanz), kann die Gewinnabgrenzung bei Anwendung der *eingeschränkt quotenmässig-direkten Methode* wie folgt vorgenommen werden:

- In einem ersten Schritt wird das steuerliche Gesamtergebnis des internationalen Einheitsunternehmens auf Basis des schweizerischen Steuerrechts ermit-

105 Art. 127 Abs. 2 BV.

106 Art. 26 BV.

107 Art. 27 BV.

108 GROTHERR, Verlustberücksichtigung, 1031.

109 FUCHS, Verlustausgleich, 149.

110 Im Rahmen dieses Artikels kann nicht auf die Frage des Verhältnisses zwischen dem *DBA-rechtlichen arm's-length-Prinzip* und dem *interkantonalen Verursachungsprinzip* eingegangen werden.

telt. Damit wird erreicht, dass – im Gegensatz zur objektmässig-direkten Methode – der Bezug zum Gesamtergebnis des Unternehmens gewahrt ist.

- In einem zweiten Schritt erfolgt die Abgrenzung, indem das steuerliche Gesamtergebnis *verursachungsgerecht* zwischen Stammhaus und Betriebsstätten aufgeteilt wird. Dabei können die verschiedenen Unternehmensteile durchaus nicht gleichartige Teilergebnisse (Gewinne oder Verluste) ausweisen. Dies ist in keiner Weise widersprüchlich, denn einem negativen Teilergebnis der Betriebsstätte steht – z.B. bei gleichbleibendem positivem Gesamtergebnis – ein entsprechend höheres Teilergebnis des Stammhauses gegenüber. Der Betriebsstätte-Verlust wird sozusagen durch einen höheren Gewinn des Stammhauses überkompensiert.
- In einem dritten Schritt werden die nach schweizerischem Steuerrecht ermittelten ausländischen Betriebsstätte-Verluste übernommen. Damit wird im kurzfristigen Zeithorizont sichergestellt, dass der überkompensierte, höhere Gewinn des Stammhauses wieder reduziert und dem Reingewinnprinzip gebührend Rechnung getragen wird. In den Folgeperioden können die provisorisch übernommenen Verluste bis maximal zur Höhe der übernommenen Verluste nachbesteuert werden.

Schliesslich ist darauf hinzuweisen, dass nicht notwendigerweise die Verlagerung von Verlusten auf sämtliche weltweit vorhandenen Betriebsstätten, sondern der Bezug auf den Gesamtgewinn des Einheitsunternehmens als Wesensmerkmal der quotenmässig-direkten Methode zu qualifizieren ist. Eine Verlustverlagerung auf sämtliche Unternehmensteile – wie dies heute im IKSr der Fall ist – kann im internationalen Verhältnis dann in Betracht gezogen werden, wenn das materielle Steuerrecht der verschiedenen Staaten harmonisiert ist. Die Anwendung der eingeschränkt quotenmässig-direkten Methode wird zwar gewisse Beeinträchtigungen des Leistungsfähigkeitsprinzips nach sich ziehen, die aber in Kauf zu nehmen sind, da dem Leistungsfähigkeitsprinzip keine absolute Geltung zugemessen wird. Dies zeigt sich namentlich in der gesetzlichen Verankerung der Wegzugssteuer gemäss Art. 58 Abs. 1 Bst. c DBG, wobei hier lediglich darauf hingewiesen sei, dass der gedankliche Ansatz für die Rechtfertigung der Wegzugssteuer mit diversen Irrtümern behaftet ist.

Bei der Ausgestaltung einer neuen Gesetzesbestimmung muss ferner berücksichtigt werden, dass sich die Wirtschaft aufgrund des fortschreitenden weltweiten Globa-

lisierungsprozesses und der Errichtung multinationaler, *verstärkt prozessorientierter Geschäfts- und Organisationsstrukturen* nachhaltig verändert hat, was mit einer generellen Einführung der eingeschränkt quotenmässig-direkten Methode vernachlässigt würde. Streng genommen gehen sowohl die objektmässig-direkte als auch die quotenmässig-direkte Methode (bei der Ermittlung der originären Teilergebnisse) davon aus, dass konzerninterne Vorgänge und Transaktionen beliebig ausgetauscht werden können. Das Prinzip der selbständigen Einheit unterstellt somit, dass der Gewinn eines internationalen Unternehmens der Summe sämtlicher Teilgewinne der (nationalen) Betriebseinheiten entsprechen muss, was nicht (mehr) in jeder Hinsicht den modernen Strukturen der weltweit integrierten Unternehmensaktivitäten gerecht wird.¹¹¹

Gerade in der Praxis zeigt sich, dass international tätige Einheitsunternehmen (und auch Konzerne) ihre Aktivitäten integrieren, um auf diese Weise Wettbewerbsvorteile zu realisieren bzw. Gewinne zu erzielen, die die Summe der Teilgewinne unabhängiger Unternehmen übersteigen. Diese Differenz lässt sich mit dem Konzept der fiktiven Selbständigkeit nicht verursachungsgemäss aufteilen, da solche Vorteile, welche durch die Koordination und die geographische Strukturierung des internationalen Unternehmens entstehen, in einem System, das von der eigenständigen Koordination der autonomen Wirtschaftseinheiten ausgeht, nicht existieren können.¹¹² Dieses Problem wurde in der Kostenrechnung schon lange erkannt, indem darauf hingewiesen wird, dass es «unlogisch» sei, auf der einen Seite Betriebskombinationen zu schaffen, diese auf der anderen Seite aber wie eigenständige Unternehmen arbeiten zu lassen, da dadurch ein Teil der Kombinationsvorteile nicht genutzt werde.¹¹³

Des Weiteren gilt es zu beachten, dass die direkten Methoden eine relativ kurz greifende Zielsetzung verfolgen, indem den einzelnen Unternehmensteilen innerhalb der Wertschöpfungskette im Rahmen des gesamten Leistungserstellungsprozesses ein Wert zugerechnet werden soll. Auf diese Weise wird die unternehmensinterne Wertschöpfung auf den Leistungsprozess reduziert, während die Art und Weise der Organisation des Leistungserstellungsprozesses unerheblich ist. Gerade dieser Aspekt spielt bei international tätigen Unternehmen eine entscheidende Rolle, weil die Koordination der aufeinander folgenden Leistungserstellungsstufen aus dem Markt herausgenommen und durch eine eigene interne Koordination ersetzt wird.

111 KLEINEIDAM, Einkunftsabgrenzung, 858 ff.; Oestreicher, Gewinnabgrenzung, 26.

112 OESTREICHER, Gewinnabgrenzung, 20.

113 OESTREICHER, Gewinnabgrenzung, 20.

Abschliessend ist darauf hinzuweisen, dass sowohl die objektmässig- und die (eingeschränkt) quotenmässig-direkte Methode als auch die quotenmässig-indirekte Methode ohne weiteres mit dem in Art. 7 Abs. 2 OECD-MA verankerten arm's-length-Prinzip¹¹⁴ vereinbart werden können. Daraus erhellt, dass die von der OECD vorgeschlagene Elimination von Art. 7 Abs. 4 OECD-MA keine materiellen Auswirkungen auf die internationale Abgrenzungspraxis haben wird. Die verschiedenen Methoden dürfen daher nicht in dem Sinne missverstanden werden, dass sie sich gegenseitig notwendigerweise ausschliessen. Die in der Praxis in vielen Fällen zur Anwendung gelangende gemischte Methode ist der Beweis dafür, dass sich die beiden Methoden durchaus ergänzen können und müssen. Diesem Aspekt ist im Rahmen einer zukünftigen Revision von Art. 52 DBG gebührende Aufmerksamkeit zu schenken.

Literatur

- ABOLFATHIAN ROSMARIE, *s. Baumann Ruedi/Abolfathian Rosmarie*
- AGNER PETER/DIGERONIMO ANGELO/NEUHAUS HANS-JÜRIG/STEINMANN GOTTHARD, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Ergänzungsband, Zürich 2000 (zit.: Ergänzungsband DBG)
- AGNER PETER/JUNG BEAT/STEINMANN GOTTHARD, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 1995 (zit.: Kommentar DBG)
- ARNOLD MARTIN/MEIER ALFRED/SPINLER PETER, Steuerpflicht bei Auslandbezug, ASA 70 (2001/2002) 1 ff. (zit.: Auslandbezug)
- ATHANAS PETER, Aussensteuerliche Bestimmungen im DBG und im StHG, in: Ernst Höhn/Peter Athanas (Hrsg.), Das neue Bundesrecht über die direkten Steuern, Schriftenreihe Finanzwirtschaft und Finanzrecht, IFF Bd. 64, Bern/Stuttgart/Wien 1993, 405 ff. (zit.: Aussensteuerliche Bestimmungen)
- Die Steuerauscheidung bei interkantonalen Fabrikationsunternehmen, Schriftenreihe Finanzwirtschaft und Finanzrecht, IFF Bd. 53, Bern/Stuttgart 1990 (zit.: Fabrikationsunternehmen)
- ATHANAS PETER/BAUER-BALMELLI MAJA, Besteuerung der Unternehmung – Ausgewählte Probleme, Problemlfelder, Schwachstellen und Postulate, ST 67 (1993) 569 ff. (zit.: Unternehmung)
- ATHANAS PETER/GRUNDBACHER HANSRUEDI, Interkantonale und internationale Ausscheidung des Unternehmensgewinns, Modellfälle – Kernfälle/Reservefälle, II. Modellfälle zur internationalen Ausscheidung, in: ISIS, Seminar «Besteuerung des Unternehmensgewinns», Bürgenstock, 6./7. Juni 2002 (zit.: Athanas/Grundbacher, Modellfälle internationaler Ausscheidung, Kernfall [...])
- ATHANAS PETER/WIDMER STEFAN, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Bd. I/2b, Basel/Genf/München 2000 (zit.: Kommentar DBG)
- in: Martin Zweifel/Peter Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), Bd. I/1, 2. A., Basel/Frankfurt am Main 2002 (zit.: Kommentar StHG)
- BAUER-BALMELLI MAJA, *s. Athanas Peter/Bauer-Balmelli Maja*
- BAUMANN RUEDI/ABOLFATHIAN ROSMARIE, Unternehmenssteuerreform und Betriebsstätte-Besteuerung, ST 72 (1998) 283 ff. (zit.: Betriebsstätte-Besteuerung)
- BAUMHOFF HUBERTUS/LEITNER REINHARD/DIGERONIMO ANGELO, Betriebsstättengewinnermittlung im internationalen Vergleich, Deutschland, Österreich, Schweiz, Fach 10 (International), Gruppe 2, IWB Nr. 10 vom 24. 05. 2000, 1433 ff. (Teil 1); IWB Nr. 11 vom 14. 06. 2000, 1451 ff. (Teil 2) (zit.: Betriebsstättengewinnermittlung)
- BRÜLISAUER PETER/KUHN STEPHAN, Allokation und Reallokation von betrieblichen Funktionen und Risiken im multinationalen Konzern – Betriebswirtschaftliche, rechtliche und steuerliche Aspekte der Errichtung von Principal-Gesellschaften, FStR 2002, 81 ff. (zit.: Allokation)
- DIGERONIMO ANGELO, *s. Agner Peter/Digeronimo Angelo/Neuhaus Hans-Jürg/Steinmann Gotthard*
- *s. Baumhoff Hubertus/Leitner Reinhard/Digeronimo Angelo*
- DUSS MARCO, Interkantonale und internationale Aspekte der Unternehmensumstrukturierungen, in: Markus Reich/Marco Duss (Hrsg.), Unternehmensumstrukturierungen im Steuerrecht, Basel/Frankfurt am Main 1996 (zit.: Unternehmensumstrukturierungen)

114 Auf die beiden Stossrichtungen des arm's-length-Prinzips – die Behandlung der Betriebsstätte als selbständiges Unternehmen und die *Bewertung* der Leistungsbeziehungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte(n) – kann im Rahmen dieser Untersuchung nicht eingegangen werden.

- FRICKER DANIELA, s. *Riedweg Peter/Fricke Daniela*
- FUCHS BENJAMIN J., Transnationaler Verlustausgleich bei internationalen Unternehmungen und Konzernen im Steuerrecht, Schriftenreihe Finanzwirtschaft und Finanzrecht, IFF Bd. 70, Bern/Stuttgart/Wien 1993 (zit.: Verlustausgleich)
- GROTHERR SIEGFRIED, Zur Einführung einer EG-weiten grenzüberschreitenden Verlustberücksichtigung ausländischer Tochtergesellschaften, Eine kritische Beurteilung der bisherigen Ansätze, RIW 40 (1994) 1017 ff. (zit.: Verlustberücksichtigung)
- HÄFELIN ULRICH/MÜLLER GEORG, Grundriss des Allgemeinen Verwaltungsrechts, 3. A., Zürich 1998 (zit.: Verwaltungsrecht)
- HÖHN ERNST, Kommentar zu Art. 46 Abs. 2 BV, in: Jean-François Aubert/Kurt Eichenberger/Jörg Paul Müller/René A. Rhinow/Dietrich Schindler (Hrsg.), Kommentar zur Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 28. Mai 1874, Stand April 1986, Basel/Zürich/Bern 1996 (zit.: BV)
- Praktische Methodik der Gesetzesauslegung, Zürich 1993 (zit.: Gesetzesauslegung)
 - Steuerprobleme bei schweizerischen Betriebsstätten ausländischer Unternehmen, ASA 65 (1996/97) 171 ff. (zit.: Schweizerische Betriebsstätten)
- HÖHN ERNST/MÄUSLI PETER, Interkantonales Steuerrecht, Schriftenreihe Finanzwirtschaft und Finanzrecht, IFF Bd. 34, 4. A., Bern/Stuttgart/Wien 2000 (zit.: Interkantonales Steuerrecht)
- HÖHN ERNST/WALDBURGER ROBERT, Steuerrecht, Bd. I, Schriftenreihe Finanzwirtschaft und Finanzrecht, IFF Bd. 8, 9. A., Bern/Stuttgart/Wien 2001 (zit.: Steuerrecht I)
- JACOBS OTTO H., Internationale Unternehmensbesteuerung, Deutsche Investitionen im Ausland, Ausländische Investitionen im Inland, 5. A., München 2002 (zit.: Internationale Unternehmensbesteuerung)
- JUNG BEAT, s. *Agner Peter/Jung Beat/Steinmann Gotthard*
- KLEINEIDAM HANS-JOCHEN, Perspektiven der internationalen Einkunftsabgrenzung im Lichte globaler Unternehmensstrategien, in: Franz Klein/Hans Peter Stihl/Franz Wassermeyer (Hrsg.), Unternehmen und Steuern, Festschrift für Hans Flick zum 70. Geburtstag, Köln 1997, 857 ff. (zit.: Perspektiven)
- KLUGE VOLKER, Das Internationale Steuerrecht, Gemeinschaftsrecht, Aussensteuerrecht, Abkommensrecht, 4. A., München 2000 (zit.: Internationales Steuerrecht)
- KOLB ANDREAS, s. *Locher Kurt/Meier Walter/von Siebenthal Rudolf/Kolb Andreas*
- KRONAUER MARKUS, s. *Widmer Max/Kronauer Markus*
- KUHN STEPHAN, s. *Brülisauer Peter/Kuhn Stephan*
- LAMPERT FRANK, Die Verlustverrechnung von juristischen Personen im Schweizer Steuerrecht, unter besonderer Berücksichtigung des DBG und des StHG, Basel/Genf/München 2000 (zit.: Verlustverrechnung)
- LANG JOACHIM, s. *Tipke Klaus/Lang Joachim*
- LANG MICHAEL, Die Vermeidung der Doppelbesteuerung und der doppelten Nichtbesteuerung als DBA-Auslegungsmaxime?, iStR 11 (2002) 609 ff. (zit.: Nichtbesteuerung)
- LEITNER REINHARD, s. *Baumhoff Hubertus/Leitner Reinhard/Digeronimo Angelo*
- LOCHER KURT (nachgeführt von: Locher Peter), Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil: Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, 4 Bände, Loseblattwerk, Basel, einschliesslich Nachtrag Nr. 41, 2001 (zit.: Interkantonale Doppelbesteuerung)
- LOCHER KURT/MEIER WALTER/VON SIEBENTHAL RUDOLF/KOLB ANDREAS, Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Deutschland 1971 und 1978, Steuern vom Einkommen und Vermögen, Nachlass- und Erbschaftssteuern, Textausgabe und Praxis, Bd. 1–7, einschliesslich Lieferung 23, 2000, Therwil (zit.: DBA CH-D)
- LOCHER PETER, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, Bern 2000 (zit.: Internationales Steuerrecht)
- Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil: Die eidgenössischen Steuern, Zölle und Abgaben, Bd. 9, Therwil/Basel 2001 (zit.: Kommentar DBG I)
- LÜTHI DANIEL, Informationsaustausch im Internationalen Steuerrecht der Schweiz, in: Ernst Höhn (Hrsg.), Handbuch des Internationalen Steuerrechts der Schweiz, Schriftenreihe Finanzwirtschaft und Finanzrecht, IFF Bd. 38, 2. A., Bern/Stuttgart/Wien 1993, 438 ff. (zit.: Informationsaustausch)
- MÄUSLI PETER, s. *Höhn Ernst/Mäusli Peter*
- MEIER ALFRED, s. *Arnold Martin/Meier Alfred/Spinnler Peter*
- MEIER WALTER, s. *Locher Kurt/Meier Walter/von Siebenthal Rudolf/Kolb Andreas*
- MÜLLER GEORG, s. *Häfelin Ulrich/Müller Georg*

- NEUHAUS HANS-JÜRIG, s. *Agner Peter/Digeronimo Angelo/Neuhaus Hans-Jürg/Steinmann Gotthard*
- OBERSON XAVIER, *Précis de droit fiscal international*, Berne 2001 (zit.: *Droit fiscal international*)
- OESCH CHRISTOPH, *Ausländische Betriebsstätten und Tochtergesellschaften im Steuerrecht, Wahl der Unternehmensform schweizerisch beherrschter Gesellschaften im Ausland aus steuerrechtlicher Sicht*, Schriftenreihe Finanzwirtschaft und Finanzrecht, IFF Bd. 50, Bern/Stuttgart 1987 (zit.: *Tochtergesellschaften*)
- OESTREICHER ANDREAS, *Konzern – Gewinnabgrenzung, Gewinnermittlung, Gewinnaufteilung*, München 2000 (zit.: *Gewinnabgrenzung*)
- RIEDWEG PETER/FRICKER DANIELA, *Die Besteuerung der inländischen Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens in der Schweiz*, ASA 64 (1995/96) 513 ff. (zit.: *Inländische Betriebsstätte*)
- SCHÄRER BERNHARD F., *Verlustverrechnung von Kapitalgesellschaften im interkantonalen Doppelbesteuerungsrecht, Leistungsfähigkeitsprinzip und Schlechterstellungsverbot bei Aufwertungen und Sanierungen*, Schweizer Schriften zum Handels- und Wirtschaftsrecht, Bd. 179, Zürich 1997 (zit.: *Verlustverrechnung*)
- SCHAUMBURG HARALD, *Internationales Steuerrecht, Ausensteuerrecht und Doppelbesteuerungsrecht*, 2. A., Köln 1998 (zit.: *Internationales Steuerrecht*)
- SIMONEK MADELEINE, *Ausgewählte Probleme der steuerlichen Behandlung von Verlusten bei Kapitalgesellschaften*, ASA 67 (1998/99) 513 ff. (zit.: *Verluste*)
- *Steuerliche Behandlung von Verlusten bei Körperschaften*, Länderbericht Schweiz, in: *Cahiers de droit fiscal international*, IFA-Kongress London 1998, Volume LXXXIIIa, Den Haag/London/Boston 1998, 791 ff. (zit.: *Länderbericht Schweiz*)
- SPINNLER PETER, s. *Arnold Martin/Meier Alfred/Spinnler Peter*
- STEINMANN GOTTHARD, s. *Agner Peter/Digeronimo Angelo/Neuhaus Hans-Jürg/Steinmann Gotthard*
- s. *Agner Peter/Jung Beat/Steinmann Gotthard*
- TIPKE KLAUS/LANG JOACHIM, *Steuerrecht*, 17. A., Köln 2002 (zit.: *Steuerrecht*)
- VOGEL KLAUS, *Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen*, Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen, 3. A., München 1996 (zit.: *DBA*)
- VON SIEBENTHAL RUDOLF, s. *Locher Kurt/Meier Walter/von Siebenthal Rudolf/Kolb Andreas*
- WALDBURGER ROBERT, *Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen in der Rechtsprechung des Schweizerischen Bundesgerichts*, in: Michael Lang (Hrsg.), *Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen in der Rechtsprechung der Höchstgerichte Deutschlands, der Schweiz und Österreichs*, Schriftenreihe zum Internationalen Steuerrecht, Bd. 6, Wien 1998, 51 ff. (zit.: *Auslegung*)
- s. *Höhn Ernst/Waldburger Robert*
- WASSERMEYER FRANZ, in: Helmut Debatin/Franz Wassermeyer (Hrsg.), *Doppelbesteuerung, Kommentar zu allen deutschen Doppelbesteuerungsabkommen*, Bd. I: *Kommentierung des OECD-MA*, 85. Ergänzungslieferung, Stand Okt. 2001 (zit.: *OECD-MA*)
- WIDMER MAX/KRONAUER MARKUS, *Zuteilung und Besteuerung der Unternehmensgewinne bei Betriebsstätten*, in: Ernst Höhn (Hrsg.), *Handbuch des Internationalen Steuerrechts der Schweiz*, Schriftenreihe Finanzwirtschaft und Finanzrecht, IFF Bd. 38, 2. A., Bern/Stuttgart/Wien 1993, 226 ff. (zit.: *Betriebsstätten*)
- WIDMER STEFAN G., *Steuerplanungsmöglichkeiten mittels Principal-Strukturen*, Interessante Optionen auch für schweizerisch beherrschte Unternehmen, ST 76 (2002) 935 ff. (zit.: *Principal-Strukturen*)
- s. *Athanas Peter/Widmer Stefan*
- ZOLL STEPHAN, *Grenzüberschreitende Verlustberücksichtigung bei gewerblichen Betriebsstätten und Tochterkapitalgesellschaften*, Nationale und internationale Besteuerungsprinzipien, Steuerfragen der Wirtschaft, Bd. 15, Köln 2001 (zit.: *Verlustberücksichtigung*)
- ZWEIFEL MARTIN, *Die Sachverhaltsermittlung im Steueranlagungsverfahren*. Unter besonderer Berücksichtigung der Mitwirkung des Steuerpflichtigen und der Ermessensveranlagung bei der direkten Bundessteuer und der zürcherischen Einkommens- und Vermögenssteuer bzw. Ertrags- und Kapitalsteuer, Zürich 1989 (zit.: *Sachverhaltsermittlung*)

Materialien

- AMTL. BULL. NR., *Amtliches Bulletin des Nationalrates zum StHG und DBG*: 1987, 1797 ff.; 1988, 13 ff.; 1989, 742 ff.; 1990, 435 ff. (zit.: *Amtl. Bull. NR, StHG und DBG*)
- *Amtliches Bulletin des Nationalrates zur Unternehmenssteuerreform 1997*: 1997, 770 ff. (zit.: *Amtl. Bull. NR, Unternehmenssteuerreform 1997*)

AMTL. BULL. SR, Amtliches Bulletin des Ständerates zum StHG und DBG: 1986, 105 ff.; 1988, 809 ff.; 1989, 561 ff.; 1990, 726 ff. (zit.: Amtl. Bull. SR, StHG und DBG)

- Amtliches Bulletin des Ständerates zur Unternehmenssteuerreform 1997: 1997, 828 ff. (zit.: Amtl. Bull. SR, Unternehmenssteuerreform 1997)

BERICHT KOORDINATIONSKOMMISSION, Bericht der Koordinationskommission an den Bundesrat und an die Konferenz der kantonalen Finanzdirektoren betreffend Entwurf zu einem Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer und den Entwurf zu einem Mustergesetz für die direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 3. April 1973 (zit.: Bericht Koordinationskommission, Steuerharmonisierung)

BOTSCHAFT BR, Botschaft des Bundesrates vom 20. November 1996 über eine neue Bundesverfassung, BBl 1997 I 1 ff. (zit.: Botschaft BR, Bundesverfassung)

- Botschaft des Bundesrates vom 24. Mai 2000 zur Koordination und Vereinfachung der Veranlagungsverfahren für die direkten Steuern im interkantonalen Verhältnis, BBl 2000 IV, 3898 ff. (zit.: Botschaft BR, Veranlagungsverfahren)
- Botschaft des Bundesrates vom 25. Mai 1983 zu Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer, BBl 1983 III 1 ff. (zit.: Botschaft BR, Steuerharmonisierung)
- Botschaft des Bundesrates vom 26. März 1997 zur Reform der Unternehmensbesteuerung, BBl 1997 II 1164 ff. (zit.: Botschaft BR, Unternehmenssteuerreform 1997)

OECD, Musterabkommen auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und Vermögen, in: Helmut Debatin/Franz Wassermeyer (Hrsg.), Doppelbesteuerung, Kommentar zu allen deutschen Doppelbesteuerungsabkommen, Bd. I: Kommentierung des OECD-MA, 85. Ergänzungslieferung, Stand Oktober 2001; in: Helmut Becker/Horst-Dieter Höppner/Siegfried Grotherr/Heinz-Klaus Kroppen (Hrsg.), DBA-Kommentar, Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen, auf dem Gebiet der Erbschaftssteuer, Bd. I, Teil 2: OECD-MA (zit.: OECD, MA)

- Vorschlag für eine Richtlinie über eine Regelung für Unternehmen zur Berücksichtigung der Verluste ihrer in anderen Mitgliedstaaten belegenen Betriebsstätten und Tochtergesellschaften, KOM (90) 595 endg. vom 28.11.1990, abgedruckt in: EWS 1991, 31 ff.; KOM (90) endg. vom 24. 1. 1991 (zit.: Verlustringrichtlinie)

Erlasse

KS ESTV Nr. 14, Kreisschreiben Nr. 14 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 29. Juni 1959 = ASA 28 (1959/60) 43 ff., Besteuerung von inländischen Gesellschaften, die ihre Geschäftstätigkeit zur Hauptsache im Ausland ausüben (zit.: KS ESTV Nr. 14, Inländische Gesellschaften)

- Nr. 24, Kreisschreiben Nr. 24 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 1. Juni 1960 = StR 15 (1960) 435 ff., Besteuerung ausländischer Gesellschaften, die in der Schweiz Betriebsstätten unterhalten (zit.: KS ESTV Nr. 24, Ausländische Gesellschaften)
- Nr. 5, Kreisschreiben Nr. 5 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 6. Januar 1977 = ASA 45 (1976/77) 317 f., Schweizerische Unternehmen, die eine Tätigkeit in Ländern ausüben, mit denen die Schweiz kein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat (zit.: KS ESTV Nr. 5, Schweizerische Unternehmen)
- Nr. 8, Kreisschreiben Nr. 8 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 18. Dezember 2001 = ASA 70 (2001/2002) 565 ff., Internationale Steuerauscheidung von Principal-Gesellschaften (zit.: KS ESTV Nr. 8, Principal-Gesellschaften)

KS SStK Nr. 5, Kreisschreiben Nr. 5 des Vorstandes der Schweizerischen Steuerkonferenz vom 24. Februar 1995, Steuerauscheidung bei den Banken (zit.: KS SStK Nr. 5, Banken)

- Nr. 11, Kreisschreiben Nr. 11 des Ausschusses der Schweizerischen Steuerkonferenz vom 23. Juni 1999, Interkantonale Steuerauscheidung von Versicherungsgesellschaften (zit.: KS SStK Nr. 11, Versicherungsgesellschaften)
- Nr. 15, Kreisschreiben Nr. 15 der Schweizerischen Steuerkonferenz vom 31. August 2001, Koordination und Vereinfachung der Veranlagungsverfahren für die direkten Steuern im interkantonalen Verhältnis (zit.: KS SStK Nr. 15, Veranlagungsverfahren)
- Nr. 16, Kreisschreiben Nr. 16 der Schweizerischen Steuerkonferenz vom 31. August 2001, Die Verordnung des Bundesrates vom 9. März 2001 über die Anwendung des Steuerharmonisierungsgesetzes im interkantonalen Verhältnis (zit.: KS SStK Nr. 16, Verordnung StHG)
- Nr. 17, Kreisschreiben Nr. 17 der Schweizerischen Steuerkonferenz vom 27. November 2001, Die interkantonale Ausscheidung bei Änderungen der Steuerpflicht während der Steuerperiode im System der einjährigen Postnumerandobesteuerung mit Gegenwartsbemessung (Juristische Personen) (zit.: KS SStK Nr. 17, Postnumerandobesteuerung)
- Nr. 21, Kreisschreiben Nr. 21 der Schweizerischen Steuerkonferenz vom 28. November 2001, Vorgehen

bei Sonderfällen mit Auswirkungen auf mehrere Steuerhoheiten (zit.: KS SStK Nr. 21, Steuerhoheiten)

MITTEILUNGEN ESTV, Neuerungen bei der direkten Bundessteuer aufgrund des DBG vom 30. Oktober 1992, ASA 61 (1992/93) 6 ff. (zit.: Mitteilungen ESTV, DBG)

RS ESTV, Rundschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 18. Juli 2002 = ASA 71 (2002/2003) 140 ff. (zit.: RS ESTV, Steuerausscheidung Versicherungsgesellschaften)

Steuerrechtliche Behandlung von Abgangsentschädigungen und anderen Kapitalabfindungen des Arbeitgebers

Unter Berücksichtigung des Kreisschreibens der ESTV Nr. 1/2003*

Etienne von Streng, dipl. Steuerexperte, RA**/Frédéric Vuilleumier, dipl. Steuerexperte, RA***

Inhalt

1	Einführung	3.3.2	Kapitalabfindung auf ein Freizügigkeitskonto oder eine Freizügigkeitspolice
2	Regelfall: ordentliche Besteuerung	3.3.3	Barauszahlung einer Freizügigkeitsleistung
3	Erster Sonderfall: Vorsorge	3.3.3.1	Steuerliche Behandlung der Austrittsleistungen in bar
3.1	Abgangsentschädigungen mit Vorsorgecharakter	3.3.3.2	Anwendbarkeit von Art. 24 lit. c DBG?
3.1.1	Gesetzliche Bestimmungen	3.3.4	Überweisung einer Versicherungsleistung in bar durch die Vorsorgeeinrichtung an den austretenden Arbeitnehmer
3.1.1.1	DBG	3.3.4.1	Rechtsprechung des Bundesgerichts
3.1.1.2	StHG und Genfer Steuergesetz	3.3.4.2	Kritische Würdigung
3.1.2	Rechtsprechung und Verwaltungspraxis vor dem Kreisschreiben der ESTV Nr. 1/2003	3.3.4.3	Anwendbarkeit von Art. 24 lit. c DBG?
3.1.3	Das neue Kreisschreiben der ESTV Nr. 1/2003	3.3.5	Genfer und Waadtländer Recht
3.1.3.1	Übersicht	4	Zweiter Sonderfall: Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen
3.1.3.2	Kritik	4.1	Bundesrecht
3.1.3.2.1	Gerechtfertigte Regeln	4.1.1	Grundregel von Art. 37 DBG
3.1.3.2.2	Safe-harbour rules	4.1.2	Anwendbarkeit auf Abgangsentschädigungen?
3.1.3.2.3	Anfechtbare Regeln	4.2	Genfer Recht
3.1.4	Schlussfolgerung	4.2.1	Grundregel von Art. 17 LIPP-V
3.2	Direkte Einzahlung des Arbeitgebers in die Vorsorgeeinrichtung des Unternehmens	4.2.2	Anwendung auf Abgangsentschädigungen
3.2.1	Einzahlung des Arbeitgebers in die mathematischen Reserven der Angestellten (gebundenes Vermögen)	4.3	Waadtländer Recht
3.2.1.1	Individuelle Beiträge	Literatur	
3.2.1.1.1	Freie Beiträge	Materialien	
3.2.1.1.2	Reglementarische Beiträge	Kreisschreiben	
3.2.1.2	Kollektivbeiträge		
3.2.1.2.1	Objektiv definierter Kreis der Begünstigten		
3.2.1.2.2	Nicht objektiv definierter Kreis der Begünstigten		
3.2.1.2.3	Anwendung von Art. 79a BVG auf die direkten Beiträge des Arbeitgebers		
3.2.2	Einzahlung in die freien Reserven der Vorsorgeeinrichtung		
3.3	Kapitalabfindungen auf ein Freizügigkeitskonto sowie ähnliche Kapitalleistungen		
3.3.1	Auszahlung einer Bar-Kapitalabfindung		
3.3.1.1	Rechtsprechung des Bundesgerichtes		
3.3.1.2	Ursprünglicher, unwiderruflicher und ausschliesslicher Vorsorgecharakter		
3.3.1.3	Andere Bedingungen		

* Dieser Artikel erscheint demnächst auch auf französisch in der Revue de droit administratif et de droit fiscal

** Partner, Python Schifferli Peter & Partners, Genf

*** Partner, Oberson & Partners, Genf

1 Einführung

Die Berechnung der Einkommenssteuern auf Abgangsentschädigungen oder analogen Kapitalleistungen des Arbeitgebers kann sehr unterschiedlich ausfallen, je nachdem, was der Arbeitgeber mit der Leistung bezweckt. Dabei fallen drei verschiedene Zwecke in Betracht:

- *Regelfall*: Schmerzensgeld für die Entlassung, Treueprämie für langjährige Dienstverhältnisse, Risikoprämie für die persönliche Sicherheit und berufliche Zukunft, Entschädigung für den Verzicht auf Ausübung einer konkurrierenden Tätigkeit usw. In diesen Fällen wird die Leistung ordentlich besteuert.
- *Erster Sonderfall*: Verbesserung der Vorsorge; in diesem Fall wird die Leistung unter gewissen Voraussetzungen zu einem Fünftel des ordentlichen Tarifs besteuert (analog wie die Leistungen aus Einrichtungen der beruflichen Vorsorge).
- *Zweiter Sonderfall*: Ersatz für vergangene oder zukünftige wiederkehrende Leistungen, wie z.B. Ausgleich einer geschuldeten Lohnforderung oder Bezahlung einer Überbrückungsleistung. Die Leistung wird zum Rentensatz besteuert.

2 Regelfall: ordentliche Besteuerung

Nach Art. 23 lit. c DBG sind Entschädigungen für die Aufgabe oder die Nichtausübung einer Tätigkeit steuerbar. Diese Bestimmung enthält jedoch keine Angaben über die Art der Besteuerung solcher Entschädigungen. Bezüglich dieser Frage sind die Art. 36 DBG (1. Abschnitt: Tarife) sowie 37 und 38 DBG (2. Abschnitt: Sonderfälle) heranzuziehen.

Somit findet eine ordentliche Besteuerung statt, ausser wenn die Bedingungen des einen oder des anderen Sonderfalles erfüllt sind. Diese Sonderfälle werden hier nach erörtert.

3 Erster Sonderfall: Vorsorge

Eine privilegierte Besteuerung der Vorsorge ist in folgenden Fällen möglich:

- Abgangsentschädigungen mit Vorsorgecharakter;
- direkte Einzahlung in die Vorsorgeeinrichtung des Unternehmens durch den Arbeitgeber;
- direkte Einzahlung auf ein Freizügigkeitskonto oder auf eine Freizügigkeitspolice durch den Arbeitgeber oder den Arbeitnehmer sowie ähnliche Kapitalleistungen.

3.1 Abgangsentschädigungen mit Vorsorgecharakter

3.1.1 Gesetzliche Bestimmungen

3.1.1.1 DBG

Artikel 17 Absatz 2 DBG sieht ausdrücklich vor, dass Kapitalabfindungen aus einer mit dem Arbeitsverhältnis verbundenen *Vorsorgeeinrichtung* sowie gleichartige Kapitalabfindungen des *Arbeitgebers* an seinen Arbeitnehmer nach Art. 38 DBG besteuert werden. Mit anderen Worten wird die Kapitalabfindung gesondert und zu einem Fünftel des ordentlichen Tarifs besteuert.

Entgegen der alten Regelung gemäss BdBSt lässt Art. 17 Abs. 2 DBG zu, dass auch andere Leistungen als diejenigen aus der 2. Säule nach Art. 38 DBG besteuert werden, da die 2. Säule nicht direkt durch den Arbeitgeber, sondern nur durch eine Stiftung, eine Genossenschaft oder eine Vorsorgeeinrichtung nach Art. 48 Abs. 2 BVG und 331 Abs. 1 OR betrieben werden kann.

Die Kapitalabfindungen, die bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses durch den Arbeitgeber entrichtet werden, werden nach Art. 38 DBG besteuert, sofern sie Vorsorgecharakter haben¹. Wenn solche Abfindungen allerdings keinen Vorsorgecharakter aufweisen, fallen sie nicht unter Art. 38 DBG.

Das DBG enthält keine Hinweise dazu, was unter einer gleichartigen Kapitalleistung zu verstehen ist. Dieses Thema wurde durch die Doktrin nur am Rande behandelt.

3.1.1.2 StHG und Genfer Steuergesetz

Artikel 17 Abs. 2 DBG wurde in mehreren kantonalen Steuergesetzen übernommen, unter anderem im Zürcher und im Waadtländer Steuergesetz, nicht jedoch im StHG und im Genfer Steuergesetz. Auch eine eingehende Betrachtung der Gesetzgebungsarbeiten zum StHG² und zum neuen Genfer Steuergesetz (LIPP-V)³ erlaubt keinen Rückschluss auf ein qualifiziertes Schweigen des Gesetzgebers (echte Lücke).⁴

1 Mitteilung der ESTV zu den Neuerungen bei der direkten Bundessteuer aufgrund des DBG, in ASA 61 (1992/93), S. 12.

2 Botschaft des Bundesrates zur Steuerharmonisierung und parlamentarische Verhandlungen; Art. 10 Abs. 3 StHG (ehemals Art. 11 Abs. 3) wurde vom Ständerat am 18. März 1986

(AB 1986 S, S. 139) und vom Nationalrat am 31. Januar 1989 (AB 1989 N, S. 37 ff.) angenommen.

3 Loi sur l'imposition des personnes physiques GE (du 22 septembre 2000).

4 Loi sur les contributions publiques (du 9 novembre 1887).

Der Genfer Gesetzgeber hat in der LIPP-V die alten Artikel 31 B und 31 C LCP⁴ übernommen, deren Wortlaut aber an Art. 11 Abs. 2 und 3 StHG angepasst. So sieht der neue Art. 17 LIPP-V genauso wie der alte Art. 31 B LCP vor, dass Kapitalabfindungen am Ende des Dienstverhältnisses dem Rentensatz unterstellt sind. Diese steuerliche Behandlung entspricht dem, was früher im Bundesrecht gemäss Art. 40 Abs. 4 BdBSt Geltung hatte. Daraus würde sich ergeben, dass die steuerliche Behandlung einer Abgangsentschädigung mit Vorsorgecharakter auf kantonaler Ebene (Rentensatz) und auf Bundesebene (gesondert zu einem Fünftel des ordentlichen Tarifs) unterschiedlich ausfällt. Die Gesetzgebungsarbeiten enthalten aber keinerlei Hinweise, dass diese unterschiedliche Behandlung vom Genfer Gesetzgeber gewollt, ja überhaupt vorausgesehen wurde. Die Tatsache, dass Art. 17 Abs. 2 DBG in der LIPP-V nicht übernommen wurde, stellt unserer Meinung nach eine unechte Lücke dar. Diese Unterlassung könnte auf einen fehlenden Verweis im DBG zurückzuführen sein: Art. 38 DBG verweist lediglich auf Art. 22 DBG, nicht aber auf Art. 17 Abs. 2 DBG, welcher vielleicht deswegen beim Verfassen der LIPP-V vergessen wurde.

Die Tatsache, dass die Aufzählung von Art. 11 Abs. 3 StHG von der Lehre als abschliessend betrachtet wird,⁵ ändert nichts an der hier vertretenen Auffassung. Man kann wohl verstehen, dass die Kantone keine gesonderte Besteuerung von Einkommensarten, für welche das DBG nicht selbst schon eine gesonderte Besteuerung vorsieht, einführen können (wie zum Beispiel Lotteriegewinne). Es bleibt aber den Kantonen frei, eine dem DBG identische Lösung vorzusehen. Das Prinzip der *vertikalen Harmonisierung* verlangt im Gegenteil, dass «wenn der Bundesgesetzgeber sich in Bezug auf die Bundessteuer für eine bestimmte Lösung eines bestimmten Steuerproblems entschieden hat, diese Lösung nicht ohne weiteres vom kantonalen Gesetzgeber ignoriert werden kann. Das Ziel der Harmonisierung der direkten Steuern des Bundes und der Kantone wird umso besser erreicht werden, wenn die Steuernormen auf kantonaler und auf Bundesebene übereinstimmen; ihre rechtliche Anwendung wird dadurch vereinfacht. In diesem Sinne ist das Steuerharmonisierungsgesetz für die Kantone ein Hauptelement im Rahmen der Interpretation der Grundprinzipien der Steuerharmonisierung».⁶ Das Bundesgericht hat dieses Prinzip in einem Entscheid vom 6. November 2001 übernommen⁷ und dabei erklärt, dass es als berechtigt erscheint, in den Gebieten, in denen kein Bedürfnis für eine

vom Bundesrecht unterschiedliche kantonale Regelung mehr besteht, eine weitergehende Harmonisierung aufgrund des Bundesrechtes anzunehmen, auch wenn dies nicht klar aus dem Wortlaut des (Bundes-) Gesetzes hervorgeht.

Im Sinne einer Interpretation des Genfer Gesetzes im Lichte des StHG und des DBG und entsprechend dem, was Art. 17 Abs. 2 und 38 DBG auf Bundesebene vorsehen, sind wir der Meinung, dass die vom Arbeitgeber bezahlten Kapitalabfindungen mit Vorsorgecharakter gesondert zu einem Fünftel des ordentlichen Tarifs gemäss Art. 18 LIPP-V besteuert werden müssen, wie dies auch für Kapitalleistungen aus Vorsorgeeinrichtungen bereits vorgesehen ist.

3.1.2 Rechtsprechung und Verwaltungspraxis vor dem Kreisschreiben der ESTV Nr. 1/2003

Der grösste Teil der veröffentlichten Verwaltungspraxis und Rechtsprechung mit Bezug auf die Frage der Definition des Vorsorgecharakters einer direkt durch den Arbeitgeber entrichteten Kapitalleistung stammt aus dem Kanton Zürich, welcher schon seit längerer Zeit eine analoge Bestimmung zu Art. 17 Abs. 2 DBG kennt.

Gemäss der Zürcher Rechtsprechung⁸ hat die Kapitalabfindung des Arbeitgebers dann Vorsorgecharakter, wenn sie objektiv dazu dient, eine effektive oder wahrscheinliche Minderung des Lebensstandards des Angestellten bzw. seiner Erben zu mildern, mithin in der Regel beim Eintritt eines Vorsorgefalls wegen Alter, Invalidität oder Tod. Die steuerliche Behandlung als Vorsorge ist ebenfalls möglich, falls der Arbeitsvertrag vom Arbeitgeber aus Rationalisierungsgründen frühzeitig aufgelöst wird und der Angestellte in einer neuen Anstellung nicht die gleiche Entlohnung erwarten kann. Der Zweck der Kapitalabfindung ist für ihre steuerliche Begünstigung ausschlaggebend. Der Vorsorgebedarf muss mit Blick auf die Zukunft und nicht auf die Vergangenheit überprüft werden.

Bis Ende 1998 sah Ziff. 2a der Mitteilung des KStA Zürich zur Besteuerung von Leistungen aus Sozialplänen (vom 15. Mai 1995) vor, dass eine solche Leistung in der Regel Vorsorgecharakter habe, wenn der Begünstigte 55 Jahre erreicht hatte. Diese Praxis wurde ab dem Steuerjahr 1999 aufgrund eines wichtigen Entscheids der kantonalen Rekurskommission I des Kantons Zürich vom

5 EXPERTENGRUPPE CAGIANUT, S. 83 und REICH, Kommentar StHG 11 N 39.

6 EXPERTENGRUPPE CAGIANUT, S. 75 und die dort zitierten Autoren.

7 BGE 128 II 56 = RDAF 2002 II 146.

8 Sehr vollständig zusammengefasst in PETER-SZERENYI, S. 224f. (mit Hinweisen auf die Judikatur).

24. November 1998⁹ revidiert. Die neue Praxis, die auch für die direkte Bundessteuer anwendbar ist,¹⁰ geht davon aus, dass unter gleichartigen Kapitalleistungen des Arbeitgebers auch solche Zuwendungen zu verstehen sind, die bei gleicher Gelegenheit erfolgen wie Kapitalleistungen von Einrichtungen der beruflichen Vorsorge, vorausgesetzt, dass sie eine Milderung der finanziellen Folgen eines künftigen Vorsorgefalls bezwecken. Gemäss diesem Entscheid ist das Alter des Angestellten nicht ausschlaggebend, sondern nur ein Indiz für die Beurteilung der Frage, ob eine Kapitalabfindung gleichartig sei. Je höher das Alter des Angestellten im Zeitpunkt der Auszahlung, desto eher dürfte die Geldleistung Vorsorgecharakter aufweisen. Dabei sind generell sämtliche Umstände zu würdigen (wie z.B. die vertragliche Pflicht des Arbeitgebers zur Entrichtung der Geldleistung, die berufliche Situation, der Stand der Vorsorge, die Erklärungen der beteiligten Parteien usw.).

Ein grundlegender Entscheid wurde vom Bundesgericht am 6. März 2001 gefällt.¹² Einem Angestellten, der 48 Jahre alt war, wurde im Zusammenhang mit seiner umstrukturierungsbedingten Entlassung per 30. November 1996 auf freiwilliger Basis eine sogenannte alters- und dienstjahrabhängige Kompensationszahlung von brutto ca. CHF 120 000 direkt auf sein Bankkonto einbezahlt (unter Abzug der ordentlichen Sozialversicherungsbeiträge), und zwar «zwecks Ausgleich allfällig durch den Stellenabbau entstehender Lücken oder langfristiger Einbussen in der beruflichen Vorsorge». Am 18. Dezember 1996 hatte der Angestellte die Geldsumme auf ein Freizügigkeitskonto überwiesen. Nach einer mehrmonatigen Arbeitslosigkeit hat der Angestellte ab dem 1. September 1997 eine neue Stelle angetreten und sein Freizügigkeitsguthaben auf ein Konto bei der Vorsorgeeinrichtung seines neuen Arbeitgebers überwiesen. Der Kapitalleistung wurde der Vorsorgecharakter schon deshalb abgesprochen, weil der Angestellte – der nicht sehr alt war – die Kapitalabfindung direkt von seinem Arbeitgeber auf sein Privatkonto erhalten hatte und somit über das Kapital frei verfügen konnte.

Im gleichen Entscheid¹³ hat das Bundesgericht festgehalten, dass sowohl Abgangsentschädigungen im Sinne von Art. 339b OR als auch vom Arbeitgeber auf freiwilliger Basis und unter Einhaltung der vorsorgerechtlichen Prinzipien, insbesondere der Kollektivität und der Gleichbehandlung, geleistete Entschädigungen zwecks

Ausgleichs bestehender Vorsorgelücken vorab einen Vorsorgecharakter aufweisen, sofern sie ausschliesslich und unwiderruflich dazu dienen, die mit den Risiken Alter, Invalidität und Tod verbundenen finanziellen Folgen zu mildern.

Der Kanton Luzern hat sich ebenfalls vertieft mit dieser Frage befasst und hat neulich ein Kreisschreiben erlassen¹⁴, das insbesondere folgende Regeln aufstellt:

- Die vor dem Alter von 50 Jahren erhaltenen Kapitalabfindungen werden im Prinzip als Erwerbseinkommen qualifiziert;
- Die im Alter zwischen 50 und 58 Jahren erhaltenen Leistungen müssen fallbezogen beurteilt werden. Das Problem liegt darin, dass man in der Regel nicht mit Sicherheit weiss, ob die Erwerbstätigkeit endgültig aufgegeben wird oder nicht. Die folgenden Kriterien sind bei der Beurteilung ausschlaggebend: (i) Gesundheit des Begünstigten, (ii) Perspektiven des Arbeitsmarktes (Ausbildung, Kenntnisse, Branche usw.), (iii) Berechnungsart und Umfang der Leistung (zum Beispiel Ausgleich der durch die Frühpensionierung bedingten Minderung der Leistungen der 2. Säule);
- Die im Alter nach 58 Jahren erhaltenen Kapitalabfindungen werden in den folgenden Fällen als Vorsorgeleistungen qualifiziert: (i) die Erwerbstätigkeit wird definitiv aufgegeben, (ii) beim Ausscheiden aus der Vorsorgeeinrichtung, und (iii) wenn die Kapitalleistung höher als 6 Monatslöhne ist.

3.1.3. Das neue Kreisschreiben der ESTV Nr. 1/2003

3.1.3.1 Übersicht

Gemäss dem Kreisschreiben der ESTV Nr. 1/2003 haben Kapitalabfindungen im Sinne von Art. 17 Abs. 2 DBG dann Vorsorgecharakter, wenn sie ausschliesslich und unwiderruflich dazu dienen, die mit den Risiken Alter, Invalidität und Tod verbundenen finanziellen Folgen zu mildern. Somit muss die Entschädigung analog den BVG-Leistungen objektiv dazu dienen, dem Empfänger im Vorsorgefall (Alter, Tod, Invalidität) die Fortsetzung seiner gewohnten Lebenshaltung in angemessener Weise sicherzustellen. Diese Würdigung stellt auf eine zukunftsgerichtete Sicht der Dinge im Zeitpunkt der Anspruchs begründung bzw. der Leistungsauszahlung ab. Insofern werden von der ESTV grundsätzlich diejenigen

9 ZStP 1999, S. 348 ff.

10 PETER-SZERENYI, S. 223.

11 Rundschreiben der KStV ZH Nr. 6/1999 (zitiert nach PETER-SZERENYI, S. 223 FN 1175).

12 BGE vom 6. März 2001, in StR 2001, S. 345 = RDAF 2001, S. 253.

13 E. 3c/bb.

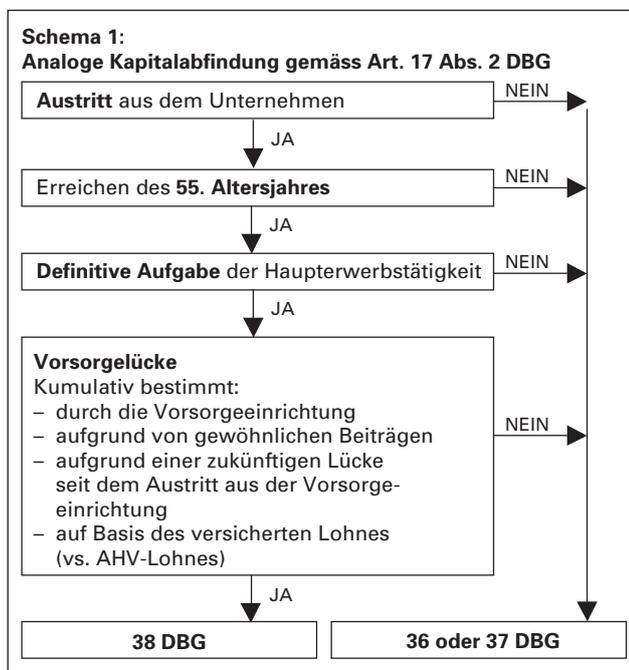
14 S. StR 2002, S. 289.

Kapitalabfindungen berücksichtigt, die grundsätzlich bei gleicher Gelegenheit erfolgen wie Freizügigkeitsleistungen einer Vorsorgeeinrichtung.

Für die Anerkennung des Vorsorgecharakters einer analogen Kapitalabfindung im Sinne von Art. 17 Abs. 2 DBG setzt die ESTV die Erfüllung der folgenden drei kumulativen Bedingungen voraus:

1. Der Steuerpflichtige verlässt das Unternehmen ab dem vollendeten 55. Altersjahr.
2. Die (Haupt-) Erwerbstätigkeit wird definitiv aufgegeben oder muss aufgegeben werden.
3. Durch den Austritt aus dem Unternehmen und dessen Vorsorgeeinrichtung entsteht eine *Vorsorgelücke*, welche durch die Vorsorgeeinrichtung zu berechnen ist. Dabei dürfen nur künftige Vorsorgelücken im Umfang der ordentlichen Arbeitgeber- und Arbeitnehmerbeiträge zwischen dem Austritt aus der Vorsorgeeinrichtung bis zum Erreichen des ordentlichen Terminalalters auf Grund des bisher versicherten Verdienstes berücksichtigt werden. Ein bereits beim Austritt aus der Vorsorgeeinrichtung bestehender Einkaufsbedarf wird nicht in die Berechnung mit einbezogen.

Die im Kreisschreiben der ESTV Nr. 1/2003 aufgestellten Anwendungsbedingungen lassen sich wie folgt schematisieren:



3.1.3.2 Kritik

3.1.3.2.1 Gerechtfertigte Regeln

Unserer Meinung nach sind folgende durch das Kreisschreiben aufgestellte Regeln gerechtfertigt:

- die Anwendung von Art. 17 Abs. 2 DBG auf Abfindungen des Arbeitgebers mit *Vorsorgecharakter* zu beschränken;
- die *Definition des Vorsorgecharakters* (Leistungen, die ausschliesslich und unwiderruflich dazu dienen, die mit den Risiken Alter, Invalidität und Tod verbundenen finanziellen Folgen zu mildern);
- der *Zeitpunkt, in dem die Beurteilung stattzufinden hat*, nämlich bei der Anspruchs begründung bzw. der Leistungsauszahlung. Somit sollte unserer Meinung nach die Beurteilung nicht in Frage gestellt werden, wenn sie sich im Nachhinein als falsch herausstellt, weil der Angestellte zum Beispiel eine neue Stelle angenommen hat;
- die Kapitalabfindung dient analog den BVG-Leistungen objektiv dazu, dem Empfänger im Vorsorgefall die Fortsetzung seiner gewohnten Lebenshaltung in angemessener Weise sicherzustellen. Dies ergibt sich aus Art. 113 Abs. 2 BV. Konkret wäre der Begünstigte finanziell besser gestellt, wenn die in eine Rente umgewandelte Abgangsentschädigung zusammen mit dem restlichen Erwerbseinkommen dazu führen würde, seinen Lebensstandard beim Ausscheiden aus der Unternehmung deutlich zu verbessern.

3.1.3.2.2 Safe-harbour rules

Andere vom Kreisschreiben aufgestellte Regeln sind unserer Meinung nach zu starr und sollten deshalb als safe-harbour rules interpretiert werden. Diese Regeln stellen Vermutungen auf, die ihre Berechtigung in reinen Praktikabilitätsgründen finden. Dem Steuerpflichtigen muss aber die Möglichkeit gelassen werden, sie umzustossen. Es geht um die folgenden Regeln:

- *Erreichen des 55. Lebensjahres*: Wie in Ziffer 3.1.2. dargestellt, war die Schwelle von 55 Jahren bis Ende 1998 in der Zürcher Verwaltungspraxis vorgesehen. Sie wurde aber infolge eines Entscheides der kantonalen Rekurskommission I insofern geändert, als das Alter des Angestellten nicht als ausschlaggebendes Element, sondern eher als Indiz für den Vorsorgecharakter der Kapitalabfindung betrachtet wird. Die Doktrin ist ebenfalls der Meinung, dass die Limite von 55 Jahren zu schematisch ist.¹⁵ Ausserdem hat das Bundesgericht in seinem Entscheid vom 6. März 2001¹⁶ entschieden, dass die Abgangsentschädigungen des Arbeitgebers nach Art. 339b OR Vorsorgecharakter haben. Das gemäss Art. 339b OR für solche Entschädigungen vorgesehene Mindestalter ist jedoch 50 Jahre. Die Schwelle von 50 Jahren

¹⁵ JUD, S. 199.

¹⁶ S. Abschn. 3.1.2.

ist auch im Kreisschreiben der kantonalen Steuerverwaltung Luzern vorgesehen. Ausserdem sei daran erinnert, dass für die vom Arbeitgeber im Invaliditäts- und im Todesfall an den Angestellten überwiesenen Leistungen kein Minimalalter festgesetzt werden kann.

- *Der Begünstigte verlässt das Unternehmen im Moment der Überweisung und gibt seine (Haupt-) Erwerbstätigkeit sofort oder in naher Zukunft definitiv auf:* Artikel 17 Abs. 2 DBG setzt dieses Erfordernis der definitiven Aufgabe der Erwerbstätigkeit nicht voraus, sondern beschränkt sich darauf vorzuschreiben, dass die Kapitalabfindungen des Arbeitgebers denjenigen der Vorsorgeeinrichtungen *gleichartig* sein müssen. Da sich die Bezeichnung «gleichartig» auf die berufliche Vorsorge bezieht, muss ausserdem unterstrichen werden, dass das BVG den Anspruch auf Leistungen nicht von einer definitiven Aufgabe der Erwerbstätigkeit abhängig macht. Art. 13 Abs. 1 BVG sieht vor, dass die Versicherten auf Altersleistungen Anspruch haben, sobald sie 65 Jahre (Männer) oder 62 Jahre (Frauen) erreicht haben. Des Weiteren sieht Art. 13 Absatz 2 BVG vor, dass das Reglement der Vorsorgeeinrichtung ein reglementarisches, vom ordentlichen Alter abweichendes Alter einführen kann, indem es vorsieht, dass der Anspruch auf Altersleistungen mit der Beendigung der Erwerbstätigkeit entsteht. Falls aber keine solche Ausnahme im Reglement vorgesehen ist, entsteht der Anspruch auf Altersleistungen mit dem Erreichen des gewöhnlichen Rentenalters, auch wenn die Erwerbstätigkeit weitergeführt wird. Ausserdem ist eine definitive Aufgabe der Haupterwerbstätigkeit nicht erforderlich, um den Anspruch auf Altersleistungen entstehen zu lassen. Diesbezüglich hat das Bundesgericht mehrmals entschieden, dass ein Angestellter beim Ausscheiden aus einer Unternehmung wegen Frühpensionierung gegebenenfalls von der Vorsorgeeinrichtung gezwungen werden kann, eine Versicherungsleistung anstelle einer Austrittsleistung entgegenzunehmen – und dies unabhängig davon, ob er eine andere Erwerbstätigkeit aufzunehmen gedenkt.¹⁷ Diesfalls könnte die Besteuerung der Versicherungsleistung nach Art. 38 DBG im Nachhinein nicht in Frage gestellt werden, wenn der Steuerpflichtige danach wieder eine Erwerbstätigkeit aufnimmt. Dies sollte für den Angestellten, der eine aufgrund von Art. 17 Abs. 2 DBG besteuerte Austrittsleistung seines Arbeitgebers erhält und wenige Monate nach seinem Austritt wieder eine Erwerbstätigkeit aufnimmt, nicht unterschiedlich sein. Die entscheidende Frage ist unserer Meinung nach nicht, ob die Haupttätigkeit endgültig aufgegeben wird, son-

dern ob die durch die Abgangsentschädigung des Arbeitgebers gedeckte Vorsorgelücke weiterhin bestehen würde, falls der Angestellte seine Tätigkeit weiterführen oder eine andere Tätigkeit aufnehmen würde. Zur Beurteilung können die im Kreisschreiben der Steuerverwaltung Luzern aufgestellten Regeln herangezogen werden.

3.1.3.2.3 Anfechtbare Regeln

Das Kreisschreiben der ESTV Nr. 1/2003 enthält eine dritte Kategorie von Regeln, die unserer Meinung nach jeglicher juristischen Begründung entbehren:

- *Die Vorsorgelücke wird aufgrund des versicherten Lohnes berechnet:* Wie unter Ziffer 3.1.1.1 erwähnt, ermöglicht Art. 17 Abs. 2 DBG im Gegensatz zu dem, was unter dem BdBSt vorgesehen war, die privilegierte Besteuerung nach Art. 38 DBG auch *von anderen Leistungen als denjenigen der 2. Säule*. Gestützt auf Art. 113 Abs. 2 lit. a BV muss die berufliche Vorsorge dem Versicherten zusammen mit der AHV ermöglichen, seine bisherige Lebenshaltung auf adäquate Weise fortzuführen. Dies wird nur bei Löhnen erreicht, die niedriger oder gleich hoch sind wie der koordinierte Lohn gemäss Art. 8 Abs. 1 BVG (CHF 75 960 für das Jahr 2003). Dem Arbeitgeber ist es freigestellt, den überobligatorischen Teil des Lohnes zu versichern. Damit werden Versicherte, die schon das «Pech» haben, einem minimalen Vorsorgeplan anzugehören – in welchem nicht ihr gesamter AHV-Lohn versichert ist –, durch die Berechnungsweise des Kreisschreibens der ESTV Nr. 1/2003 noch schlechter gestellt. Dies sei anhand des folgenden Beispiels verdeutlicht:

Beispiel

Herr A und Herr B sind bei zwei verschiedenen Unternehmen angestellt und haben beide einen Jahreslohn von CHF 300 000. Sie werden mit 55 Jahren entlassen und erhalten von ihrem Arbeitgeber eine Abgangsentschädigung in der Höhe von CHF 500 000. Die gesamte BVG-Beitragshöhe für ihre Alterskategorie beträgt 20 %. Der versicherte Lohn von Herrn A entspricht seinem AHV-Lohn und derjenige von Herrn B CHF 100 000. Der Anteil der Entschädigung von CHF 500 000, der einer Vorsorgelücke entspricht und nach Art. 38 DBG der Besteuerung unterliegt, ist wie folgt zu berechnen:

Herr A: CHF 300 000 x 20 % x 10 Jahre = CHF 600 000

Herr B: CHF 100 000 x 20 % x 10 Jahre = CHF 200 000

Für Herrn A wird die Abgangsentschädigung von CHF 500 000 vollständig der privilegierten Besteuerung nach Art. 38 DBG unterstellt, für Herrn B dagegen nur im Umfang von CHF 200 000. Die restlichen CHF 300 000 werden der ordentlichen Besteuerung unterstellt. Die vom Kreisschreiben der ESTV Nr. 1/2003 vorgeschlagene Lösung zieht also eine strengere steuerliche Behandlung für Herrn B nach sich, obwohl er derjenige ist, der einen «Zustupf» in Form einer Abgangsentschädigung nötiger hätte. Die Vorsorgelücke für die Anwen-

derung von Artikel 17 Abs.2 DBG müsste also nicht nach Massgabe des versicherten Lohnes, sondern des *AHV-Lohnes* berechnet werden.

- *Die Vorsorgelücke wird nur für die Zeit vom Austritt bis zum gewöhnlichen Rentenalter berechnet (zukünftige Lücke):* Das Kreisschreiben der ESTV Nr.1/2003 schliesst die Anwendung von Art.38 DBG auf Abgangsentschädigungen, welche bestehende Vorsorgelücken decken (vergangene Lücken), aus. Die unterschiedliche Behandlung von zukünftigen und vergangenen Vorsorgelücken ist unbegründet und erscheint künstlich. Tatsächlich ist diese unterschiedliche Behandlung weder von Art.17 Abs.2 DBG noch vom BVG, noch von Art.339b OR gefordert. Dies ist umso weniger nachvollziehbar, als diese Unterscheidung im Kreisschreiben der ESTV Nr.1/2003 bezüglich der direkten Beiträge des Arbeitgebers an die mathematischen Reserven des Arbeitnehmers nicht erwähnt wird.¹⁸ Vielleicht wird damit eine Umgehung der neuen Bestimmungen über den Einkauf von Versicherungsjahren¹⁹, bei der die Arbeitgeber gestützt auf Art.17 Abs.2 DBG individuelle Einkäufe zugunsten von einzelnen Angestellten finanzieren, zu verhindern versucht. Dagegen wären zwei Argumente einzuwenden: Einerseits erfüllt eine Kapitalabfindung nicht unbedingt den Tatbestand einer Steuerumgehung, wenn sie eine aufgrund des *versicherten Lohnes* berechnete vergangene Vorsorgelücke deckt. Andererseits kann eine Kapitalabfindung gemäss Art.17 Abs.2 DBG vor allem dazu dienen, eine Vorsorgelücke aufgrund des *AHV-Lohnes* zu decken; eine solche Lücke könnte aber nicht durch einen Einkauf ausgeglichen werden, so dass nicht vermutet werden darf, dass damit die Bestimmungen über den Einkauf umgangen werden.²⁰ Unserer Meinung nach wäre allenfalls ein ausdrücklicher Vorbehalt der Steuerumgehung im Kreisschreiben ausreichend gewesen.

Beispiel

Die in der Schweiz wohnhaften «Expatriates» bleiben in der Regel bei den Vorsorgeeinrichtungen ihres Ursprungslandes versichert. In gewissen Ländern, wie z.B. Deutschland, ist die staatlich anerkannte berufliche Vorsorge für eine Fortführung der bisherigen Lebenshaltung nach Aufgabe der Erwerbstätigkeit völlig ungenügend. Um diese für hoch entlohnte Angestellte

zum Teil bedeutenden Lücken zu decken, werden öfters Abgangsentschädigungen zwecks Vorsorgeplanung ausgerichtet. Es würde dem Sinn und Zweck von Art.17 Abs.2 DBG widersprechen, derartigen Kapitalleistungen, die systembedingte Mängel der Vorsorge und somit vergangene Lücken decken sollen, den Vorsorgecharakter abzuspochen.

3.1.4 Schlussfolgerung

Drei kumulative Bedingungen müssten unserer Meinung nach erfüllt sein, damit Art.17 Abs.2 DBG Anwendung findet:

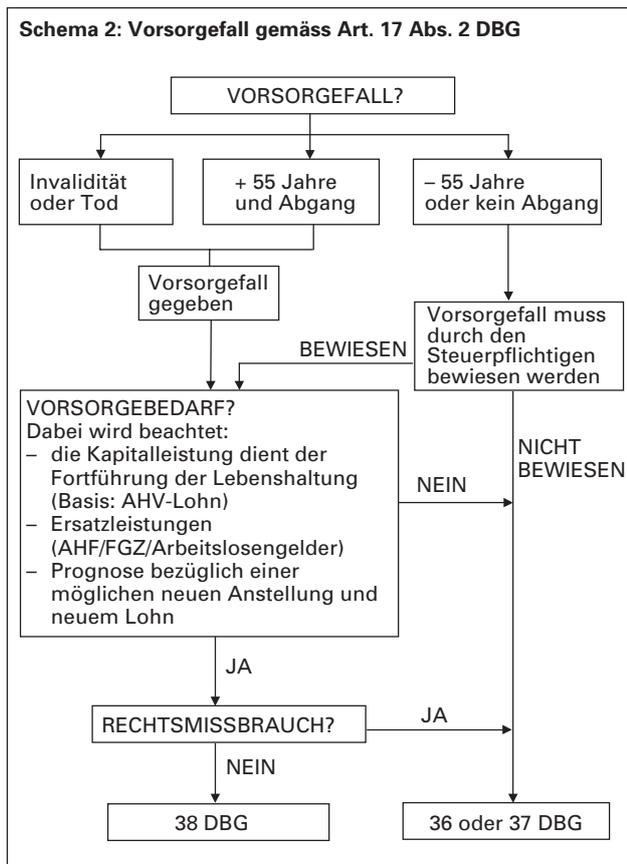
- *Vorsorgefall:* Die Existenz eines Vorsorgefalles: (i) ist *gegeben*, wenn die Entschädigung im Todes- oder Invaliditätsfall des Angestellten bezahlt wird; (ii) wird *vermutet*, wenn die Abfindung wegen Pensionierung bezahlt wird und der Angestellte das Unternehmen nach Erreichen seines 55. Lebensjahres verlässt; (iii) ist *vom Begünstigten zu beweisen*, wenn die Abfindung wegen Pensionierung bezahlt wird und der Angestellte das Unternehmen nicht oder vor Erreichen seines 55. Lebensjahres verlässt.
- *Vorsorgebedarf:* Die durch den Arbeitgeber bezahlte Kapitalabfindung muss es dem Arbeitnehmer ermöglichen, seine bisherige Lebenshaltung auf adäquate Weise fortzuführen. Im Konkreten darf die in eine Rente umgewandelte Abgangsentschädigung zusammen mit den anderen AHV- sowie BVG-Leistungen den letzten AHV-Lohn nicht übersteigen. Für die Berechnung der Vorsorgelücke sollte im Zeitpunkt der Auszahlung eine Prognose über eine Wiederaufnahme der Erwerbstätigkeit und über die Höhe der möglichen Entlohnung gemacht werden. Gleiches gilt, wenn der Angestellte das Unternehmen nicht verlässt, wobei hier sein AHV-Lohn berücksichtigt werden muss. Zur Beurteilung können die im Kreisschreiben der Steuerverwaltung Luzern aufgestellten Regeln herangezogen werden.
- *Fehlen einer Steuerumgehung:* Der Arbeitgeber darf mit der Abgangsentschädigung die dem BVG zugrundeliegenden Grundsätze (insbesondere denjenigen der Kollektivität) nicht umgehen, indem wesentlich ein BVG-Minimum mittels individueller Abgangsentschädigungen vervollständigt wird.

Die hier vertretene Auffassung betreffend den Vorsorgefall gemäss Art.17 Abs.2 DBG ist im Schema 2 dargestellt.

18 Vgl. Bsp. 4 des Kreisschreibens der ESTV Nr.1/2003.

19 Art.79a BVG (Bundesgesetz vom 25. Juni 1982 über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge, SR 831.40) und 60a BVV 2 (Verordnung über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge, SR 831.441.1). Die durch das Kreisschreiben der ESTV Nr.1/2003 vorgesehene Beschränkung impliziert, dass der Ausgleich vergangener Ausfälle durch einen Einkauf erfolgen muss.

20 Die Bezahlung eines solchen vergangenen Ausfalles durch den Arbeitgeber scheint unserer Meinung nach insbesondere dann gerechtfertigt, wenn die Leistung des Arbeitgebers eine – vergangene – Periode abdeckt, während der der Arbeitnehmer in seinen Diensten stand.



3.2 Direkte Einzahlung des Arbeitgebers in die Vorsorgeeinrichtung des Unternehmens

Eine solche Einzahlung kann:

- in die mathematischen Reserven der Angestellten oder
- in das freie Vermögen der Vorsorgeeinrichtung erfolgen.

3.2.1 Einzahlung des Arbeitgebers in die mathematischen Reserven der Angestellten (gebundenes Vermögen)

Der Grundsatz der Planmässigkeit lässt nicht zu, dass die Höhe der Beiträge und deren Einzahlung frei vom Arbeitgeber oder vom Arbeitnehmer festgesetzt werden.²¹ Die ausserordentlichen Beiträge des Arbeitgebers sind

geduldete Ausnahmen vom Grundsatz der Planmässigkeit,²² sofern sie die Grundsätze der Angemessenheit²³ und der Gleichbehandlung²⁴ berücksichtigen.

Gemäss einem nicht publizierten Entscheid des Bundesgerichtes²⁵ ist der Abzug von Arbeitgeberbeiträgen aufgrund von Art. 81 BVG zwingend zuzulassen, sofern diese Beiträge das gebundene Vermögen erhöhen (z.B. die mathematischen Reserven, Reserven für Arbeitgeberbeiträge oder spezielle Reserven, im Gegensatz zum freien Vermögen²⁶).

3.2.1.1 Individuelle Beiträge

Es geht um die Beiträge, die vom Arbeitgeber auf Rechnung eines oder mehrerer individueller Arbeitnehmer geleistet werden, im Gegensatz zu einem kollektiven Beitrag des Arbeitgebers in die mathematischen Reserven von Arbeitnehmern, die alle dem gleichen, objektiv bestimmten Kreis angehören.

3.2.1.1.1 Freie Beiträge

Im Prinzip wird die Einzahlung eines freiwilligen – d.h. im Reglement nicht zwingend vorgeschriebenen – Beitrages des Arbeitgebers in die mathematischen Reserven einzelner Mitarbeiter, deren Kreis nicht klar und objektiv bestimmt ist, einem Lohnzusatz mit sofortigem Einkauf gleichgestellt.²⁷ Die Leistung ist beim Arbeitnehmer als Einkauf in den Grenzen von Art. 79a BVG abzugsfähig. (Auf dem Lohnzusatz sind auch die AHV-Beiträge geschuldet.)

Das Kreisschreiben der ESTV Nr.1/2003 geht in die gleiche Richtung, indem es in Ziff. 3.3 vorsieht, dass die freien Beiträge des Arbeitgebers sowie die reglementarisch vorgesehenen Beiträge an einzelne Versicherte grundsätzlich Lohnbestandteil sind. Gemäss dem Kreisschreiben sind solche Beiträge an die Vorsorgeeinrichtung nur dann zulässig, wenn:

- ein Arbeitsverhältnis noch besteht;
- das Vorsorgereglement einen solchen Einkauf vorsieht;
- eine Vorsorgelücke im Zeitpunkt des Austritts aus der Firma bereits bestanden hat;

21 PETER-SZERENYI, S. 126.

22 STEINER, Beletage, S.640. Vgl. jedoch den Entscheid des Waadtländer Verwaltungsgerichtes vom 6. November 2000 (StR 2001, S. 120 ff., insb. E. 3e, S. 127), wonach ein Bel-Etage-Plan, der allein durch ausserordentliche Beiträge des Arbeitgebers finanziert wird, das Planmässigkeitsgebot verletzt.

23 PETER-SZERENYI, S. 168.

24 S. oben.

25 StE 1998 B 72.14.2 Nr.21.

26 Zum Begriff des freien Vermögens s. Abschn. 3.2.2.

27 Vgl. StR 2001, S. 120; Circulaire de l'ACI VD n° 36 Ziff. 3.4.; Information de l'ACC GE n° 1/1990. Gemäss STEINER, Grenzen, S. 384, besteht die Möglichkeit, den Bonus ganz oder teilweise als Einkauf des Arbeitgebers zu verwenden. Der Arbeitgeber muss dann aber das Gleichbehandlungsgebot beachten und für alle Versicherten der Vorsorgeeinrichtung einen proportional gleichwertigen Einkauf vornehmen.

- infolge des Austritts aus dem Unternehmen und dessen Vorsorgeeinrichtung eine Vorsorgelücke entsteht.

Wir sind mit den drei ersten Bedingungen einverstanden, verstehen aber die 4. Bedingung nicht, die im Übrigen mit der 3. Bedingung sowie mit dem Beispiel Nr. 4 des Kreis-schreibens Nr. 1/2003 im Widerspruch zu sein scheint.

3.2.1.1.2 Reglementarische Beiträge

Sofern die Hauptgrundsätze des BVG beachtet werden (Kollektivität, Planmässigkeit, Angemessenheit, Gleichbehandlung), stellen reglementarische Beiträge des Arbeitgebers und des Arbeitnehmers obligatorische Beiträge – und nicht freiwillige Einkäufe – dar.²⁸

Dementsprechend sind die Beiträge des Arbeitgebers beim Arbeitnehmer nicht als steuerbares und AHV-pflichtiges Einkommen zu beurteilen.

Beispiele

1. Bel-Etage-Plan, dessen Reglement einen obligatorischen Jahresbeitrag von insgesamt 20 % des Bonus vorsieht (je hälftig vom Arbeitgeber und vom Arbeitnehmer finanziert).²⁹
2. Gemäss dem Reglement der Vorsorgeeinrichtung kann der Stiftungsrat ausserordentliche Beiträge in die individuellen mathematischen Reserven von Versicherten vorsehen, wenn letztere wegen eines Transfers innerhalb der Gruppe nicht mehr denselben Vorsorgeschutz geniessen, wie wenn sie stets bei einer schweizerischen Gruppengesellschaft tätig und in der 2. Säule versichert gewesen wären. Sofern alle Versicherten, die die gleichen objektiven Bedingungen erfüllen, gleich behandelt werden, sind damit die Grundsätze der Planmässigkeit, der Angemessenheit und der Gleichbehandlung berücksichtigt. Solche Beiträge, die für den Arbeitgeber gemäss Reglement obligatorisch sind und vom Vorsorgestiftungsrat entsprechend festgesetzt werden, stellen keinen steuerbaren Lohn für den Arbeitnehmer dar, und es liegt auch kein Einkauf gemäss Art. 79a BVG vor.³⁰

3.2.1.2 Kollektivbeiträge

Die Kollektivbeiträge des Arbeitgebers in die mathematischen Reserven der Arbeitnehmer werden im Kreis-schreiben der ESTV Nr. 1/2003 nicht erwähnt. Dieser Frage kommt in der Praxis grosse Bedeutung zu.

3.2.1.2.1 Objektiv definierter Kreis der Begünstigten

Der Kreis der Begünstigten ist objektiv definiert, wenn die Zuwendung in die mathematischen Reserven unter Berücksichtigung des Gleichbehandlungsgrundsatzes auf die verschiedenen Konti der Versicherten nach einem angemessenen Schlüssel verteilt ist, der auf objektiven Kriterien wie Dienstjahre, Alter, Höhe der Löhne usw. fusst. In diesem Fall stellt die Zuwendung keinen steuerbaren Lohnzusatz dar.³¹

Die Verwendung des gleichen Verteilschlüssels während mehrerer aufeinanderfolgender Jahre würde dem Grundsatz der Planmässigkeit besser Rechnung tragen. Generell wäre es wünschenswert, den Verteilschlüssel im Reglement der Vorsorgeeinrichtung oder im Grundvertrag der Kollektivstiftung festzulegen, so dass er für sämtliche Einzahlungen zugunsten des Personals gleichermaßen anwendbar wäre.³²

Der Verteilschlüssel darf Personen, die dem Unternehmen nahe stehen, nicht offensichtlich begünstigen.³³ In einem solchen Fall hat man es nämlich mit einer Leistung an den Aktionär zu tun, die beim Arbeitgeber nicht abzugsfähig und beim Aktionär als verdeckte Gewinnausschüttung steuerbar ist.

Der Arbeitgeber kann zum Beispiel am Einkauf von Vorsorgeleistungen durch den Arbeitnehmer unter der doppelten Voraussetzung partizipieren, dass (i) diese Möglichkeit durch die Statuten oder das Reglement vorgesehen ist³⁴ und dass (ii) die Teilfinanzierung des Einkaufs durch den Arbeitgeber nicht auf gewisse Personenkategorien beschränkt oder nur für bestimmte Personen vorgesehen ist.³⁵ Nach Meinung der ESTV ist eine solche Regelung steuerlich jedoch nicht zulässig, wenn sie nur für Kaderangehörige bestimmt ist.³⁶

3.2.1.2.2 Nicht objektiv definierter Kreis der Begünstigten

In diesem Fall werden die Beiträge des Arbeitgebers beim Arbeitnehmer wie Einkommen behandelt, unter

28 STEINER, Grenzen, S. 384.

29 Es wäre denkbar, dass der Arbeitgeber den ganzen Beitrag von 20 % des Bonus übernimmt. Der Gleichbehandlungsgrundsatz verlangt aber, dass eine solche Grosszügigkeit der im Basisplan enthaltenen Lösung entspricht: Ein sehr grosszügiger Kaderplan, der auf den Boni basiert, würde den Grundsatz der Gleichbehandlung verletzen, wenn der Basisplan ein Minimalplan wäre (PETER-SZERENYI, S. 126).

30 Art. 60a Abs. 2 lit. b BVV 2; Kommentar des BSV in Bulletin der beruflichen Vorsorge Nr. 56, S. 10, 2. Absatz.

31 Circulaire de l'ACI VD n° 36 Ziff. 3.1 und SStK, Anwendungsfälle A.3.5.2.

32 SStK, Anwendungsfälle A.3.5.2, letzter Punkt.

33 SStK, Anwendungsfälle A.3.5.2, letzter Punkt.

34 Hingegen muss gemäss ESTV die Mitfinanzierung des Einkaufs durch den Arbeitgeber nicht zwingend vom Reglement vorgesehen sein, im Gegensatz zum Einkauf durch den Angestellten; es muss jedoch beachtet werden, dass die Praxis des KStA ZH verlangt, dass die Mitfinanzierung im Reglement vorgesehen ist (PETER-SZERENYI, S. 200).

35 SStK, Anwendungsfälle A.3.1.2.

36 PETER-SZERENYI, S. 199 FN 1055.

Umständen im Zusammenhang mit einem Einkauf (gleich wie im Fall der freien individuellen Beiträge³⁷).

3.2.1.2.3 Anwendung von Art. 79a BVG auf die direkten Beiträge des Arbeitgebers

Ein Vertreter der ESTV ist der Auffassung, dass Artikel 79a BVG ebenfalls auf direkt durch den Arbeitgeber getätigte Einkäufe anwendbar sei.³⁸ Das Kreisschreiben Nr. 3/2001–2002 der ESTV, das erst nach dieser Meinungsäusserung herausgegeben wurde, geht jedoch in Ziff. 2 weniger weit, indem es den Einkauf im Sinne des Art. 79a BVG als «alle durch den Versicherten freiwillig bezahlten Beiträge (Art. 60a Abs. 2 BVV 2) sowie die gestützt auf Art. 7 Abs. 1 FZG durch den Arbeitgeber bezahlten Eintrittsleistungen» definiert. E contrario können die nachträglichen, freiwilligen Beiträge des Arbeitgebers nicht als Einkauf im Sinne jener Gesetzesbestimmung betrachtet werden. Das Kreisschreiben der ESTV Nr. 1/2003 scheint diese Auffassung zu stützen, indem es nirgends erwähnt (auch nicht im Beispiel Nr. 4), dass der «Rückkauf» die Grenzen des Art. 79a BVG zu berücksichtigen habe, um steuerlich abzugsfähig zu sein.

Unserer Meinung nach wäre es angebrachter, folgende Fälle zu unterscheiden:

- *Individuelle Eintrittsleistung, die gemäss Art. 7 Abs. 1 FZG vom Arbeitgeber einbezahlt wird:* Diese Leistung wird nach dem oben genannten Kreisschreiben der ESTV als Einkauf betrachtet. Diese Auffassung ist umstritten, da eine solche Auslegung über den Wortlaut von Art. 79a BVG und von Art. 60a BVV 2 hinausgeht. In diesem Zusammenhang sei daran erinnert, dass der Wortlaut von Art. 79a BVG relativ unpräzise formuliert ist.³⁹
- *Freiwilliger individueller Rückkauf, der vom Arbeitgeber finanziert wird:* Im Lichte der vorstehenden Betrachtungen wird ein solcher Einkauf steuerlich wie ein Naturallohn mit sofortigem Einkauf zugunsten des Arbeitnehmers betrachtet. In diesem Fall wäre die Anwendung von Art. 79a BVG gerechtfertigt. Die Praxis der ESTV scheint in dieser Hinsicht jedoch unklar zu sein.
- *Einkauf oder sonstiger individueller Beitrag des Arbeitgebers, dessen Vorsorgereglement eine obligatorische Finanzierung durch den Arbeitgeber vorsieht:* Eine solche Leistung untersteht den Grenzen von Art. 79a BVG nicht, da sie gestützt auf Art. 60a Abs. 2 lit. b BVV 2 einer kollektiven Verbesserung

des Vorsorgeschutzes aller Versicherten dient. Somit ist die Einzahlung des Arbeitgebers für den Angestellten steuerfrei.

- *Reglementarisch vorgesehener Beitrag des Arbeitgebers in die mathematischen Reserven der Arbeitnehmer, welcher den einzelnen Arbeitnehmer-Vorsorgekonti nach Massgabe eines objektiven Verteilungsschlüssels gutgeschrieben wird:* In diesem Fall ist unserer Meinung nach Art. 79a BVG nicht anwendbar, und die Leistung ist für den Angestellten steuerfrei.

3.2.2 Einzahlung in die freien Reserven der Vorsorgeeinrichtung

Dieser Aspekt wird durch das Kreisschreiben der ESTV Nr. 1/2003 nicht behandelt.

Das freie Vermögen der Vorsorgeeinrichtung steht zur freien Verfügung des Stiftungsrates zwecks Entrichtung von Leistungen an bedürftige Versicherte, Verbesserung der kollektiven Versicherungsdeckung, Anpassung von laufenden Renten an eine Erhöhung der Lebenskosten usw.

Dem Arbeitgeber steht es frei, freiwillige und ausserordentliche Beiträge an das freie Vermögen der Vorsorgeeinrichtung zu leisten, sofern sie ausschliesslich der Verbesserung der Versichertenstellung dienen.⁴⁰ Diesfalls sind diese Beiträge an keinen besonderen Zweck gebunden. Der Grundsatz der Planmässigkeit lässt solche Beiträge zu, sofern die anderen BVG-Hauptgrundsätze eingehalten werden (Angemessenheit, Kollektivität und Gleichbehandlung).

Gemäss einem nicht veröffentlichten Entscheid des Bundesgerichts⁴¹ bleibt die Frage der Abzugsfähigkeit der freien Beiträge, die eine Erhöhung des freien Vermögens bewirken, der kantonalen Praxis überlassen. Die Genfer Steuerverwaltung hat eine entsprechende Regelung mittels Kreisschreibens vom 20. Mai 1998 erlassen. Im Kanton Waadt wird der Anteil des Arbeitgeberbeitrages, der das Vorsorgevermögen über das 4-Fache der Lohnsumme hinaus erhöht (unter Berücksichtigung der Reserven des Arbeitgebers), steuerlich nicht zum Abzug zugelassen.

Der Grundsatz der Ausschliesslichkeit verhindert, dass das Vermögen der Pensionskasse zu den Stiftern zurückkehrt; dieses Prinzip wird unter anderem verletzt, wenn

37 S. Abschn. 3.2.1.1.1.

38 NEUHAUS, S. 286.

39 SCHNIDER, S. 947; VON STRENG/ENDERLI/BARKE/VUILLEUMIER, S. 768.

40 PETER-SZERENYI, S. 167.

41 Zitiert in Séminaire ACI VD/OVEC (5. November 1996, Montreux), Fall Nr. 4.

der Stiftungsrat das freie Vermögen im Interesse der beherrschenden Aktionäre oder der Geschäftsführer verwendet.^{42,43}

Die Verwendung der freien Reserven soll nur nach Massgabe eines objektiven Verteilschlüssels unter den verschiedenen Vorsorgekonti erfolgen.⁴⁴ Der Gleichbehandlungsgrundsatz und das Verbot der Überversicherung sind dabei zu berücksichtigen. Je nach Umständen könnte eine derartige Verwendung eine verdeckte Gewinnausschüttung darstellen.⁴⁵ Das Bundesamt für Sozialversicherungen erachtet im Falle der Schliessung einer Unternehmung insbesondere die nachfolgenden Kriterien für die Verteilung der Beitragsreserven des Arbeitgebers als zulässig:⁴⁶

- Alter des Versicherten;
- Zivilstand;
- Stellung im Unternehmen und Lohn;
- familiäre Verpflichtungen;
- Anzahl Dienstjahre des betroffenen Angestellten;
- Auflösungsdatum des Arbeitsvertrages;
- Summe der bezahlten Beiträge;
- Altersguthaben.

Nach Auffassung der Lehre sind diese Kriterien gleichermaßen für die Umschreibung eines objektiven Verteilschlüssels des freien Vermögens anwendbar.⁴⁷

Das einzige Organ, das befugt ist, über das freie Vermögen zu verfügen, ist der Stiftungsrat der Vorsorgeeinrichtung bzw. im Falle der Kollektivstiftung die jeweilige Vorsorgekommission.⁴⁸ In Genf ist die Stiftungsaufsichtsbehörde unter anderem für die Kontrolle der Verteilschlüssel des freien Vermögens sowie für die Zustimmung zur Ausrichtung von freiwilligen, ausserreglementarischen Leistungen an gewisse Begünstigte verantwortlich.

Mit Rücksicht auf die erwähnten Grundsätze stellt eine vom Stiftungsrat (oder anderen zuständigen Organen) genehmigte Verteilung der freien Vorsorgereserven zu Gunsten der mathematischen Reserven der Versicherten für diese kein steuerbares Einkommen dar.

3.3 Kapitalabfindungen auf ein Freizügigkeitskonto sowie ähnliche Kapitalleistungen

3.3.1 Auszahlung einer Bar-Kapitalabfindung

Die steuerliche Betrachtung solcher Kapitalabfindungen hängt von ihrem Vorsorgecharakter ab. Falls die Kapitalabfindung dieselben Merkmale wie eine Leistung aus einer Vorsorgeeinrichtung aufweist, wird diese Kapitalabfindung gestützt auf Art. 17 Abs. 2 und 38 DBG gesondert zu einem Fünftel des ordentlichen Tarifs besteuert. Andernfalls stellt die Abfindung ordentlich zu versteuerndes Einkommen im Sinne von Art. 23 lit. c DBG dar. In beiden Fällen unterliegt der Steuerpflichtige einer Besteuerung. Es stellt sich jedoch die Frage, ob diese Besteuerung im Falle eines Stellenwechsels in Anwendung von Art. 24 lit. c DBG vermieden werden kann.

3.3.1.1 Rechtsprechung des Bundesgerichtes

Das Bundesgericht hat festgehalten, dass eine mit dem Vermerk «Ausgleich allfällig durch den Stellenabbau entstehender Lücken oder langfristiger Einbussen in der beruflichen Vorsorge» im Zusammenhang mit einer umstrukturierungsbedingten Entlassung durch den Arbeitgeber ausgerichtete Kompensationszahlung grundsätzlich nach Art. 24 lit. c DBG steuerbefreit sein kann. Dies setzt jedoch voraus, dass sie von Anfang an der beruflichen Vorsorge zuzurechnen ist.⁴⁹ Solche Leistungen müssen demnach ausschliesslich und unwiderruflich dazu dienen, die mit den Risiken Alter, Invalidität und Tod verbundenen finanziellen Folgen zu mildern.⁵⁰ Als Beispiele für die Anwendung von Art. 24 lit. c DBG führt das Bundesgericht die Abgangsentschädigungen im Sinne von Art. 339b OR auf sowie die vom Arbeitgeber auf freiwilliger Basis geleisteten Entschädigungen zwecks Ausgleichs bestehender Lücken unter Einhaltung der allgemeingültigen Vorsorgegrundsätze.

Diese Rechtsprechung verleiht Art. 24 lit. c DBG seine juristische Tragweite und stellt dessen allgemeine Anwendungsbedingung auf. A fortiori kritisiert und bezeichnet das Bundesgericht die in der Literatur vertretene Meinung, wonach Art. 24 lit. c DBG ausschliesslich von Vorsorgeeinrichtungen ausgerichtete Leistungen erfasse, als zu «absolut».⁵¹ Diese Kritik gilt selbstredend

42 BGE 103 Ib 13; StR 1987, S. 418.

43 Circulaire de l'ACI VD n° 36 Ziff. 4.4, S. 7.

44 MAUTE/STEINER/RUFENER, S. 152.

45 MAUTE/STEINER/RUFENER, S. 152.

46 Mitteilungen des BSV über die berufliche Vorsorge Nr. 3 (vom 22. April 1987).

47 MAUTE/STEINER/RUFENER, S. 152 FN 195.

48 Mitteilungen des BSV über die berufliche Vorsorge Nr. 54 (vom 9. Oktober 2000) Ziff. 328, S. 1.

49 BGE vom 6. März 2001 (2A.50/2000/bie), E. 3.

50 BGE vom 6. März 2001 (2A.50/2000/bie), E. 3.

51 Meinung von AGNER/DIGERONIMO/NEUHAUS/STEINMANN, Kommentar/EB DBG 24 N 4a.

auch für die Meinung, Art. 24 lit. c DBG sei völlig obsolet.⁵² Dabei ist anzumerken, dass mehrere Autoren die Meinung des Bundesgerichts teilen.⁵³

Artikel 24 lit. c DBG, ebenso wie Artikel 7 Abs. 4 lit. c StHG, weisen demnach eine eigenständige juristische Tragweite auf und sind unserer Meinung nach solange anwendbar, als sie vom Gesetzgeber nicht geändert oder aufgehoben werden.⁵⁴ Indem es Artikel 24 lit. c DBG generell als überholt bezeichnet,⁵⁵ ist das Kreisschreiben der ESTV Nr. 1/2003 somit irreführend.

3.3.1.2 Ursprünglicher, unwiderruflicher und ausschliesslicher Vorsorgecharakter

Die vorerwähnte Rechtsprechung zu Art. 24 lit. c DBG verdient eine Analyse über die Art und Weise, wie das Bundesgericht geprüft hat, ob im konkreten Fall die vom Arbeitgeber an den Arbeitnehmer geleistete Abfindung ursprünglich, unwiderruflich und ausschliesslich der beruflichen Vorsorge zuzurechnen war. In casu wurde entschieden, dass die streitige Abfindung ursprünglich keinen Vorsorgecharakter aufwies, sondern diesen erst nachträglich auf Entscheid des 48-jährigen Arbeitnehmers erlangte, da sie zuerst auf ein Lohnkonto, über das der Steuerpflichtige frei verfügen konnte, überwiesen wurde. Ausserdem scheint die Tatsache, dass die Abgangsentschädigung a priori⁵⁶ *keinen Sozialleistungscharakter* hatte, der eine Befreiung von der Sozialversicherungsabgabepflicht gerechtfertigt hätte, dem Vorsorgecharakter der Abgangsentschädigung von Anfang an im Wege gestanden zu haben.

In einem ersten Schritt soll geprüft werden, ob die Unterstellung einer Abgangsentschädigung unter die Sozialabgaben für die Beurteilung des Vorsorgecharakters ausschlaggebend ist. Im Zeitpunkt, in dem sich der Sachverhalt abgespielt hatte, waren sowohl die Abgangsentschädigungen im Sinne von Art. 339b OR⁵⁷ wie auch die vom Arbeitgeber bei Beendigung des Dienstverhältnisses freiwillig bezahlten Leistungen, die dazu bestimmt waren, dieselben Risiken wie bei der beruflichen Vorsorge abzudecken (Invalidität, Tod oder Alter), grundsätzlich von Sozialversicherungsbeiträgen befreit.⁵⁸ Seit Inkrafttreten von Art. 8^{ter} AHVV⁵⁹ am 1. Januar 2001 sind die

Leistungen des *Arbeitgebers* bei Beendigung des Dienstverhältnisses, welche einen sozialen Charakter aufweisen, abschliessend und präzise aufgeführt (vier Fälle). Die Sozialleistungen im Sinne von Art. 8^{ter} AHVV haben aber nicht alle Vorsorgecharakter. Umgekehrt wäre es falsch zu schliessen, dass eine Sozialleistung, die nicht unter Art. 8^{ter} AHVV fällt, den von Art. 24 lit. c DBG verlangten Vorsorgecharakter nicht habe. Wenn zum Beispiel eine Abgangsentschädigung im Sinne von Art. 339 OR nach Abzug der Ersatzleistungen acht Monatslöhne übersteigt, ist sie als Ganzes den Sozialbeiträgen unterstellt. Dadurch sollte die Entschädigung ihren Vorsorgecharakter jedoch nicht verlieren. Zusammenfassend stellt der soziale Charakter einer Abgangsentschädigung im Sinne von Art. 8^{ter} AHVV unserer Meinung nach nur ein Indiz dafür dar, um über den Vorsorgecharakter gemäss Art. 24 lit. c oder 17 Abs. 2 DBG zu befinden.

Des Weiteren scheint es ebenfalls übertrieben – oder sogar falsch – die Anwendung von Art. 24 lit. c DBG mit der Begründung zu verweigern, dass der Steuerpflichtige die freie Verfügung der Beträge vor ihrer nachträglichen Zuweisung zur 2. Säule hatte. Dieses Argument scheint nicht mit dem Wortlaut und dem Zweck von Art. 24 lit. c DBG übereinzustimmen, dessen Wortlaut explizit vorsieht, dass der *Empfänger* die erhaltene Kapitalzahlung innert 12 Monaten zum Einkauf in eine Einrichtung der beruflichen Vorsorge zu verwenden hat. Hinzu kommt, dass Art. 24 lit. c DBG gemäss Botschaft des Bundesrates⁶⁰ die steuerliche Begünstigung der Freizügigkeit bezweckt, d.h. die Anerkennung der steuerlichen Abzugsfähigkeit der Überweisung einer Abgangsentschädigung mit Vorsorgecharakter durch den austretenden Arbeitnehmer, unter den Voraussetzungen, (i) dass diese Entschädigung von Anfang an unwiderruflich und ausschliesslich dazu bestimmt ist, ein mit dem Alter, der Invalidität oder dem Tod verbundenes finanzielles Risiko zu decken und (ii) dass sie innerhalb der 12-monatigen Frist in die 2. Säule reinvestiert wird.

Diese Analyse führt uns zum Schluss, dass die vom Bundesgericht entwickelten Kriterien zur Beurteilung, ob die Kapitalleistung in casu «ursprünglich, unwiderruflich und ausschliesslich» der Vorsorge zuzurechnen war, ei-

52 Meinung von YERSIN/LAFFELY MAILLARD, S. 519.

53 LOCHER, Kommentar DBG 24 N 32; ZIGERLIG/JUD, Kommentar DBG 24 N 14.

54 In diesem Sinne ebenfalls LOCHER, Kommentar DBG 24 N 32; ZIGERLIG/JUD, Kommentar DBG 24 N 14; MAUTE/STEINER/RUFENER, S. 170 N 265.

55 Kreisschreiben der ESTV Nr. 1/2003 Ziff. 3.4.

56 In Wirklichkeit wurde die Abgangsentschädigung spontan zusammen mit dem für die Sozialabgaben massgebenden Lohn deklariert. Es ist nicht sicher, dass eine Ausgleichskasse be-

züglich des sozialen Charakters der Entschädigung in Anwendung von Art. 6 Abs. 2 lit. i AHVV zu entscheiden hat.

57 Art. 6 Abs. 2 lit. i AHVV; BGE 123 V 241 E. 2c/aa.

58 Art. 6 Abs. 2 lit. k und 6^{bis} AHVV; BGE 123 V 245 E. 2d/aa.

59 SR 831.101.

60 BBl 1983 III, S. 174 (Art. 24 DBG).

nerseits zu restriktiv sind, soweit sie gestützt auf Art. 8^{ter} AHVV beruhen, und andererseits dem Wortlaut von Art. 24 lit. c DBG zu widersprechen scheinen. Diesen Kriterien sollte in Zukunft kein entscheidendes Gewicht beigemessen werden. Der generelle Charakter der Hauptanwendungsbedingung von Art. 24 lit. c DBG setzt eine konkrete, fallbezogene Beurteilung voraus, um zu bestimmen, ob die Kapitalleistung im Zeitpunkt der Auszahlung («ursprünglich») ausschliesslich und unwiderruflich dazu dient, die mit den Risiken Alter, Invalidität und Tod verbundenen finanziellen Folgen zu mildern.

3.3.1.3 Andere Bedingungen

Damit Artikel 24 lit. c DBG Anwendung findet, muss die Kapitalabfindung des Arbeitgebers zusätzlich vom Empfänger innert Jahresfrist zum Einkauf in eine Einrichtung der beruflichen Vorsorge oder zum Erwerb einer Freizügigkeitspolice oder eines Freizügigkeitskontos⁶¹ verwendet werden.

Der Einkauf betrifft auf jeden Fall auch den Einkauf in Vorsorgeleistungen im Sinne von Art. 79a BVG. Verglichen mit dem Einkauf nach dieser Bestimmung gewährleistet Art. 24 lit. c DBG die völlige Einkommenssteuerfreiheit der Kapitalabfindung, und zwar insbesondere auch dann, wenn die Auszahlung und der Rückkauf in zwei verschiedenen Steuerbemessungsperioden erfolgen.

Der Erwerb einer Freizügigkeitspolice oder eines Freizügigkeitskontos durch den Arbeitnehmer scheint theoretisch durch das FZG und die FZV ausgeschlossen zu sein. Die Freizügigkeitskonten und -policen gewährleisten in Anwendung des FZG und der FZV die ausschliessliche und unwiderrufliche Zurechnung des Guthabens zur beruflichen Vorsorge. Daraus folgt, dass die Freizügigkeit im Prinzip nur mittels einer Austrittsleistung finanziert werden kann, die zwingendermassen direkt von der Vorsorgeeinrichtung an die Freizügigkeitseinrichtung überwiesen wird.⁶² Die einzigen Ausnahmen von dieser Regel sind die direkten Einzahlungen des Versicherten auf ein Freizügigkeitskonto oder eine Freizügigkeitspolice, welche (i) eine Wiedereinzahlung eines im Zusammenhang mit der Wohneigentumsförderung gewährten Vorbezugs⁶³ oder (ii) periodische Beiträge für

die zusätzliche Deckung von Todes- und Invaliditätsrisiken⁶⁴ darstellen. In der Praxis sind die Versicherungsgesellschaften und Banken jedoch unter Umständen bereit, eine durch den Angestellten selber finanzierte Freizügigkeitspolice oder ein solches Freizügigkeitskonto zu eröffnen. Kann Art. 24 lit. c DBG unter diesen praxisbezogenen Umständen noch angewendet werden, obwohl ein solcher Erwerb gemäss dem FZG und der FZV theoretisch nicht möglich ist? Gemäss Maute/Steiner/Rufener⁶⁵ bleibt Art. 24 lit. c DBG auch dann anwendbar, wenn der Erwerb einer Freizügigkeitspolice oder eines Freizügigkeitskontos mit den Bestimmungen des BVG nicht vereinbar ist. Es scheint uns auch kaum vertretbar, die Anwendung von Art. 24 lit. c DBG auszuschliessen, solange der Gesetzgeber dessen Wortlaut nicht geändert hat.⁶⁶

Die 12-monatige Frist beginnt in dem Zeitpunkt zu laufen, in dem der Steuerpflichtige die Kapitalabfindung erhält, d.h. in dem Moment, wo der Steuerpflichtige einen festen Rechtsanspruch über die Leistung erlangt. In der Regel entsteht dieser Anspruch im Zeitpunkt der Auszahlung durch die Vorsorgeeinrichtung an den Arbeitnehmer.⁶⁷

3.3.2 Kapitalabfindung auf ein Freizügigkeitskonto oder eine Freizügigkeitspolice

Zunächst ist zu prüfen, ob eine direkte Einzahlung des Arbeitgebers auf ein Freizügigkeitskonto oder eine Freizügigkeitspolice des Arbeitnehmers nach Art. 4 FZG rechtlich zulässig ist. Eine solche Leistung ist nicht nur zulässig, sondern auch obligatorisch, falls die betroffene Entschädigung dem FZG unterstellt ist. In der Tat ist das FZG analog auf Rücktrittsleistungen anzuwenden, wenn der Versicherte Anspruch auf Leistungen beim Eintritt eines Vorsorgefalles hat (Art. 1 Abs. 3 FZG). Gemäss der Botschaft⁶⁸ zielt Art. 1 Abs. 3 FZG genau auf den Fall ab, in dem die Leistungen nicht durch eine Vorsorgeeinrichtung, sondern *direkt vom Arbeitgeber* überwiesen werden. Als Beispiel nennt sie die Ruhegehaltsordnungen von Bund, Kantonen und Gemeinden und hält gleichzeitig fest, dass solche Ordnungen auch im überobligatorischen Bereich der beruflichen Vorsorge zulässig

61 Die Bestimmung ist ebenfalls auf Freizügigkeitskonten anwendbar (Art. 10 Abs. 2 FZV [Verordnung vom 3. Oktober 1994 über die Freizügigkeit in der beruflichen Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (Freizügigkeitsverordnung, SR 831.425)]); ZIGERLIG/JUD, Kommentar DBG 24 N 13.

62 Art. 12 und 18 FZV.

63 Art. 83a Abs. 2 FZG (Bundesgesetz vom 17. Dezember 1993 über die Freizügigkeit in der beruflichen Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge [Freizügigkeitsgesetz, SR 831.42]) und Art. 14 Abs. 2 WEFV (Verordnung vom 3. Oktober

1994 über die Wohneigentumsförderung mit Mitteln der beruflichen Vorsorge, SR 831.411).

64 Art. 18 Abs. 2 FZV.

65 MAUTE/STEINER/RUFENER, S. 169 und N 265.

66 In diesem Sinne LOCHER, Kommentar DBG 24 N 32 (mit Verweisen).

67 SStK, Anwendungsfälle A.4.3.1 und A.4.2.5.

68 BBl 1992 III, S. 568.

sig sind. Gemäss der Botschaft ist nicht die Finanzierungsart solcher Leistungen ausschlaggebend (durch den Arbeitgeber und nicht durch die Vorsorgeeinrichtung), sondern die Tatsache, dass der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer eine Leistung für den Vorsorgefall im Rahmen des Arbeitsverhältnisses versprochen hat. Unseres Wissens gibt es keine Rechtsprechung zu dieser gesetzlichen Bestimmung.

Beispiel

Ein Unternehmen hat ein vertragliches Reglement erlassen, das auf sämtliche Kadermitglieder anwendbar ist. Dieses sieht vor, dass den Kadermitgliedern bei Erreichen des 62. Altersjahrs (Alter der frühzeitigen Pensionierung) eine zusätzliche Kapitalleistung in der Höhe von 2 Jahreslöhnen ausbezahlt wird. Diese Kapitalleistung darf aber zusammen mit den Leistungen der Vorsorgeeinrichtung und der AHV 80 % des letzten Lohnes nicht übersteigen. Im Todes- oder Invaliditätsfall vor 62 Jahren erhalten die Kaderangestellten bzw. deren Rechtsnachfolger den gesamten Betrag. Ein Kadermitglied wird im Alter von 40 Jahren entlassen und meldet sich bei der Arbeitslosenversicherung an. Das Unternehmen überweist ihm seinen Rentenzusatz pro rata (15/37⁶⁹). Da diese Abfindung dem FZG untersteht, ist der Arbeitgeber nicht berechtigt, diese direkt an den Arbeitnehmer zu überweisen, sondern muss sie zwingend auf ein Freizügigkeitskonto oder auf eine Freizügigkeitspolice überweisen. Diese Überweisung ist mit Art. 4 FZG vereinbar.

Daraus erhellt, dass eine vom Arbeitgeber gestützt auf Art. 4 FZG getätigte Kapitaleinzahlung auf ein Freizügigkeitskonto oder eine Freizügigkeitspolice des austretenden Arbeitnehmers steuerfrei sein muss. Artikel 24 lit. c DBG findet somit Anwendung, da der Begünstigte vertraglich einen festen Anspruch auf eine Entschädigung mit Vorsorgecharakter erhält, die der Arbeitgeber direkt der 2. Säule seines Angestellten überweist. Das Kreisschreiben der ESTV Nr. 1/2003 verletzt also Bundesrecht, wenn es einen solchen Übergang gestützt auf Art. 4 FZG für nicht möglich und demzufolge Art. 24 lit. c DBG für nicht anwendbar hält.⁷⁰

3.3.3 Barauszahlung einer Freizügigkeitsleistung

3.3.3.1 Steuerliche Behandlung der Austrittsleistungen in bar

Nach Art. 2 FZG haben Versicherte, welche die Vorsorgeeinrichtung verlassen, bevor ein Vorsorgefall eintritt (Freizügigkeitsfall), Anspruch auf eine Austrittsleistung. Infolgedessen bleibt der Vorsorgeschutz in den Fällen, in

denen der Versicherte beim Stellenwechsel das gewöhnliche oder das reglementarische Rücktrittsalter noch nicht erreicht hat, obligatorisch erhalten. Die Austrittsleistung wird direkt an die neue Vorsorgeeinrichtung oder auf ein Freizügigkeitskonto oder eine Freizügigkeitspolice überwiesen (Art. 3 und 4 FZG), so dass das Altersguthaben des Versicherten unwiderruflich und ausschliesslich der beruflichen Vorsorge gewidmet bleibt, ohne dass der Versicherte darüber verfügen kann. Eine solche Übertragung des Altersguthabens von einer Vorsorgeeinrichtung auf eine andere ist demzufolge steuerfrei.⁷¹

Zur Diskussion steht hier jedoch die Barauszahlung der Austrittsleistung, insbesondere im Falle eines Wegzugs aus der Schweiz oder der Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit, die der obligatorischen beruflichen Vorsorge nicht unterstellt ist (Art. 5 FZG). Mit der Barauszahlung der Austrittsleistung endet die obligatorische Versicherungsdeckung bzw. das Versicherungsverhältnis, denn die Beträge sind nicht mehr unwiderruflich und ausschliesslich der beruflichen Vorsorge gewidmet. Art. 5 FZG sieht in den dort genannten Fällen die obligatorische Auflösung des Versicherungsverhältnisses vor. Gemäss dem Kreisschreiben der ESTV Nr. 22/1995–1996 ist die Barauszahlung von Austrittsleistungen einer vollen Jahressteuer zu einem Fünftel des ordentlichen Tarifs nach Art. 38 DBG unterstellt.⁷² Wenn der Begünstigte seine Vorsorge im Nachhinein wiederherstellen will, muss er die gewöhnlichen Regeln des Beitritts, des Einkaufs usw. bei einer beruflichen Vorsorgeeinrichtung beachten.⁷³ In diesem Zusammenhang bestimmt das Kreisschreiben der ESTV Nr. 1/2003,⁷⁴ gestützt auf das Kreisschreiben der ESTV Nr. 22/1995–1996,⁷⁵ dass Art. 24 lit. c DBG nicht anwendbar ist.

3.3.3.2 Anwendbarkeit von Art. 24 lit. c DBG?

Die Frage der Anwendbarkeit von Art. 24 lit. c DBG ist im Lichte der Wiedereinbringung der Mittel in die 2. Säule durch den Versicherten zu analysieren, nachdem ihm die Austrittsleistung zuvor gemäss Art. 5 FZG in bar ausbezahlt und damit der Vorsorgeschutz aufgegeben wurde. Unter dem Gesichtspunkt des Vorsorgerechts ist eine Wiedereinbringung in die 2. Säule zulässig.⁷⁶ In diesem Zusammenhang wäre daher die Anwendung von Art. 24 lit. c DBG sinnvoll.

Zum Beispiel könnte ein Steuerpflichtiger, der seine Arbeitstätigkeit am 30. Juni aufgibt und sich selbständig

69 15 = 40 Jahre minus 25 Jahre; 37 = 62 Jahre minus 25 Jahre = Maximaldauer.

70 Kreisschreiben der ESTV Nr. 1/2003 Ziff. 3.4.

71 YERSIN/LAFFELY MAILLARD, S. 520 f.; Kreisschreiben der ESTV Nr. 22/1995–1996 Ziff. 2.1.

72 Kreisschreiben der ESTV Nr. 22/1995–1996 Ziff. 2.3.

73 YERSIN/LAFFELY MAILLARD, S. 521.

74 Ziff. 3.4.

75 Ziff. II.1.

76 ZIGERLIG/JUD, Kommentar DBG 24 N 14.

macht, die Barauszahlung seiner Austrittsleistung verlangen und innert 12 Monaten nach der Auszahlung bei der Vorsorgeeinrichtung seiner Berufsgruppe freiwillig einen Beitrag leisten, zum Beispiel in Form eines Einkaufs.⁷⁷ Dasselbe gilt, wenn dieser Steuerpflichtige schliesslich seine selbständige Erwerbstätigkeit aufgibt und im Endeffekt innerhalb von 12 Monaten nach der Barauszahlung der Austrittsleistung wieder eine unselbständige Erwerbstätigkeit aufnimmt. In diesen Fällen muss Art. 24 lit. c DBG Anwendung finden,⁷⁸ denn es sind keine Gründe ersichtlich, welche dagegen sprechen. Dies scheint übrigens auch die Meinung der BVG-Kommission gewesen zu sein;⁷⁹ die Arbeitsgruppe Vorsorge, die ihr gefolgt ist, spricht sich über diese Frage jedoch nicht explizit aus.⁸⁰

Die Kreisschreiben der ESTV Nr. 1/2003 und 22/1995–1996 lassen demzufolge die Möglichkeit einer Wiedereinbringung der Austrittsleistung in die 2. Säule unberücksichtigt, obwohl eine solche Wiedereinbringung vorsorgerechtlich zulässig ist. Indem diese Kreisschreiben die Anwendung von Art. 24 lit. c DBG kategorisch ablehnen, sind sie als bundesrechtswidrig zu betrachten.

3.3.4 Überweisung einer Versicherungsleistung in bar durch die Vorsorgeeinrichtung an den austretenden Arbeitnehmer

Die Tragweite von Art. 24 lit. c DBG im Falle des Eintritts eines Vorsorgefalles (Alter, Todesfall oder Invalidität) ist ebenfalls zu untersuchen. Im Besonderen muss untersucht werden, ob der Steuerpflichtige sich auf Art. 24 lit. c DBG berufen kann, wenn die Auflösung des Arbeitsverhältnisses in einem Zeitpunkt erfolgt, in welchem der Versicherte bereits Anspruch auf Altersleistungen infolge vorzeitiger Pensionierung hat.

3.3.4.1 Rechtsprechung des Bundesgerichts

Gemäss einem ersten publizierten Bundesgerichtsentscheid⁸¹ kann der Versicherte von der Vorsorgeeinrichtung nicht verlangen, dass ihm seine Vorsorgeleistung auf ein Freizügigkeitskonto oder eine Freizügig-

keitspolice überwiesen wird, wenn ihm das Reglement der Vorsorgeeinrichtung im Moment der Auflösung des Arbeitsverhältnisses einen Anspruch auf Altersleistungen aufgrund der Frühpensionierung gewährt. Das Erreichen des reglementarisch vorgesehenen Alters der Frühpensionierung stellt gemäss Bundesgericht einen Vorsorgefall dar, der ein Anrecht auf eine Versicherungsleistung im Sinne von Art. 13 Abs. 2 BVG begründet und somit eine Austrittsleistung (nach altem Recht: Art. 27 Abs. 2 BVG und 331b Abs. 1 OR) ausschliesst. In casu hatte der kündigende Angestellte, der das reglementarische Alter der Frühpensionierung (55 Jahre) erreicht hatte, keine Möglichkeit, aufgrund des Reglementes der Vorsorgeeinrichtung die Auszahlung seines Altersguthabens anders als in der Form einer Rente zu verlangen, weshalb ihm die gewünschte Überweisung auf eine Freizügigkeitspolice oder ein Freizügigkeitskonto nicht zuerkannt worden ist. Diese Rechtsprechung wurde zweimal bestätigt,⁸² insbesondere in einem Fall, in dem der austretende Arbeitnehmer im Alter von 62 Jahren den Wunsch geäussert hatte, eine selbständige Erwerbstätigkeit aufzunehmen.

Schliesslich hat das Bundesgericht in zwei neueren Entscheiden⁸³ seine bisherige Rechtsprechung relativiert, indem es ausdrücklich erklärt hat, dass es zumindest umstritten sei («pour le moins discutable»), ob das Gesetz sein Vorsorgeziel verletze, wie das die oben erwähnte Rechtsprechung angenommen hat, wenn der Versicherte aus verschiedenen Varianten der Altersvorsorge, deren Modalitäten vom FZG nunmehr geregelt sind, auswählen könne. Die Frage wurde vom Bundesgericht offen gelassen. Im ersten Entscheid hatte der 63 Jahre alte Versicherte allem Anschein nach keine Tätigkeit mehr aufgenommen. Unter Verweis auf Art. 3 FZG hat das Bundesgericht jedoch ausdrücklich den Fall vorbehalten, in dem der Versicherte anlässlich eines Stellenwechsels seinen Vorsorgeschutz trotz Erreichens des reglementarisch vorgesehenen Frühpensionierungsalters aufrechterhalten möchte.⁸⁴ In seiner letzten bekannten Rechtsprechung⁸⁵ hat das Bundesgericht den Kriterienkatalog aufgestellt, durch den es sich hätte veranlasst

77 Ein Einkauf im Rahmen des Art. 79a BVG wäre sicherlich möglich, aber Art. 24 lit. c DBG bietet trotzdem die Möglichkeit einer völligen Steuerfreiheit der Austrittsleistung während 12 Monaten, unter Umständen auf zwei Steuerperioden verteilt.

78 Gleicher Meinung ZIGERLIG/JUD, Kommentar DBG 24 N 14.

79 Verweis in ZIGERLIG/JUD, Kommentar DBG 24 N 14.

80 SStK, Anwendungsfälle A.5.1.2. schliesst die Anwendung von Art. 24 lit. c DBG bezüglich des Kaufs einer Freizügigkeitspolice oder eines Freizügigkeitskontos aus, ohne auf die anderen Möglichkeiten der Wiederherstellung der 2. Säule zu verweisen.

81 BGE 120 V 306 ff.

82 Verwaltungsgerichtsentscheid vom 23. Juni 1993 in der Sache V. gegen Pensionskasse Migros in RJN 1993, S. 249; Verwaltungsgerichtsentscheid vom 28. Februar 1998, in RSAS 1998, S. 126.

83 BGE 126 V 89; BGE vom 24. Juni 2002 (B 38/00 Gb), E. 4b.

84 BGE 126 V 89, E. 5b.

85 BGE vom 24. Juni 2002 (B 38/00), E. 4b.

sehen können, seine ältere Rechtsprechung im Lichte des FZG, dessen primäres Ziel darin besteht, die Erhaltung und die Konsolidierung der Vorsorge beim Stellenwechsel zu vereinfachen,⁸⁶ zu überdenken. Da das Reglement der Vorsorgeeinrichtung dem Versicherten im Falle einer Frühpensionierung die Wahl zwischen einer Austrittsleistung und einer Altersrente überliess, liess das Bundesgericht wiederum die Frage offen, ob ein Versicherter berechtigt ist, die Erhaltung seines Vorsorgeschatzes in einer vom FZG erlaubten Form von der Vorsorgeeinrichtung zu verlangen (Art. 3 und 4 FZG), wenn gleich dies im Reglement bei Frühpensionierung nicht vorgesehen und stattdessen die Auszahlung einer Versicherungsleistung vorgeschrieben ist.

3.3.4.2 Kritische Würdigung

Grundsätzlich geht es um die Frage, ob das Erreichen des vor dem regulären Rücktrittsalter (65 Jahre) festgesetzten reglementarischen Pensionsalters einen Vorsorgefall darstellt, der das Recht auf eine Austrittsleistung im Sinne von Art. 2 FZG ausschliesst. Gemäss Koller⁸⁷ geben weder der Gesetzeswortlaut noch die Botschaft zum FZG⁸⁸ eine Antwort auf diese Frage.

Angesichts der mit dem FZG verfolgten Ziele sind zudem die Umstände eines jeden konkreten Falles und die Gründe zu berücksichtigen, welche den austretenden Angestellten dazu veranlassen, eine Austrittsleistung anstelle einer Versicherungsleistung (in Renten- oder Kapitalform) zu verlangen. Aufgrund der bisherigen, vorstehend dargelegten Rechtsprechung ist es dem frühpensionierten Versicherten verwehrt, zwischen den Altersleistungen und einer Freizügigkeitsleistung zu wählen, ungeachtet dessen, ob er beabsichtigt, definitiv in Pension zu gehen, eventuell eine andere Erwerbstätigkeit auszuüben oder die Schweiz definitiv zu verlassen.⁸⁹ In gewissen Fällen wird es für den Versicherten im Alter der Frühpensionierung aber von Vorteil sein, seine Vorsorge aufrechtzuerhalten, insbesondere (i) im Fall einer wirtschaftlich bedingten Entlassung, sofern anschliessend eine neue Stelle angetreten wird,⁹⁰ (ii) im Falle eines gewollten Stellenwechsels vor dem gesetzlichen Rücktrittsalter (65 Jahre)⁹¹ oder (iii) im Falle einer definitiven Einstellung der Erwerbstätigkeit mit freiwilliger Beibehaltung der beruflichen Vorsorge bis zum gesetzlichen Rentenalter⁹² (Art. 4 FZG und 10 FZV).

In all diesen Fällen, insbesondere in den Fällen (i) und (ii), erscheint es uns dem Ziel des FZG klar zu widersprechen, wenn dem Versicherten das Recht auf eine Austrittsleistung im Sinne von Art. 2 Abs. 1 FZG abgesprochen wird. Statt seinen Vorsorgeschatz beibehalten zu können, wird der Versicherte dazu gezwungen, eine auf Grund des niedrigeren Umwandlungssatzes (Art. 13 Abs. 2 BVG) geringere Versicherungsleistung – oft zwingend in Form einer Rente statt einer Kapitaleistung ausbezahlt – anzunehmen, was zu erheblichen finanziellen Einbussen führen kann. Im Weiteren können dem Versicherten bei der neuen Vorsorgeeinrichtung mit Bezug auf die überobligatorischen Leistungen (Art. 14 FZG) – anders als wenn er seine Austrittsleistung in die neue Vorsorgeeinrichtung eingebracht hätte – neue gesundheitliche Vorbehalte während maximal fünf Jahren Dauer gemacht werden (Art. 331c OR), wobei er diesen Nachteil selbst durch freiwillige Einkäufe nicht beheben kann. In steuerlicher Hinsicht wäre dies zudem nicht steuerfrei, falls die Anwendungsbedingungen von Art. 24 lit. c DBG nicht erfüllt sind (Wiedereinbringung nach mehr als 12 Monaten).

Aufgrund der vom FZG verfolgten Ziele und der neuesten Kritik des Bundesgerichtes sowie der Lehre kann einem austretenden Angestellten, der das reglementarische Rücktrittsalter erreicht hat, der Anspruch auf eine Austrittsleistung im Sinne von Art. 2 Abs. 1 FZG nicht mehr so klar abgesprochen werden. Nach unserer Meinung trifft dies in allen Fällen, in denen der Angestellte seine Vorsorge in einer vom FZG vorgesehenen Form beizubehalten gedenkt, zu (Art. 3 und 4 FZG).

3.3.4.3 Anwendbarkeit von Art. 24 lit. c DBG?

Die Frage der Anwendbarkeit von Art. 24 lit. c DBG stellt sich nur dann, wenn die Vorsorgeeinrichtung dem Versicherten eine Versicherungsleistung in bar überweist und davon ausgegangen wird, dass ihm auf Grund der neuesten bundesgerichtlichen Rechtsprechung ein Anspruch auf einer Austrittsleistung zusteht. Hier wird die Meinung vertreten, dass dem Versicherten vorliegendenfalls ein Recht auf Erhaltung seines Vorsorgeschatzes mittels Überweisung seines Guthabens an die neue Vorsorgeeinrichtung im Falle eines Stellenwechsels (Art. 3 FZG) oder mittels Eröffnung eines Freizügig-

86 BBl 1992 III, S. 570 und 573.

87 KOLLER, S. 499.

88 BBl 1992 III, S. 533.

89 Mitteilungen des BSV über die berufliche Vorsorge Nr. 32 Ziff. 191.

90 Fall aufgehoben durch BSV in Mitteilungen des BSV über die berufliche Vorsorge Nr. 36 Ziff. 206.

91 Problematik aufgehoben durch BSV in SZS 1998, S. 126.

92 Nach Meinung des BSV ist das Aufschieben der Altersleistungen bis zum 70. Altersjahr für Männer und bis zum 67. Altersjahr für Frauen nicht an die Fortsetzung der Erwerbstätigkeit gebunden (Mitteilungen des BSV über die berufliche Vorsorge Nr. 30 Ziff. 16).

keitskontos oder einer Freizügigkeitspolice (Art. 4 FZG und 10 FZV) zusteht.

Da die Steuerverwaltung ihre Praxis auf die alte vorsorgerechtliche Rechtsprechung stützt,⁹³ ist sie nunmehr im Lichte der neuen Rechtsprechung zu ändern. Dies müsste – früher oder später – zur Anwendung von Art. 24 lit. c DBG, insbesondere auch bei Frühpensionierungen, führen, vorausgesetzt, dass der austretende Angestellte nach Erhalt der Versicherungsleistung seine Vorsorge während 12 Monaten aufrechterhält. Dabei sollte sich die Analyse der Gesetzgebung und Rechtsprechung in Vorsorgefragen nicht über die eigenständige Tragweite der steuerlichen Norm von Art. 24 lit. c DBG hinwegsetzen. Wir teilen somit die Auffassung von Maute/Steiner/Rufener,⁹⁴ welche die Anwendung von Art. 24 lit. c DBG befürworten, sofern die Leistung innert Jahresfrist zum Erwerb einer Freizügigkeitspolice verwendet wird, auch wenn dies im Widerspruch zu einer vorsorgerechtlichen Bestimmung steht.

Daraus schliessen wir, dass Art. 24 lit. c DBG auf alle Fälle anwendbar sein muss, in denen der austretende Angestellte wegen Erreichens des reglementarischen Alters der Frühpensionierung zwingend eine Versicherungsleistung der Vorsorgeeinrichtung erhält – obwohl er das Recht gehabt hätte, eine Austrittsleistung zu verlangen – und sich trotzdem für die Beibehaltung seiner Vorsorge gemäss Art. 3 oder 4 FZG entscheidet. Je nachdem, wie sich die Rechtsprechung und die Lehre weiterentwickeln werden, müssen die Kreisschreiben der ESTV Nr. 1/2003 und 22/1995–1996, soweit sie in ihrer jetzigen Fassung die Anwendung von Art. 24 lit. c DBG ausschliessen, überarbeitet werden.

3.3.5 Genfer und Waadtländer Recht

Das Genfer Steuerrecht enthält eine Bestimmung, die mit Art. 24 lit. c DBG deckungsgleich ist. Was oben mit Bezug auf das Bundesrecht gesagt wurde, ist mutatis mutandis auch für die Genfer Staats- und Gemeindesteuern gültig.

Das Gesetz über die direkten kantonalen Steuern des Kantons Waadt (LIVD) hat den Art. 7 Abs. 2 StHG hingegen nicht vollumfänglich übernommen, so dass die Wiedereinbringung einer Abgangsentschädigung in eine Freizügigkeitspolice gesetzlich nicht vorgesehen ist. Sofern dieser Sachverhalt von Art. 7 Abs. 2 StHG erfasst ist – wovon wir ausgehen –, wäre diese Bestimmung aufgrund der derogatorischen Kraft des Bundesrechts in

Steuerharmonisierungsfragen jedoch direkt anwendbar (Art. 72 Abs. 2 StHG).

4 Zweiter Sonderfall: Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen

4.1 Bundesrecht

4.1.1 Grundregel von Art. 37 DBG

Nach dem Grundsatz der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, gemäss welchem Steuerpflichtige mit gleicher wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit gleiche Steuern zahlen müssen,⁹⁵ haben Einkünfte aus einer Kapitalabfindung, mit der eine Forderung auf wiederkehrende Leistungen abgegolten wird, einer Steuerbelastung zu unterliegen, die der Steuerbelastung auf wiederkehrenden Leistungen entspricht. Art. 37 DBG unterstellt somit die gesamte Kapitalabfindung einer gerechten und objektiven Progression. Diese wird durch die Umwandlung der Kapitalabfindung in eine Jahresrente bestimmt; um den Einkommens-Steuersatz festzusetzen, wird die so bestimmte Jahresrente zu den anderen während der gleichen Steuerperiode erzielten Einkünften hinzugerechnet. Für die Zwecke der direkten Bundessteuer kann die Umwandlung auf verschiedene Arten geschehen: Wenn sich der Anspruch auf wiederkehrende Leistungen auf eine bestimmte Zeitspanne erstreckt (zum Beispiel 10 Jahre), wird die Umwandlung durch die Teilung der Kapitalabfindung durch die Anzahl Jahre vorgenommen (durchschnittliche jährliche Leistung);⁹⁶ wenn die Kapitalleistung eine wiederkehrende Leistung von unbestimmter Dauer ersetzt (Leibrente), kann die Umwandlung mit der Umwandlungstafel, die 1990 durch das Bundesamt für Privatversicherungen herausgegeben wurde, erfolgen.⁹⁷

Ursprünglich waren nur Kapitalabfindungen, welche einen Anspruch auf *zukünftige* wiederkehrende Leistungen tilgten, einer Besteuerung i.S.v. Art. 37 DBG unterstellt. Gemäss einem Bundesgerichtsentscheid vom 5. Oktober 2000⁹⁸ ist Art. 37 DBG nunmehr auch auf Kapitalabfindungen anwendbar, die einen Anspruch auf *vergangene* wiederkehrende Leistungen ersetzen, vorausgesetzt dass (i) der Steuerpflichtige auf wiederkehrende Leistungen Anrecht hatte, (ii) eine Überweisung dieser Leistungen an den Begünstigten in der Vergangenheit nicht erfolgt ist und (iii) die Überweisung unab-

93 MAUTE/STEINER/RUFENER, S. 170.

94 MAUTE/STEINER/RUFENER, S. 169 FN 265.

95 BGE 112 Ia 240.

96 BAUMGARTNER, Kommentar DBG 37 N 13.

97 Kreisschreiben der ESTV Nr. 4/1991–1992.

98 BGE vom 5. Oktober 2000 (2A.68/2000/Ieb).

hängig vom Willen des Steuerpflichtigen ausblieb. Als Beispiel erwähnt der zitierte Entscheid Unterhaltsbeiträge (Art. 125 ZGB) und Lohnnachzahlungen. Daraus folgt, dass Art. 37 DBG nach neuester Rechtsprechung auf Kapitalabfindungen anwendbar ist, die sowohl zukünftige als auch vergangene wiederkehrende Leistungen ersetzen.

4.1.2 Anwendbarkeit auf Abgangsentschädigungen?

Die Frage der Anwendbarkeit von Art. 37 DBG beschränkt sich auf Abgangsentschädigungen, welche keinen überwiegenden Vorsorgecharakter haben, da sie sonst nach Art. 17 Abs. 2 und 38 DBG besteuert werden.⁹⁹

Unter altem Recht¹⁰⁰ wurden die vom Arbeitgeber am Ende des Dienstverhältnisses entrichteten Kapitalabfindungen zum Rentensatz besteuert, sofern sie einen überwiegenden Vorsorgecharakter aufwiesen (Art. 339b OR). Nach neuem Recht¹⁰¹ sind diese Abfindungen nicht mehr zum Rentensatz (Art. 37 DBG), sondern gesondert zu einem Fünftel des ordentlichen Tarifs zu besteuern (Art. 17 Abs. 2 und 38 Abs. 2 DBG). Dies führte zur folgenden Aussage des Bundesgerichts:¹⁰² «Die Anwendung von Art. 37 DBG ist beispielsweise ausgeschlossen (...) bei Abgangsentschädigungen (vgl. hierzu Art. 17 Abs. 2 DBG) oder auch bei auf Vereinbarung beruhenden Lohnzahlungen in einem langfristigen Arbeitsverhältnis (vgl. etwa ASA 48 72 ff. [Anmerkung der Autoren: wobei die Anwendung von Art. 40 Abs. 2 BdBSt auf eine Entschädigung ohne Vorsorgecharakter verweigert wurde])».

Im vorgenannten Entscheid hat das Bundesgericht jedoch die Anwendung von Art. 37 DBG auf Abgangsentschädigungen, welche einen Anspruch des Arbeitnehmers auf wiederkehrende Leistungen ohne Vorsorgecharakter ersetzen, nicht geprüft. Diese Frage könnte sich z.B. im Zusammenhang mit einer Kapitalabfindung stellen, mit welcher vergangene Lohnforderungen (Ausgleich eines zu tiefen Lohnes) oder zukünftige vertragliche Forderungen aus einem Arbeitsvertrag abgegolten werden.¹⁰³ Zusammen mit Baumgartner¹⁰⁴ sind wir der Meinung, dass die Anwendung von Art. 37 DBG auf der-

artige Fälle unter Berücksichtigung des Grundsatzes der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und auf Grund der neuesten Entwicklungen in der Rechtsprechung nicht auszuschliessen ist.

4.2 Genfer Recht

4.2.1 Grundregel von Art. 17 LIPP-V

Art. 17 LIPP-V Versement de capitaux remplaçant des prestations périodiques

Lorsque le revenu comprend des versements de capitaux remplaçant des prestations périodiques ou des versements en capital à la fin des rapports de service, l'impôt se calcule, compte tenu des autres revenus et des déductions autorisées, au taux qui serait applicable si une prestation annuelle était servie en lieu et place de l'indemnité unique.

Der Wortlaut dieser Bestimmung geht weiter als der zwingende Rahmen von Art. 11 Abs. 2 StHG, gemäss welchem Abgangsentschädigungen dem Rentensatz nicht unterstellt sind. Damit wollte der Genfer Gesetzgeber offensichtlich ein dem alten kantonalen Recht (Art. 31 B LCP) sowie altem Bundesrecht (Art. 40 Abs. 4 BdBSt) ähnliches und somit nicht weniger vorteilhaftes Steuerregime einführen.¹⁰⁵

Die Besteuerungsmodalitäten und -bedingungen von Abgangsentschädigungen zum Rentensatz im Sinne von Art. 17 LIPP-V sind im Informationsschreiben Nr. 5/2000 der Genfer Steuerverwaltung¹⁰⁶ festgehalten.

Gemäss diesem Informationsschreiben sind nur solche Abgangsentschädigungen nach Art. 17 LIPP-V steuerbar, die dazu bestimmt sind, *zukünftige wiederkehrende Leistungen* zu ersetzen.¹⁰⁷ Um festzustellen, ob mit der Abgangsentschädigung eine zukünftige wiederkehrende Leistung abgegolten wird oder ob diese im Gegenteil einem Lohnzusatz gleichgestellt werden muss – welcher zusammen mit den anderen Einkünften zum normalen Satz besteuert wird –, legt das Informationsschreiben drei Kriterien nieder: (i) den Grund für die Abfindung (Entschädigung für in der Vergangenheit geleistete Dienste oder Ersatz für zukünftige wiederkehrende Leistungen), (ii) das Alter des Begünstigten und (iii) die Tatsache, dass der Begünstigte direkt oder rasch nach dem Ende des Arbeitsverhältnisses eine neue Stelle antritt.¹⁰⁸ In der Regel werden diese Kriterien zur Abwägung des allfälligen Vor-

99 S. Abschn. 3.1.

100 Art. 40 Abs. 4 BdBSt, s. z.B. ASA 48 (1979/80), S. 82 ff.

101 AGNER/JUNG/STEINMANN, Kommentar DBG 37 N 4; Kreisschreiben der ESTV betr. Neuerungen bei der direkten Bundessteuer aufgrund des DBG zu Art. 36 und 17 DBG.

102 BGE vom 5. Oktober 2000 (2A.68/2000/leb).

103 StE 1998 B 29.2 N 5.

104 BAUMGARTNER, Kommentar DBG 37 N 12.

105 Die Formulierung von Art. 17 LIPP-V hat keinen Anlass zu Bemerkungen im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens gegeben; s. Mémorial du Grand Conseil 2000 44/VIII, S. 7293.

106 Information de l'ACC GE n° 5/2000 sur l'imposition des prestations en capital versées à l'employé par l'employeur à la fin des rapports de service.

107 Information de l'ACC GE n° 5/2000 Ziff. 4.2.

108 Information de l'ACC GE n° 5/2000 Ziff. 4.1.

sorgecharakters einer Kapitaleistung herangezogen, wobei an dieser Stelle bemerkt sei, dass im Informationsschreiben nirgends von Vorsorge die Rede ist. Anhand dieser Kriterien kann jedoch nicht bestimmt werden, ob die betroffene Abgangsentschädigung juristisch dazu bestimmt ist, wiederkehrende Leistungen i.S.v. Art. 17 Abs. 2 LIPP-V zu ersetzen. Das Informationsschreiben führt also Anwendungsbedingungen ein, die wir als unklar und, gemessen am Wortlaut von Art. 17 LIPP-V, als zu restriktiv erachten. Der Anwendungsbereich von Art. 17 LIPP-V ist nämlich nicht auf Abgangsentschädigungen, mit denen lediglich ein Anspruch auf zukünftige wiederkehrende Leistungen abgegolten werden soll, beschränkt.¹⁰⁹

4.2.2 Anwendung auf Abgangsentschädigungen

Da Art. 17 LIPP-V im Wesentlichen das unter dem alten kantonalen Recht und dem alten Bundesrecht anwendbare Regime übernimmt, muss seine Anwendung eher im Lichte der diesbezüglichen Praxis und Rechtsprechung beurteilt werden und weniger im Lichte des Informationsschreibens der Genfer Steuerverwaltung Nr. 5/2000.

In der Regel waren die durch einen Arbeitgeber am Ende des Arbeitsverhältnisses geleisteten Kapitalabfindungen zum Rentensatz gemäss Art. 31 B LCP steuerbar, sofern sie einen überwiegenden Vorsorgecharakter aufwiesen (Art. 339b OR).¹¹⁰ Da Art. 17 LIPP-V den Wortlaut des (alten) Art. 31 B LCP übernimmt, sollten die Abgangsentschädigungen mit Vorsorgecharakter im Grunde genommen zum Rentensatz gemäss Art. 17 LIPP-V steuerbar sein; das Informationsschreiben Nr. 5/2000 besagt dies implizit. Dies würde jedoch zu einer unterschiedlichen steuerlichen Behandlung einer Abgangsentschädigung mit Vorsorgecharakter bei der direkten Bundessteuer (Besteuerung gesondert zu einem Fünftel des ordentlichen Tarifs; Art. 17 Abs. 2 und 38 Abs. 2 DBG) und bei den Staats- und Gemeindesteuern (Besteuerung zum Rentensatz) führen. Eine solche unterschiedliche Behandlung scheint aber durch den Gesetzgeber weder gewollt noch vorausgesehen worden zu sein;¹¹¹ darüber hinaus scheint sie im Widerspruch zur Meinung des Steueramtes zu stehen.¹¹²

Unter der Annahme, dass diese unterschiedliche steuerliche Behandlung auf eine unechte Lücke im Genfer

Steuergesetz zurückzuführen ist¹¹³ – wovon wir ausgehen –, wäre es zulässig, die durch den Arbeitgeber bezahlten Abgangsentschädigungen mit Vorsorgecharakter auf kantonaler Ebene einer dem Bundesrecht analogen Besteuerung zu unterstellen, d.h. gesondert zu einem Fünftel des gewöhnlichen Tarifs von Art. 18 LIPP-V.

Hingegen fallen die Abgangsentschädigungen, die dazu bestimmt sind, zukünftige oder vergangene wiederkehrende Leistungen zu ersetzen, auf die der Arbeitgeber Anspruch hatte und die keinen Vorsorgecharakter aufweisen (z.B. Ausgleich eines zu tiefen Lohnes oder einer zukünftigen Vertragsforderung aus einem Arbeitsvertrag), in den Anwendungsbereich von Art. 17 LIPP-V sowie von Art. 37 DBG (Besteuerung zum Rentensatz).¹¹⁴

Zusammenfassend ist Art. 17 LIPP-V anzuwenden auf Abgangsentschädigungen, (i) die einen Anspruch auf zukünftige oder vergangene wiederkehrende Leistungen abgelten oder (ii) allenfalls auch auf solche, die einen Vorsorgecharakter aufweisen, sofern erwiesen ist, dass dies dem effektiven Willen des Gesetzgebers entspricht. (Sonst ist Art. 18 LIPP-V anzuwenden.) Jede andere Entschädigung ist aller Wahrscheinlichkeit nach als Lohnzusatz zu qualifizieren und entsprechend zu besteuern.

4.3 Waadtländer Recht

Art. 48 LIVD

Lorsque le revenu comprend des versements de capitaux remplaçant des prestations périodiques, l'impôt se calcule compte tenu des autres revenus et des déductions autorisées, au taux qui serait applicable si une prestation annuelle était servie en lieu et place de la prestation unique.

Sont notamment considérés comme des versements de capitaux remplaçant des prestations périodiques, au sens de l'alinéa 1, le rachat des assurances de rentes viagères qui est imposable à raison de 40%.¹¹⁵

Der Wortlaut von Art. 48 Abs. 1 LIVD entspricht demjenigen von Art. 11 Abs. 2 StHG sowie von Art. 37 DBG. Bis heute hat der Kanton Waadt kein Kreisschreiben zu dieser Bestimmung erlassen. Unserer Meinung nach muss deren Anwendungsbereich daher mit demjenigen des Bundesrechts identisch sein. Die diesbezüglichen Ausführungen gelten somit mutatis mutandis für die Waadtländer Staats- und Gemeindesteuern.¹¹⁶

Mit anderen Worten ist eine Abgangsentschädigung, die keinen Vorsorgecharakter aufweist, jedoch darauf abzielt, einen Anspruch auf zukünftige oder vergangene wieder-

109 Gleicher Meinung CLOPATH, S. 534.

110 Analog für das Bundesrecht: ASA 48 (1979/80), S. 82 ff.

111 Keine Bemerkungen im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens; Mémorial du Grand Conseil 2000 22/IV, S. 3543.

112 Information de l'ACC GE n° 5/2000 Ziff. 5.

113 Abschn. 3.1.1.2.

114 Abschn. 4.1.2.

115 Unveränderte Fassung trotz Systemwechsels von zweijähriger Praenumerando- zu einjähriger Postnumerandosteuerung per 1. Januar 2003.

116 S. Abschn. 4.1.

kehrende Leistungen abzugelten, zum Rentensatz nach Art. 48 LIVD zu besteuern. Diesbezüglich sollte unserer Meinung nach der Entscheid des Bundesgerichts vom 5. Oktober 2000, welcher den Anwendungsbereich von Art. 37 DBG auf vergangene – gegen den Willen des Begünstigten nicht ausbezahlt – wiederkehrende Leistungen ausgedehnt hat, genauso Geltung haben. Wenn die Abgangsentschädigung hingegen keine wiederkehrenden Leistungen ersetzt, fällt sie nicht unter Art. 48 LIVD, sondern wird im Falle der Auszahlung in der Bemessungslücke 2001/2002 gesondert einer ganzen Jahressteuer zu 50% des ordentlichen Steuersatzes (Art. 82 und 262 Abs. 1 LIVD) oder, im Falle der Auszahlung ab 2003, zu 100% der Einkommenssteuer unterstellt (Art. 27 lit. c LIVD).

Art. 48 Abs. 2 LIVD behandelt den Einkauf in eine sogenannte Waadtländer Leibrentenversicherung. Es handelt sich dabei um eine Versicherung des Typs Säule 3b, deren steuerliche Behandlung vom anwendbaren Recht im Zeitpunkt des Einkaufs abhängt.¹¹⁷

Literatur

- AGNER PETER/JUNG BEAT/STEINMANN GOTTHARD, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 1995 (zit.: Kommentar)
- AGNER PETER/DIGERONIMO ANGELO/NEUHAUS HANS-JÜRIG/STEINMANN GOTTHARD, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Ergänzungsband, Zürich 2000 (zit.: Kommentar/EB)
- BARKE CLAUDE-ALAIN, *s. von Streng Etienne/Enderlin Luc/Barke Claude-Alain/Vuilleumier Frédéric*
- BAUMGARTNER IVO P., in: Zweifel Martin/Athanas Peter (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a: Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Basel u.a. 2000, Art. 35–39 (zit.: Kommentar)
- CLOPATH GION, Traitement des indemnités de licenciement en droit fiscal suisse et genevois, RDAF 2000, S. 523 ff.
- DIGERONIMO ANGELO, *s. Agner Peter/Digeronimo Angelo/Neuhaus Hans-Jürg/Steinmann Gotthard*
- ENDERLI LUC, *s. von Streng Etienne/Enderli Luc/Barke Claude-Alain/Vuilleumier Frédéric*
- EXPERTENGRUPPE CAGIANUT, Steuerharmonisierung, Bericht zur Steuerharmonisierung, Schriftenreihe der Treuhänderkammer, Bd. 128, Zürich 1994
- JUD GUIDO, *s. Zigerlig Rainer/Jud Guido*
- JUD HEINRICH, Besteuerung von Leistungen aus Sozialplänen im Zürcher Steuerrecht, in ZStP 1995, S. 183 ff.
- Steuerfolgen von Stellenwechsel und Entlassung in: Thomas Geiser/Peter Münch, Stellenwechsel und Entlassung, Basel 1997, N 15.47 f.
- JUNG BEAT, *s. Agner Peter/Digeronimo Angelo/Neuhaus Hans-Jürg/Steinmann Gotthard*
- *s. Agner Peter/Jung Beat/Steinmann Gotthard*
- KOLLER THOMAS, Vorzeitige Pensionierung und Anspruch auf Freizügigkeitsleistung: Bemerkungen zu einem eigenartigen Spannungsverhältnis, AJP/PJA 4/95, S. 497
- LAFFELY MAILLARD GLADYS, *s. Yersin Danielle/Laffely Maillard Gladys*
- LOCHER PETER, Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, Art. 1–48 DBG, Therwil/Basel 2001 (zit.: Kommentar)
- MAUTE WOLFGANG/STEINER MARTIN/RUFENER ADRIAN, Steuern und Versicherungen, 2. Auflage, Bern 1999
- NEUHAUS HANS-JÜRIG, Die steuerlichen Massnahmen im Bundesgesetz vom 19. März 1999 über das Stabilisierungspaket 1998, in: ASA 68 (1999/2000), S. 273 ff.
- *s. Agner Peter/Digeronimo Angelo/Neuhaus Hans-Jürg/Steinmann Gotthard*
- PETER ERICH/WALSER HERMANN, Der Einkauf von Beitragsjahren in der Zweiten Säule, Gedanken zum Kreisschreiben Nr. 3 der EStV vom 22. Dezember 2000, in StR 2001, S. 482 ff.
- PETER-SZERENYI LINDA, Der Begriff der Vorsorge im Steuerrecht, Zürich 2001
- REICH MARKUS, 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, 7–11, 74, 76, 79 (zit.: Kommentar)
- RUFENER ADRIAN, *s. Maute Wolfgang/Steiner Martin/Rufener Adrian*
- SCHNIDER PETER, Vollzugsnotstand, Einkaufsregelung in letzter Minute, in SPV 2000, S. 947
- SCHWEIZERISCHE STEUERKONFERENZ. ARBEITSGRUPPE VORSORGE, Vorsorge und Steuern: Anwendungsfälle zur beruflichen Vorsorge und Selbstvorsorge, Bern 2002 (zit.: SStK, Anwendungsfälle)

117 Dazu im Einzelnen: SKAVRONSKI, S. 43 ff.

SKAVRONSKI DANIEL, Les nouveautés de la loi des impôts directs du canton de Vaud (LI 2001), Lausanne 2001

STEINER MARTIN, Beletage-Versicherung – Möglichkeiten und Grenzen aus steuerlicher Sicht, in ASA 58 (1990), S. 625 ff. (zit.: Steiner, Beletage)

– Steuerliche Grenzen einer Individualisierung der zweiten Säule, in StR 1997, S. 379 ff. (zit.: Steiner, Grenzen)

– Überobligatorische berufliche Vorsorge und Steuerrecht, in StR 1989, S. 361 ff. (zit.: Steiner, Vorsorge)

– *s. Maute Wolfgang/Steiner Martin/Rufener Adrian*

STEINMANN GOTTHARD, Neue Anwendungsfälle aus der Steuerpraxis im Bereich der Vorsorge, in StR 1997, S. 293 ff.

– *s. Agner Peter/Digeronimo Angelo/Neuhaus Hans-Jürg/Steinmann Gotthard*

– *s. Agner Peter/Jung Beat/Steinmann Gotthard*

VON STRENG ETIENNE/ENDERLIN LUC/BARKE CLAUDE-ALAIN/VUILLEUMIER FRÉDÉRIC, Loi fédérale sur le programme de stabilisation 1998, in EC 1999, S. 768

VUILLEUMIER FRÉDÉRIC, *s. Von Streng Etienne/Enderlin Luc/Barke Claude-Alain/Vuilleumier Frédéric*

WALSER HERMANN, *s. Peter Erich/Walser Hermann*

WEIDMANN HEINZ, Die steuerliche Behandlung von Zuwendungen an Personalvorsorgeeinrichtungen, in StR 1990, S. 107 ff.

YERSIN DANIELLE/LAFFELY MAILLARD GLADYS, L'imposition des revenus provenant de la prévoyance dès 1995, in StR 1996, S. 519

ZIGERLIG RAINER/JUD GUIDO, in: Zweifel Martin/Athanas Peter (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2a Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), Basel/Genf/München 2000, Art. 23–24, 33, 83–101, 104–108, 136–139 (zit.: Kommentar)

Materialien

Botschaft des Bundesrates zu Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie die direkte Bundessteuer, BBl 1983 III, S. 1 ff.

Mémorial des séances du Grand Conseil genevois 2000: Projet (PL 8202-A)

Kreisschreiben

Circulaire de l'ACI VD n° 36 sur les institutions de prévoyance et leur financement (d'avril 1996)

Information de l'ACC GE n° 1/1990 sur l'adéquation des mesures de prévoyance

Information de l'ACC GE n° 5/2000 sur l'imposition des prestations en capital versées à l'employé par l'employeur à la fin des rapports de service

Informationskreisschreiben des schweizerischen Pensionskassenverbands (ASIP) Nr. 25 (vom 15. März 2001)

Kreisschreiben der ESTV Nr. 1/2003 über die Abgangsentschädigung resp. Kapitalabfindung des Arbeitgebers (vom 3. Oktober 2002)

Kreisschreiben der ESTV Nr. 3/2001–2002 über die Begrenzung des Einkaufs für die berufliche Vorsorge nach dem Bundesgesetz vom 19. März 1999 über das Stabilisierungsprogramm 1998 (vom 22. Dezember 2000)

Kreisschreiben der ESTV Nr. 4/1991–1992 über die Umrechnungstabellen der Kapitalleistungen in Leibrenten (vom 9. März 1990), in ASA 58 (1989/90), S. 648 ff.

Kreisschreiben der ESTV Nr. 22/1995–1996 über die Freizügigkeit in der beruflichen Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (vom 4. Mai 1995)

Kreisschreiben der ESTV betr. Neuerungen bei der direkten Bundessteuer aufgrund des DBG (vom 30. Oktober 1992), in ASA 61 (1992/93), S. 6 ff.

Mitteilung der ESTV zu den Neuerungen bei der direkten Bundessteuer aufgrund des DBG, in ASA 61 (1992/93), S. 6

Mitteilung des KStA Zürich zur Besteuerung von Leistungen aus Sozialplänen (vom 15. Mai 1995), in: ZStP 1995, 180 ff.

Mitteilungen des BASV über die berufliche Vorsorge Nr. 32 (vom 21. April 1995)

Mitteilungen des BASV über die berufliche Vorsorge Nr. 36 (vom 16. September 1996)

Mitteilungen des BASV über die berufliche Vorsorge Nr. 56 (vom 29. Dezember 2000)

Besteuerung von Mitarbeiteraktien und -optionen

Praxisentwicklung im Kanton Zürich

(Entscheide der Steuerrekurskommission II des Kantons Zürich vom 14. Februar 2002 und des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 20. November 2002
Entscheid der Steuerrekurskommission II des Kantons Zürich vom 17. Mai 2002 und Richtlinien des Kantonalen Steueramtes Zürich vom 29. Oktober 2002)

Dr. Thomas Meister, LL. M., Rechtsanwalt, dipl. Steuerexperte*/Roger von der Weid, LL. M., Rechtsanwalt, dipl. Steuerexperte*

Inhalt

1	Einleitung	3.3	Richtlinien des Kantonalen Steueramtes Zürich vom 29. Oktober 2002
2	Mitarbeiteroptionen	3.3.1	Rückgabe von gesperrten Aktien
2.1	Bisherige Praxis	3.3.2	Vorzeitiger Wegfall der Sperrfrist
2.2	Entscheid der Steuerrekurskommission II des Kantons Zürich vom 14. Februar 2002	3.3.3	Auskauf von gesperrten Aktien
2.3	Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 20. November 2002	3.4	Würdigung
2.4	Auswirkungen der Zürcher Praxisänderung		Literatur, Materialien und Erlasse
2.4.1	Vorteile der Besteuerung bei Vesting gegenüber der Besteuerung bei Zuteilung		
2.4.2	Ungelöste Probleme		
2.4.2.1	Verfall der Option nach Vesting, aber vor Ablauf der Sperrfrist		
2.4.2.2	Vorzeitige Ausübung der Option		
2.4.3	Neue Probleme		
2.4.3.1	Übergangsordnung		
2.4.3.1.1	Verfall nach bisheriger Praxis bewertbarer Optionen vor dem Vesting		
2.4.3.1.2	Ausstehende, nach bisheriger Praxis nicht bewertbare Optionen		
2.4.3.1.3	Ausstehende, nach bisheriger Praxis bewertbare Optionen		
2.4.3.2	Mitwirkungspflichten		
2.4.3.3	Quellensteuer		
2.4.3.4	Interkantonale Sachverhalte		
2.4.3.5	Internationale Sachverhalte		
2.5	Würdigung		
3	Mitarbeiteraktien		
3.1	Bisherige Praxis		
3.2	Entscheid der Steuerrekurskommission II des Kantons Zürich vom 17. Mai 2002		

* Walder Wyss & Partner, Zürich

1 Einleitung

Im Frühjahr 2001 setzte das Eidgenössische Finanzdepartement eine gemischte Arbeitsgruppe «Besteuerung von Mitarbeiteroptionen» ein, welche den Auftrag hatte, Varianten für eine *normative* Regelung der Optionsbesteuerung auszuarbeiten und eine Lösung vorzuschlagen. Am 21. Dezember 2001 erstattete die Arbeitsgruppe ihren Bericht¹. Nur wenige Wochen nach Erscheinen des Berichts hatten sich die Zürcher Gerichte mit der Besteuerung von *Mitarbeiteroptionen* auseinander zu setzen. In Abkehr von der bisherigen Praxis, wonach Einkommen aus Mitarbeiteroptionen grundsätzlich im Zeitpunkt der *Zuteilung* realisiert wird, stellte die Steuerrekurskommission II des Kantons Zürich in ihrem Entscheid vom 14. Februar 2002 auf den Zeitpunkt des *vesting* ab.² Der Entscheid der Steuerrekurskommission ist durch das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich am 20. November 2002 bestätigt worden³ und ist rechtskräftig.

Nicht nur die Frage des Zeitpunkts der Besteuerung von Mitarbeiteroptionen, sondern auch Fragen der Besteuerung von *Mitarbeiteraktien* beschäftigten die Zürcher Gerichte in der jüngsten Vergangenheit. So hatte sich die Steuerrekurskommission II des Kantons Zürich in ihrem Entscheid vom 17. Mai 2002 mit der Besteuerung von Mitarbeiteraktien mit Rückgabepflichten und dem vorzeitigen Wegfall von Sperrfristen auseinander zu setzen.⁴ Auch dieser Entscheid ist rechtskräftig. Gestützt hierauf hat das Kantonale Steueramt Zürich seine Verwaltungspraxis angepasst und am 29. Oktober 2002 neue Richtlinien zur steuerlichen Behandlung von Mitarbeiterbeteiligungen erlassen.⁵

Obschon die neueste Zürcher Rechtsprechung zur Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungsrechten (Optionen und Aktien) – zumindest im innerkantonalen Verhältnis – einige der bisherigen Probleme zu lösen vermag, bleiben andere Probleme ungelöst, und einige neue sind noch dazu gekommen. Eine gesamtschweizerisch einheitliche Praxis scheint nun wieder in weite Ferne gerückt zu sein. Auf diese ungelösten Fragen ist nachfolgend einzugehen.

2 Mitarbeiteroptionen

2.1 Bisherige Praxis

Sowohl im Bund als auch den meisten Kantonen realisiert der Mitarbeiter steuerbares Einkommen im Zeitpunkt der Zuteilung der Optionen. Vorausgesetzt wird, dass die Optionen «bewertbar» sind. Dabei spielt es keine Rolle, ob es sich um freie oder gesperrte Optionen handelt.⁶ Einer allfälligen Sperrfrist ist bei der Bewertung Rechnung zu tragen.⁷ Können die für die Optionsbewertung benötigten Parameter nicht ermittelt werden, haben die Optionen eine Laufzeit von mehr als zehn Jahren, dauert die Sperrfrist mehr als fünf Jahre oder sind an die Optionsausübung individuelle Bedingungen geknüpft, wird vermutungsweise von einer «nicht bewertbaren» Option ausgegangen.⁸ Dies hat zur Folge, dass die Besteuerung erst bei der Ausübung erfolgt. Bezüglich des Zeitpunkts der Besteuerung des aus Mitarbeiteroptionen fließenden unselbständigen Erwerbseinkommens geht die Zürcher Praxis neue Wege.

2.2 Entscheid der Steuerrekurskommission II des Kantons Zürich vom 14. Februar 2002

Die Steuerrekurskommission weist in ihrem Entscheid zurecht darauf hin, dass der Mitarbeiter seine Optionen vor Ablauf der *vesting period* gar noch nicht auf sicher hat. Die Unsicherheit darüber, ob ein Einkommenszufluss tatsächlich erfolgt, lässt die Besteuerung bei Zuteilung als verfehlt erscheinen.⁹ In Abkehr von der bisherigen Praxis stellt daher die Steuerrekurskommission für die Einkommensrealisation auf den Zeitpunkt des *vesting* ab, d.h. des unwiderruflichen Rechtserwerbs durch den Mitarbeiter.¹⁰ Dabei unterscheidet die Steuerrekurskommission zwischen Optionen, die bereits bei der Zuteilung unwiderruflich erworben bzw. *gevested* sind, selbst wenn sie einer Sperrfrist unterstehen und erst später ausgeübt werden können (sog. *echte* Optionen), und Optionen, die einer *vesting period* unterliegen (sog. *unechte* Optionen).¹¹ Einkommen aus echten Optionen, so die Steuerrekurskommission, wird somit (wie bisher) im Zeitpunkt der Zuteilung realisiert.¹²

1 GEMISCHTE ARBEITSGRUPPE, Bericht.

2 RK II ZH 14.02.2002, publiziert in StR 2002, 380 ff. und rezensiert durch NATALIE PETER (Mitarbeiteroptionen).

3 VGer ZH 20.11.2002 (SB.2002.00029), noch nicht publiziert, jedoch abrufbar unter www.vgrzh.ch/rechtsprechung/.

4 RK II ZH 17.05.2002, publiziert in ZStP 2002, 302 ff.

5 KSTA ZÜRICH, Richtlinien.

6 ESTV, KS 5 Ziff. 4.1. So auch KSTA ZÜRICH, Merkblatt Ziff. 2.

7 ESTV, KS 5 Ziff. 4.3; KSTA ZÜRICH, Merkblatt Ziff. 2.

8 ESTV, KS 5 Ziff. 4.1; KSTA ZÜRICH, Merkblatt Ziff. 2.

9 RK II ZH 14.02.2002, E. 4 b) cc).

10 RK II ZH 14.02.2002, E. 4 c) bb).

11 Zum Begriffspaar der *echten* und *unechten* Option sowie dem Verhältnis zwischen (subjektiv bedingtem) *vesting* und (objektiv bedingter) *Sperrfrist* vgl. NATALIE PETER, Mitarbeiteroptionen, 201 f.

12 RK II ZH 14.02.2002, E. 4. a) aa).

2.3 Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 20. November 2002

Das Verwaltungsgericht hat den Entscheid der Steuerrekurskommission geschützt. Auch für das Verwaltungsgericht ist für den steuerlich massgebenden Zufluss entscheidend, dass der Rechtserwerb durch den Mitarbeiter abgeschlossen ist. Der Rechtserwerb bleibt bis zum Ablauf der vesting period in der Schwebe, d.h. bis zu diesem Zeitpunkt besteht lediglich eine einkommenssteuerlich unbeachtliche Anwartschaft.¹³ Der Mitarbeiter kann in solchen Fällen die Optionen bis zum Ende der vesting period verlieren, wenn er seine Leistungsziele nicht erreicht oder das Arbeitsverhältnis aufgelöst wird.

2.4 Auswirkungen der Zürcher Praxisänderung

2.4.1 Vorteile der Besteuerung bei Vesting gegenüber der Besteuerung bei Zuteilung

Erfolgt das vesting bereits im Zeitpunkt der Zuteilung (keine vesting period, d.h. *echte* Option), bleibt es bei der Einkommensrealisation und damit Besteuerung in diesem Zeitpunkt. Unterliegen die zugeteilten Optionen einer vesting period (*unechte* Optionen), realisiert der Mitarbeiter den steuerlich massgebenden geldwerten Vermögenszufluss erst im Zeitpunkt des vesting. Somit werden nur diejenigen Optionen, deren definitiver Rechtserwerb nicht vom Fortdauern des Arbeitsverhältnisses und/oder vom Erreichen individueller Leistungsziele abhängt, bereits bei der Zuteilung steuerlich erfasst. Die Berücksichtigung eines Negativeinkommens (Minuslohn)¹⁴ infolge Verfalls der Optionen während noch laufender vesting period entfällt folglich.¹⁵ Damit kann auch die Frage nach der gesetzlichen Grundlage zur Berücksichtigung eines Minuslohns im Zeitpunkt des Verfalls und der unterschiedlichen Progressionswirkung bei Zuteilung und Verfall offen bleiben. Bei *unechten* Optionen wird die Besteuerung hinausgeschoben, weshalb nachträglich nicht mehr auf die Zuteilung (und deren Steuerfolgen) zurückgekommen werden muss.¹⁶ Die Besteuerung bei vesting bringt es mit sich, dass der be-

günstige Mitarbeiter den im Zeitpunkt des definitiven Rechtserwerbs effektiv realisierten Einkommenszufluss versteuert. Abzustellen ist somit auf den Optionswert im Zeitpunkt des vesting.

2.4.2 Ungelöste Probleme

2.4.2.1 Verfall der Option nach Vesting, aber vor Ablauf der Sperrfrist

In vielen Fällen sind vesting period und Sperrfrist identisch. In einigen Fällen ist die Sperrfrist nach Ablauf der vesting period noch nicht abgelaufen, und trotz erfolgtem vesting sind die gesperrten Optionen noch nicht ausübbar. Sieht das jeweilige Optionsreglement vor, dass bei Auflösung des Arbeitsverhältnisses sämtliche Optionen bis zur Beendigung des Arbeitsverhältnisses (oder einer kurzen Frist danach) ausgeübt werden müssen (Verkürzung der Ausübungsperiode), können die Optionen bis dahin aber mangels Ablauf der Sperrfrist noch nicht ausgeübt werden, kommt dies wirtschaftlich einem Verfall während der vesting period gleich. Die Steuerrekurskommission hat diese Problematik zwar erkannt,¹⁷ bietet aber keine Lösung und verwirft auch die bisher vom Kantonalen Steueramt Zürich gehandhabte Praxis zum Minuslohn.¹⁸ Dies ist um so bedauerlicher, als die Steuerrekurskommission in einem obiter dictum ausführt, die Beendigung des Arbeitsverhältnisses während der Ausübungssperrfrist wirke sich im Ergebnis wie ein Nichtabsolvieren der vesting period aus.¹⁹ Das Verwaltungsgericht hat den Entscheid der Steuerrekurskommission «en connaissance de cause» bestätigt.²⁰ Aus der Sicht der Pflichtigen stellt dies eine Verschlechterung gegenüber der bisher gehandhabten Praxis dar. Da trotz unwiderruflich erworbenem Optionsrecht dieses bis zum Ablauf der (objektiven) Sperrfrist bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses verfallen kann, verhält es sich ähnlich wie bei einem Bonus, der nur ausbezahlt wird, sofern das Arbeitsverhältnis fortgesetzt wird. Von daher stellt sich die Frage, ob es nicht sachgerechter wäre, bei der Einkommensrealisation auf den Zeitpunkt des Ablaufs der Sperrfrist abzustellen.

13 VGer ZH 20.11.2002, E. 2. b), auch zum Folgenden.

14 Zu den Bedingungen für die Gewährung eines Minuslohns s. ANDREAS RISI, Mitarbeiterbeteiligungen, 217.

15 RK II ZH 14.02.2002, E. 4. c) bb) und RK II ZH 17.05.2002, E. 2. b) und c).

16 RK II ZH 14.02.2202, E. 4. c) cc).

17 RK II ZH 14.02.2002, E. 3. a): «Das bedeutet, dass der Mitarbeiter selbst unwiderruflich erworbene Optionen nicht mehr ausüben kann und sie zurückgeben muss (wenn nämlich die verbleibende Sperrfrist erst nach Beendigung des Arbeitsver-

hältnisses endet) bzw. die Optionen (ohne bzw. mit abgelaufener Sperrfrist) innerhalb der verbleibenden Dauer des Arbeitsverhältnisses ausüben muss, wenn er noch von ihnen Gebrauch machen will.»

18 RK II ZH 14.02.2002, E. 4. c) bb); bestätigt im Entscheid RK II ZH 17.05.2002, E. 2. c).

19 RK II ZH 14.02.2002, E. 4. b) bb).

20 VGer ZH 20.11.2002, E. 2. b).

Um eine Ungleichbehandlung wirtschaftlich identischer Sachverhalte zu vermeiden, muss unseres Erachtens die durch den Verfall des Optionsrechts (nach vesting, aber vor Ablauf der Sperrfrist) erlittene Vermögenseinbusse, da sie in der Beendigung des bisherigen Arbeitsverhältnisses begründet ist, in Form von abzugsfähigen Gewinnungskosten berücksichtigt werden. Ein solcher Gewinnungskostenabzug wird im Falle der Rückgabe von gesperrten Mitarbeiteraktien ja gewährt.²¹

2.4.2.2 Vorzeitige Ausübung der Option

Mitarbeiteroptionen haben nach Eintritt des vesting und nach Ablauf der Sperrfrist regelmässig eine Restlaufzeit von mehreren Jahren, während deren sie ausgeübt werden können. Erfolgt die Besteuerung bei vesting, ist auf den Verkehrswert der Option in diesem Zeitpunkt, bestehend aus dem *inneren Wert* und dem *Zeitwert*,²² abzustellen. Übt der Mitarbeiter die Option aus, kann er jedoch nur den inneren Wert der Option, d.h. die Differenz zwischen dem Verkehrswert der Aktie und dem Ausübungspreis der Option, realisieren. Der – in die Steuerberechnung eingeflossene – Zeitwert geht verloren. Aufgrund des mit dem Ablauf der Laufzeit abnehmenden Zeitwertes wird dieser Nachteil um so kleiner, je näher die Ausübung beim Verfalltag liegt.²³ Ist ein Mitarbeiter aus Liquiditätsgründen gezwungen, nicht marktgängige Optionen vorzeitig auszuüben, um die bei vesting geschuldeten Steuern zu entrichten, verliert er den Zeitwert und realisiert er lediglich den inneren Wert. Dabei können die auf dem Optionswert (innerer Wert und Zeitwert) zu entrichtenden Steuern sogar höher sein als der tatsächlich realisierbare innere Wert.²⁴

Die Problematik des Zeitwertverlusts verschärft sich in Fällen, wo das Optionsreglement bei der Auflösung des Arbeitsverhältnisses zwingend eine Verkürzung der Restlaufzeit vorsieht. Dies führt zu einer entsprechenden Verringerung des Zeitwerts.²⁵ Der (erst nachträglich verminderte) Zeitwert ist aber (unvermindert) in die Ermittlung des steuerbaren Einkommens im Zeitpunkt des vesting eingeflossen. Ebenso kann die Option während der verkürzten Restlaufzeit out of the money sein, weshalb sie nicht ausgeübt und häufig auch nicht veräussert werden kann.²⁶ Weder die Steuerrekurskommission noch das Verwaltungsgericht haben im zu beurteilenden Fall hierzu Stellung bezogen.²⁷ Die durch die nachträgliche Verkürzung der Restlaufzeit erfolgte Vermögenseinbusse steht jedoch in unmittelbarem Zusammenhang mit der Beendigung des Arbeitsverhältnisses. Auch hier stellt sich die Frage, ob der im Arbeitsverhältnis begründeten Vermögenseinbusse nicht über einen entsprechenden Gewinnungskostenabzug Rechnung zu tragen ist, ähnlich wie dies bei Mitarbeiteraktien mit Rückgabepflichtung der Fall ist.²⁸

2.4.3 Neue Probleme

2.4.3.1 Übergangsordnung

2.4.3.1.1 Verfall nach bisheriger Praxis bewertbarer Optionen vor dem Vesting

Hat ein Mitarbeiter aufgrund der bisherigen Praxis bewertbare Optionen bei der Zuteilung versteuert und endet das Arbeitsverhältnis vor Ablauf der vesting period, kann gemäss der neuen Praxis der dabei erlittenen Vermögenseinbusse nicht mehr über die Gewährung eines Minuslohns Rechnung getragen werden. In diesem Sinne führte

21 RK II ZH 17.05.2002, E. 3. b) bb) bbb) sowie KSTA ZÜRICH, Richtlinien Ziff. 1.

22 Der Gesamtwert einer Option setzt sich aus dem Zeitwert und dem inneren Wert zusammen. Dabei entspricht der innere Wert der Differenz zwischen dem Verkehrswert und dem Ausübungspreis und drückt den Gewinn aus, der bei sofortiger Ausübung anfallen würde. Der Zeitwert hängt von der Volatilität der der Option zugrundeliegenden Aktie ab und drückt den ökonomischen Wert des dem Optionsinhaber zustehenden Rechts, mittels Ausübung der Option an der Wertsteigerung der Aktie zu partizipieren, aus (ausführlicher ERNST MÜLLER-MÖHL, Optionen und Futures, 5. A., Zürich 2002, 97 und ANDREAS RISI, Mitarbeiteroptionen und -aktien, 185).

23 ANDREAS RISI, Mitarbeiterbeteiligungen, 218.

24 Zur Illustration der Problematik sei auf das von ANDREAS RISI, Mitarbeiterbeteiligungen, 220, dargelegte Beispiel verwiesen: Optionswert bei der Besteuerung CHF 40; Aktienkurs CHF 140; Ausübungspreis CHF 125. Der Gesamtoptionswert ist um CHF 25 höher als der innere Wert (Differenz Aktienkurs/Ausübungspreis) der Option, d.h. der Zeitwert beträgt CHF 25. Wenn der Mitarbeiter auf dem Optionswert von CHF 40 Einkommenssteuer in Höhe von CHF 16 bezahlen muss (Annahme: Steuersatz von 40%) und die Option kurz danach vorzeitig

ausüben muss, beträgt sein Gewinn CHF 15 (bei gleichbleibendem Aktienkurs). Der Mitarbeiter ist auf einem Einkommenszufluss von CHF 40 besteuert worden, sein effektiv realisierter Gewinn beträgt jedoch nur CHF 15. In diesem Beispiel reicht dieser Gewinn nicht einmal aus, um die Einkommenssteuer zu bezahlen.

25 NATALIE PETER, Mitarbeiteroptionen, 205: «Der betroffene Mitarbeiter geht infolge der verkürzten (Rest-) Laufzeit des Werts der Option (Zeitwert) verlustig, selbst wenn vesting (subjektive Bedingung) und Ablauf der Sperrfrist (objektive Bedingung) schon vor der Kündigung des Arbeitsverhältnisses eingetreten sind.»

26 NATALIE PETER, Mitarbeiteroptionen, 205.

27 RK II ZH 14.02.2002, E. 4. a) bb): «Ob und wie im Hinblick auf die Bemessung des zufließenden Einkommens die für den Mitarbeiter nachteilige Verkürzung der Optionslaufzeit bei der finanzmathematischen Berechnung des Marktwerts (rückwirkend) zu berücksichtigen ist, braucht in casu nicht entschieden zu werden.»

28 RK II ZH 17.05.2002, E. 3. b) bb) bbb) sowie KSTA ZÜRICH, Richtlinien Ziff. 1 und 3.

die Steuerrekurskommission aus, dass die neue Rechtsprechung in solchen Fällen für die Pflichtigen zu einer Verschlechterung führe, indem für vor dem vesting verfallene, unter der alten Praxis bei der Zuteilung besteuerte Optionen kein Steuerkorrektiv bzw. Negativeinkommen mehr anerkannt werden könne.²⁹ Da eine Praxisänderung keinen Revisionsgrund darstellt,³⁰ kommt für den rechtskräftig veranlagten Pflichtigen somit jede Hilfe zu spät.

2.4.3.1.2 Ausstehende, nach bisheriger Praxis nicht bewertbare Optionen

Unter der alten Praxis konnten Optionspläne so ausgestaltet werden, dass es erst bei der Optionsausübung zur Besteuerung kam.³¹ In Bezug auf die steuerliche Behandlung solcher Optionen nach neuer Praxis (Besteuerung bei vesting) führt die Steuerrekurskommission an, die früher in Ausnahmefällen angewandte Ausübungsbesteuerung rechtfertige sich angesichts der wissenschaftlichen Fundiertheit der finanzmathematischen Berechnungsmodelle nicht mehr, sodass stets von der Bewertbarkeit echter Optionen auszugehen sei. Damit bringt die Steuerrekurskommission zum Ausdruck, dass es unter der neuen Zürcher Praxis keine nicht bewertbaren Optionen mehr geben soll.³² Folglich ist davon auszugehen, dass ausstehende Optionen, welche gemäss der bisherigen Praxis erst bei der Ausübung mit der Einkommenssteuer erfasst worden wären, neu spätestens bei Eintritt des vesting besteuert werden. Dies bedeutet, dass ausstehende, vormals nicht bewertbare Optionen nun vor der Ausübung zur Besteuerung gelangen:

- ausstehende (*echte*) Optionen, welche keiner vesting period unterstehen, werden bei der Zuteilung steuerlich erfasst, sofern die Veranlagung des Zuteilungsjahres noch offen ist, und
- ausstehende (*unechte*) Optionen, welche noch nicht gevested sind, werden im Zeitpunkt des vesting steuerlich erfasst.

Die Vorverlegung der Besteuerung vormals nicht bewertbarer Option auf den Zeitpunkt des vesting führt nicht nur zu einem steuerlich bedingten vorzeitigen Liquiditätsabfluss, sondern die betroffenen Mitarbeiter müssen nachträglich das Risiko übernehmen, Einkommen in einem Zeitpunkt zu versteuern, wo die Realisation des damit verbundenen wirtschaftlichen Vorteils noch ungewiss ist.³³ Ob bei bestehenden Optionsplänen die vorzeitige Besteuerung der an Mitarbeiter abgegebenen Optionen unter Berufung auf Treu und Glauben vermieden werden kann, ist fraglich. Die Berufung auf Treu und Glauben dürfte nur dann möglich sein, wenn der Optionsplan und die Besteuerung bei Ausübung vom Kantonalen Steueramt Zürich vorbehaltlos genehmigt worden sind.³⁴ Dabei dürfte der geforderte Nachweis einer individuell-konkreten Zusicherung der zuständigen Behörde und einer nicht rückgängig zu machenden nachteiligen Vermögensdisposition³⁵ nicht leicht zu erbringen sein. Handelt es sich um einen ausserkantonalen Arbeitgeber, dürfte die Berufung auf Treu und Glauben zumeist ausgeschlossen sein.³⁶

2.4.3.1.3 Ausstehende, nach bisheriger Praxis bewertbare Optionen

Hat ein Mitarbeiter Einkommen aus – gemäss bisheriger Praxis bewertbaren – Optionen bei der Zuteilung deklariert und ist er hierfür rechtskräftig veranlagt worden, stellt sich die Frage, ob es gemäss neuer Praxis im Zeitpunkt des vesting *unechter* Optionen erneut zur Besteuerung kommt. Prüften die Steuerbehörden gemäss bisheriger Praxis die Bewertung bewertbarer Optionen, gingen sie dabei notwendigerweise von einer Besteuerung im Zeitpunkt der *Zuteilung* aus, da sich die Frage der Bewertung bei einer Besteuerung im Zeitpunkt der *Ausübung* gar nicht stellte. Die Bewertungsfrage stellt sich gleichermassen bei der Besteuerung bei vesting. Ob durch die Genehmigung der Bewertung von Optionen gleich auch der Besteuerungszeitpunkt im Sinne einer

29 RK II ZH 17.05.2002, E. 2. c).

30 PETER AGNER/BEAT JUNG/GOTTHARD STEINMANN, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Art. 147 Rz. 2, mit Verweis auf den Entscheid des Bundesgerichts vom 29. März 1968, in ASA 38 (1969/1970), 170. THOMAS MEISTER, Rechtsmittelsystem der Steuerharmonisierung, Bern/Stuttgart/Wien 1995, 222 f., mit Hinweisen.

31 Die «Nichtbewertbarkeit» konnte mittels strikter Einhaltung der im KS 5 der ESTV festgelegten Anforderungen an die (steuerliche) «Nichtbewertbarkeit» der Optionen erreicht werden (d.h. Laufzeit von mehr als zehn Jahren, Verfügungssperre von mehr als fünf Jahren oder zahlreiche individuelle Bedingungen). Zudem hat es sich ergeben, dass einige kantonale Steuerverwaltungen eine mehr oder weniger liberale Praxis bezüglich dem Kriterium der «Nichtbewertbarkeit» an den Tag legen. So konnte in gewissen Fällen vereinbart werden, dass Optionen als nicht zu besteuernde Anwartschaften zu

behandeln sind, wenn der Plan entweder eine zwingende Barabgeltung anstelle einer Aktienzuteilung vorschrieb (sog. mandatory cash settlement), eine im alleinigen Ermessen des Arbeitgebers stehende Möglichkeit eines cash settlement vorsah oder wenn nachgewiesen werden konnte, dass die der Option zugrunde liegende Aktie über einen bestimmten Zeitraum vor der Optionszuteilung eine bestimmte Mindestvolatilität aufwies.

32 RK II ZH 14.02.2002, E. 4. a) aa).

33 NATALIE PETER, Mitarbeiteroptionen, 206.

34 Kritisch zur Berufung auf Treu und Glauben: VGer ZH 20.11.2002, E. 4.

35 Entscheid des BGer vom 29. März 1968, in ASA 38 (1969/1970), 167.

36 NATALIE PETER, Mitarbeiteroptionen, 205 f.

verbindlichen Auskunft festgelegt wird, ist ungewiss. Würde lediglich die Bewertung der Optionen den Steuerbehörden zur Prüfung vorgelegt, ist somit fraglich, ob die betroffenen Pflichtigen sich auf den Grundsatz von Treu und Glauben berufen³⁷ und auf diese Weise eine erneute Besteuerung bei vesting vermeiden können. Letztlich könnte eine erneute Besteuerung wohl nur unter Berufung auf das aus der Eigentumsgarantie abgeleitete Verbot der konfiskatorischen Besteuerung abgewendet werden.³⁸

2.4.3.2 Mitwirkungspflichten

Der durch die Praxisänderung vollzogene Systemwechsel im Kanton Zürich führt dazu, dass für die Zwecke der direkten Bundessteuer und der Zürcher Staats- und Gemeindesteuer unterschiedliche Bescheinigungen³⁹ (Lohnausweise bzw. Beiblätter) abgegeben werden müssen und bei der Ausgabe bewertbarer Mitarbeiteroptionen zu unterschiedlichen Zeitpunkten (Zuteilung, vesting) eine Bewertung vorgenommen werden muss. Zudem hängt die Bescheinigung vom Wohnort des Mitarbeiters am Ende des Kalenderjahres ab,⁴⁰ was für den Arbeitgeber namentlich bei Mitarbeitern, die während des Jahres kündigen und in einen andern Kanton umziehen, zu Schwierigkeiten führt. Je nachdem erfolgt die Besteuerung nach Zürcher oder nach einer andern Praxis. Zudem ergeben sich Unterschiede zur Behandlung bei den Sozialversicherungsabgaben.⁴¹

2.4.3.3 Quellensteuer

Schliesslich ergeben sich infolge unterschiedlicher Praxis bei der direkten Bundessteuer und der Zürcher Staats- und Gemeindesteuer erhebliche Probleme bei der Erhebung der Quellensteuer. Je nach Sachlage ist die Quellensteuer für die direkte Bundessteuer zeitlich *vor* oder *nach* der Quellensteuer für die Zürcher Staats- und Gemeindesteuer zu erheben. Bei quellensteuerpflichtigen Arbeitnehmern kommt es bei vormals bewertbaren oder nicht bewertbaren Optionen zu einem Auseinanderfallen von Abzug an der Quelle (Arbeitgeber im Kanton Zürich beim vesting) und Einkommensbesteuerung im andern Kanton (Wohnort ausserhalb des Kantons Zürich

beim vesting) bzw. Besteuerung im Kanton Zürich (Wohnort im Kanton Zürich bei vesting) und Abzug an der Quelle (Arbeitgeber in einem andern Kanton beim vesting).⁴² Damit die Quellensteuer effizient erhoben werden kann, muss der Zeitpunkt des Einkommenszuflusses im Bund und in den Kantonen einheitlich geregelt sein.⁴³ Dies setzt eine vertikale und horizontale Harmonisierung der Realisation von Einkommen aus unselbständiger Tätigkeit voraus. Um die harmonisierte Quellensteuerordnung nicht zu gefährden, muss letztlich das Bundesgericht entscheiden, wann Einkommen aus unselbständiger Tätigkeit im Bund und in den Kantonen realisiert wird.⁴⁴

2.4.3.4 Interkantonale Sachverhalte

Die Besteuerung von Mitarbeiteroptionen war in den Kantonen schon bisher aufgrund abweichender Praxen beim Kriterium der Bewertbarkeit bzw. Nichtbewertbarkeit uneinheitlich. Mit der Praxisänderung im Kanton Zürich dürfte sich diese Problematik nochmals verschärfen. Im interkantonalen Verhältnis stellt sich die Frage, ob bei einer Wohnsitzverlegung das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung der mehrfachen Besteuerung derselben Optionen einen Riegel schiebt.⁴⁵ Folgende Fälle sind denkbar, wobei davon ausgegangen wird, dass die Zuteilung, das vesting und die Ausübung der Optionen in verschiedenen Steuerperioden erfolgen:

- *Wohnsitz im Kanton Zürich bei Zuteilung, Wegzug in einen andern Kanton vor dem vesting*: Es kommt zu keiner Besteuerung im Kanton Zürich. Ob der Zuzugskanton bei der Ausübung besteuert oder nicht, hängt von der Bewertbarkeit der Optionen ab. Gelten die Optionen als bewertbar, entsteht eine Besteuerungslücke, gelten sie hingegen als nicht bewertbar, wird der Zuzugskanton den bei der Ausübung realisierten Gewinn besteuern.
- *Wohnsitz im Kanton Zürich bei Zuteilung und Wegzug in einen andern Kanton nach dem vesting*: Der Kanton Zürich besteuert im Zeitpunkt des vesting. Handelt es sich um nicht bewertbare Optionen, besteuert der Zuzugskanton bei Ausübung erneut.

37 Kritisch zur Berufung auf Treu und Glauben: VGer ZH 20.11.2002, E. 4.

38 Gleicher Meinung NATALIE PETER, Mitarbeiteroptionen, 205. Zum Begriff der konfiskatorischen Besteuerung s. Entscheidung des BGer vom 10. Mai 1985, in ASA 56 (1987/1988), 439 ff.

39 Art. 43 Abs. 3 StHG; Art. 127 Abs. 1 Ziff. 1 DBG; KS 5 Ziff. 4.1; KSTA ZÜRICH, Merkblatt Ziff. 3.

40 Art. 68 Abs. 1 StHG; Art. 216 Abs. 1 DBG.

41 Wegleitung über den massgebenden Lohn (WML) in der AHV, IV und EO Ziff. 2022. NATALIE PETER, Mitarbeiteroptionen, 205 f.

42 Art. 38 Abs. 2 und 3 StHG; Art. 100 DBG.

43 Art. 33 Abs. 1 StHG.

44 Art. 72 Abs. 2 i.V.m. 73 Abs. 1 StHG. THOMAS MEISTER, Rechtsmittelsystem der Steuerharmonisierung, 292 ff., mit Hinweisen.

45 ERNST HÖHN/PETER MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, Bern/Stuttgart/Wien 2000, § 4 (5) ff.

- *Wohnsitz in einem Kanton mit Besteuerung bei Zuteilung und Wohnsitzverlegung in den Kanton Zürich vor dem vesting*: Sind die Optionen bereits bei der Zuteilung besteuert worden, kommt es zur nochmaligen Besteuerung beim vesting.
- *Wohnsitz in einem Kanton mit Besteuerung bei Ausübung und Wohnsitzverlegung in den Kanton Zürich nach dem vesting*: Falls die Optionen als nicht bewertbar gelten und folglich bei der Zuteilung nicht besteuert wurden, kommt der Steuerpflichtige durch den Wohnsitzwechsel in den Genuss einer Besteuerungslücke.

Für die Besteuerung massgebend ist jeweils der Wohnsitz am Ende der Steuerperiode.⁴⁶ Eine unzulässige Doppelbesteuerung liegt vor bei einer Besteuerung der gleichen Person für das gleiche Objekt und die gleiche Zeitperiode mit gleichen (oder ähnlichen) Steuern durch zwei oder mehrere Kantone.⁴⁷ Da die Zuteilung, das vesting und die Ausübung von Mitarbeiteroptionen regelmässig nicht in die gleiche Steuerperiode fallen, stellt sich die Frage, ob der betroffene Pflichtige sich gleichwohl auf das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung berufen kann. Bei Kinderalimenten und Unterhaltsleistungen an getrennt lebende Ehegatten hat das Bundesgericht vom strengen Erfordernis der *Identität des Steuersubjekts* Abstand genommen, wenn zwei verschiedene Steuersubjekte in Bezug auf einen bestimmten Sachverhalt rechtlich und wirtschaftlich in besonderem Masse verbunden sind.⁴⁸

Vorliegend stellt sich die Frage der *Identität der Steuer- und Bemessungsperiode* bezüglich eines einheitlichen Sachverhalts, nämlich der Zuteilung von Mitarbeiteroptionen zu im Voraus festgelegten Konditionen, welche während (eines Teils) der Laufzeit ausgeübt werden können. In Analogie zu den Fällen der Unterhaltsleistungen ist vorliegend von einem genügend engen rechtlichen und wirtschaftlichen Sachzusammenhang auszugehen, weshalb von der strikten Anwendung des Kriteriums der Identität der Steuer- und Bemessungsperiode abzusehen ist. Wird der Zeitpunkt des Einkommenszuflusses nicht einheitlich festgelegt, kommt es notwendigerweise zur

interkantonalen Doppel- oder Nichtbesteuerung von Einkommen aus Mitarbeiterbeteiligungsplänen. Vom Bundesgericht zu beurteilen und zur Vermeidung interkantonaler Doppelbesteuerungen einheitlich festzulegen wäre somit der Zeitpunkt des Vermögenszuflusses und folglich des von der Einkommenssteuer zu erfassenden geldwerten Vorteils aus unselbständiger Erwerbstätigkeit. Dabei hat das Bundesgericht – wie in den Unterhaltsfällen⁴⁹ – auf die Bestrebungen zur horizontalen und vertikalen Steuerharmonisierung Rücksicht zu nehmen.

2.4.3.5 Internationale Sachverhalte

Hat ein Mitarbeiter während seiner Tätigkeit im Ausland Optionen erhalten und übt er diese nach seiner Wohnsitznahme in der Schweiz aus, wird gemäss bisheriger Praxis unterschieden, ob die Optionen die Kriterien der Bewertbarkeit im Sinne des KS 5 erfüllen oder nicht.⁵⁰ Während vor dem Zuzug zugeteilte bewertbare Optionen nach den meisten kantonalen Praxen nicht besteuert werden, werden nicht bewertbare Optionen bei der Ausübung in der Schweiz einkommenssteuerlich erfasst.⁵¹ Im Falle von bewertbaren Optionen profitiert ein in den Kanton Zürich zuziehender Mitarbeiter von einer Besteuerungslücke, sofern die Optionen vor der Wohnsitznahme im Kanton Zürich gevestet sind. Tritt das vesting jedoch erst nach dem Zuzug in den Kanton Zürich ein, erfolgt die Besteuerung in diesem Zeitpunkt. Die Besteuerung in der Schweiz kann sowohl nach bisheriger als auch neuer Zürcher Praxis nur vermieden werden, wenn die Optionen Entgelt für im Ausland geleistete Arbeit darstellen und ein DBA der Besteuerung in der Schweiz entgegensteht.⁵²

Zieht ein bisher im Kanton Zürich wohnhafter Mitarbeiter ins Ausland, *bevor* die vesting period abgelaufen ist, stellt sich die Frage, ob der Kanton Zürich bei Ablauf der vesting period noch besteuern kann, obschon es sich im Zeitpunkt des Wegzugs um eine blosser Anwartschaft handelt, die sich erst später bei Bedingungseintritt zu einem Rechtsanspruch (definitiver Erwerb) und daraus fließendem Einkommen verdichtet. Steht die Leistung im Zusammenhang mit einer in der Schweiz erbrachten

46 Art. 68 Abs. 1 StHG; Art. 216 Abs. 1 DBG.

47 ERNST HÖHN/PETER MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, § 4 (5), mit Hinweisen.

48 ERNST HÖHN/PETER MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, § 4 (12) ff. KURT LOCHER, Das Interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, Bd. 1 § 1 II A Nr. 22, 23, 24.

49 KURT LOCHER, Das Interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, Bd. 1 § 1 II A Nr. 22, 23, 24.

50 Gemäss ESTV, KS 5 Ziff. 4.1 gelten Optionen nur dann als nicht bewertbar, wenn ihre Laufzeit zehn Jahre übersteigt, sie einer Verfügungssperre von mehr als fünf Jahren unterstehen

oder sie mit zahlreichen individuellen Bedingungen versehen sind.

51 NATALIE PETER, US-amerikanische Mitarbeiterbeteiligungspläne im Einkommens- und Vermögenssteuerrecht der Schweiz, Diss., Zürich 2001, 198.

52 Entscheidung der Steuerrekurskommission I des Kantons Zürich vom 15. Dezember 2000 (1ST.2000.155, rechtskräftig), in StR 2001, 403 ff. (408) sowie Entscheidbesprechung durch Ivo P. BAUMGARTNER, Besteuerung von Bonusleistungen im Verhältnis zum Ausland: Anmerkungen zu zwei neuen Entscheidungen, in StR 2001, 438 ff.

und nicht mit einer künftig im Ausland zu erbringenden unselbständigen Erwerbstätigkeit, so hat die Besteuerung an dem Ort zu erfolgen, wo die Arbeit geleistet worden ist. Dabei kommt es nicht darauf an, ob Bestand oder Umfang des Entgelts im Zeitpunkt der Beendigung der persönlichen Tätigkeit in der Schweiz bereits feststehen. Dem Zeitpunkt, in dem diese Einkünfte zufließen, kommt somit keine besondere Bedeutung zu.⁵³

Zieht ein bisher im Kanton Zürich wohnhafter Mitarbeiter ins Ausland, *nachdem* die vesting period abgelaufen ist, besteht die Gefahr, dass im Ausland bei Ausübung der Optionen nochmals besteuert wird. Die (erneute) Besteuerung im Ausland stellt keinen Revisionsgrund für die zuvor erfolgte Veranlagung im Kanton Zürich dar.⁵⁴ Da die Veranlagungen im In- und Ausland unterschiedliche Steuerperioden betreffen, wird mitunter auch die Frage aufgeworfen, ob überhaupt eine internationale Doppelbesteuerung im eigentlichen Sinne vorliege.⁵⁵ Das Problem der internationalen Doppelbesteuerung stellt sich somit unverändert bzw. – infolge Übergangs von der Besteuerung vormals nicht bewertbarer Optionen bei Ausübung zur (vorgezogenen) Besteuerung beim vesting – noch in erhöhtem Masse.

Der Bericht der gemischten Arbeitsgruppe weist darauf hin, dass in der OECD derzeit Bestrebungen im Gange sind, wonach das Besteuerungsrecht für Einkünfte aus Mitarbeiteroptionen demjenigen Staat zustehen soll, der auch das übrige Erwerbseinkommen besteuern kann. Dabei soll diese Regelung aus Praktikabilitätsgründen für die ganze Zeitspanne zwischen dem Erwerb und der Ausübung der Option gelten. Allenfalls soll eine sachgerechte Aufteilung des Vorteils zwischen den beiden Staaten erfolgen. Eine solche Lösung soll auf dem Wege der Auslegung des bestehenden OECD-Musterabkommens und ohne Änderung bestehender DBA erzielt werden.⁵⁶

2.5 Würdigung

Der von der gemischten Arbeitsgruppe als Wunsch an den *Gesetzgeber* gerichtete Vorschlag, die Besteuerung von Mitarbeiteroptionen bei vesting *gesetzlich* vorzusehen, ist von der Zürcher Praxis aufgenommen und durch Richterspruch sogleich umgesetzt worden. Wie aufgezeigt, vermag die Besteuerung bei vesting einige Probleme zu lösen oder zumindest zu entschärfen. Andere Probleme bleiben ungelöst, und neue werden mangels einer sachgerechten Übergangsordnung oder mangels Koordination mit dem Bund und den andern Kantonen geschaffen.

In Bezug auf den Verfall von Optionen *nach* vesting, aber *vor* Ablauf der Sperrfrist, wäre zu begrüssen, wenn das von Andreas Risi entwickelte und im Bereich der Mitarbeiteraktien bereits übernommene Konzept des Gewinnungskostenabzugs⁵⁷ auch hier umgesetzt würde.⁵⁸ Dies gilt auch für den Fall, dass erst *nach* Ablauf der Sperrfrist die Laufzeit der Option (nachträglich) verkürzt wird. Der Abzug der Gewinnungskosten würde als Korrektiv den von den Zürcher Gerichten abgelehnten Minuslohn ersetzen.

In Bezug auf das (fehlende) Übergangsrecht könnten die sich daraus ergebenden Probleme dadurch entschärft werden, dass bei vormals nicht bewertbaren Optionen aufgrund von Treu und Glauben an der Besteuerung bei Ausübung festgehalten bzw. die Pflichtigen für eine solche Besteuerung optieren können. Eine solche Wahlmöglichkeit wurde von der gemischten Arbeitsgruppe vorgeschlagen, damit der Pflichtige den mit der Besteuerung bei vesting sich notwendigerweise ergebenden Härten ausweichen und für eine Besteuerung erst im Zeitpunkt der Ausübung optieren kann.⁵⁹ Die Zürcher Gerichte scheinen gegenüber einer solchen Lösung eher zurückhaltend zu sein.⁶⁰

In Bezug auf das interkantonale Verhältnis muss das Bundesgericht oder der Bundesgesetzgeber den «richti-

53 Entscheid der Steuerrekurskommission I des Kantons Zürich vom 15. Dezember 2000 (1ST.2000.155, rechtskräftig), in StR 2001, 403 ff. (408) und Entscheid des BGer vom 15. Februar 2001 (2A.376/2000 und 2P.172/2000), in StR 2001, 409 ff. (411 f.) sowie Entscheidbesprechung durch Ivo P. BAUMGARTNER, Besteuerung von Bonusleistungen im Verhältnis zum Ausland: Anmerkungen zu zwei neuen Entscheidungen, in StR 2001, 438 ff.

54 VAN THANH M. BUI, Expériences de fiscalité intercantonale, 5, in CEDIDAC, Les plans d'intéressements (stock options plans), Journée d'étude du 8 novembre 2000, Lausanne.

55 Zum Begriff der internationalen Doppelbesteuerung s. ERNST HÖHN, Handbuch des internationalen Steuerrechts der Schweiz, 57, mit Hinweisen, sowie OECD-KOMMENTAR, Einleitung, Rz. 1.

56 GEMISCHTE ARBEITSGRUPPE, Bericht Ziff. 6.1.5; PETER BAUMGARTNER, Vorschläge der OECD zur Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung auf Mitarbeiteroptionen, in: FStR 2002, 229.

57 ANDREAS RISI, Mitarbeiteroptionen und -aktien, 400 ff., 410 ff., 427 f. und passim; Mitarbeiterbeteiligungen, 218 f. FN 34, 38 und 40.

58 Die vom KSTA ZH erlassenen Richtlinien nehmen dies in ihrem Titel an sich vorweg: «Steuerliche Behandlung von Mitarbeiterbeteiligungen – Änderungen» (KSTA ZÜRICH, Richtlinien Ingress).

59 GEMISCHTE ARBEITSGRUPPE, Bericht Ziff. 71; NATALIE PETER, Mitarbeiteroptionen, 207.

60 RK II ZH 14.02.2002, E. 4. c) cc).

gen» Zeitpunkt der Besteuerung von Mitarbeiteroptionen festlegen, um die horizontale und vertikale Steuerharmonisierung nicht zu gefährden. Dabei geht es nicht nur um die Vermeidung von interkantonalen Doppel- (oder Nicht-) Besteuerungen, sondern gerade auch um die Erfüllung von gesetzlichen Mitwirkungspflichten (Bescheinigungs- und Bewertungspflicht) und die Erhebung der Quellensteuer für Bund und Kantone.

3 Mitarbeiteraktien

3.1 Bisherige Praxis

Sowohl im Bund als auch in sämtlichen Kantonen realisiert der Mitarbeiter steuerbares Einkommen im Zeitpunkt der Zuteilung der Aktien.⁶¹ Dabei errechnet sich der steuerlich massgebende Zufluss aus der Differenz zwischen dem Verkehrswert der Aktie und (falls vorhanden) dem tieferen Abgabepreis. Für den Fall, dass die Aktien einer Sperrfrist von bis zu zehn Jahren unterliegen (sog. gebundene Mitarbeiteraktien), wird ein jährlicher Einschlag von 6 Prozent auf dem Verkehrswert gewährt, wobei Sperrfristen von über zehn Jahren nicht mehr berücksichtigt werden.⁶² Diese Praxis wird im Kanton Zürich fortgeführt und wurde auch von der gemischten Arbeitsgruppe⁶³ nicht in Frage gestellt.

3.2 Entscheid der Steuerrekurskommission II des Kantons Zürich vom 17. Mai 2002

Die Steuerrekurskommission bestätigt, dass der Pflichtige Einkommen aus Mitarbeiteraktien im Zeitpunkt der Zuteilung realisiert. Dies gilt auch dann, wenn die Aktien mit einer Rückgabepflicht im Falle der Beendigung des Arbeitsverhältnisses belastet sind.⁶⁴ Darüber hinaus hat sich die Steuerrekurskommission mit der steuerlichen Behandlung der Rückgabe sowie des Auskaufs von Mitarbeiteraktien auseinandergesetzt.

In Bezug auf die *Rückgabe* kommt sie zum Schluss, dass für die anlässlich der Zuteilung entrichteten Steuern zwar kein Minuslohn zu gewähren ist, die mit der Rückgabe einhergehende Vermögenseinbusse jedoch als Gewinnungskosten im Jahr der Rückgabe vom Erwerbseinkommen in Abzug zu bringen ist. Dies wird damit begründet, dass der Mitarbeiter auf Grund einer arbeitsver-

traglichen Verpflichtung ein Aktivum unter dem Verkehrswert an den Arbeitgeber abgeben müsse und daher der damit verbundenen Vermögenseinbusse nicht entgegen könne.⁶⁵

Der *Auskauf* von Mitarbeiteraktien ermöglicht dem Arbeitnehmer nicht nur, im Falle der Beendigung des Arbeitsverhältnisses bisher gesperrte Aktien zu behalten, sondern gegen Bezahlung eines Auskaufspreises die verbleibende Sperrfrist abzulösen.⁶⁶ Im Zeitpunkt des Auskaufs weisen die Aktien einen Auskaufswert auf. Dieser besteht in der Differenz zwischen dem Verkehrswert der Aktien und ihrem (gemäss der beim Ausscheiden verbleibenden Sperrfrist) diskontierten Wert. Sofern der Auskaufspreis unter dem Auskaufswert liegt, realisiert der Mitarbeiter im Umfang der Differenz einen geldwerten Vorteil, den er als Einkommen zu versteuern hat.⁶⁷ Ist der Auskaufspreis jedoch höher, ist zu unterscheiden, ob der Auskauf freiwillig oder auf der Basis einer vertraglichen Verpflichtung erfolgt. Im ersten Fall handelt es sich um eine nicht abzugsfähige Einkommensverwendung,⁶⁸ im zweiten Fall um eine Vermögenseinbusse mit Gewinnungskostencharakter.⁶⁹

3.3 Richtlinien des Kantonalen Steueramtes Zürich vom 29. Oktober 2002

Die Richtlinien übernehmen die im vorgenannten Entscheid der Steuerrekurskommission festgelegten Besteuerungsgrundsätze in Bezug auf *Rückgabe* und *Auskauf* von Mitarbeiteraktien. Zudem legen die Richtlinien die steuerliche Behandlung des vorzeitigen *Wegfalls* einer Sperrfrist fest. Dabei wird das Konzept des *Gewinnungskostenabzugs* verfolgt.

3.3.1 Rückgabe von gesperrten Aktien

Die Rückgabe von gesperrten Aktien (z.B. infolge Auflösung des Arbeitsverhältnisses vor Ablauf der Sperrfrist) bedeutet für den Arbeitnehmer eine Vermögenseinbusse, welche in einem kausalen Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis bzw. mit dessen Beendigung steht und daher als Gewinnungskosten einkommensmindernd in Abzug zu bringen ist. Die Höhe der Vermögenseinbusse entspricht dem (gemäss der verbleibenden Sperrfrist) diskontierten Verkehrswert der Aktie im Zeitpunkt der Beendigung des Arbeitsverhältnisses, abzüglich eines allfälligen Rücknahmepreises.

61 ESTV, KS 5 Ziff. 3 sowie KSTA ZÜRICH, Merkblatt Ziff. 1.1.

62 ESTV, KS 5 Ziff. 3.2 sowie KSTA ZÜRICH, Merkblatt Ziff. 1.1.

63 GEMISCHTE ARBEITSGRUPPE, Bericht Ziff. 7.2 in fine (S. 39).

64 RK II ZH 17.05.2002, E. 3 a) bb).

65 RK II ZH 17.05.2002, E. 3. b) bb) bbb).

66 RK II ZH 17.05.2002, E. 4.

67 RK II ZH 17.05.2002, E. 4. a).

68 RK II ZH 17.05.2002, E. 4. b) aa).

69 RK II ZH 17.05.2002, E. 4. b) bb).

3.3.2 Vorzeitiger Wegfall der Sperrfrist

Der im vorzeitigen Wegfall der Sperrfrist begründete Vermögenszuwachs ist mit der Einkommenssteuer zu erfassen. Dieser Vermögenszuwachs entspricht der Differenz zwischen dem Verkehrswert der Aktie im Zeitpunkt, wo die Sperrfrist vorzeitig endet, und dem (gemäss der verbleibenden bzw. abgekürzten Sperrfrist) diskontierten Wert.

3.3.3 Auskauf von gesperrten Aktien

Sofern der Arbeitnehmer das Unternehmen verlässt und noch gesperrte Aktien freikauf, um sie in frei veräusserbare Titel umzuwandeln, entsteht ihm je nach Höhe des Auskaufspreises (gemessen am Auskaufswert) ein Vermögenszuwachs oder eine Vermögenseinbusse. Der Vermögenszuwachs wird auf jeden Fall einkommenserhöhend berücksichtigt, mit den entsprechenden Steuerfolgen. Hingegen wird eine allfällige Vermögenseinbusse nur dann einkommensmindernd zum Abzug zugelassen, wenn der Auskauf durch den Mitarbeiter nicht freiwillig, sondern auf der Basis einer vertraglichen Verpflichtung erfolgt.

3.4 Würdigung

Sowohl der Entscheid der Steuerrekurskommission als auch die darauf gestützten Richtlinien des Kantonalen Steueramts sind zu begrüssen. Sie schaffen Klarheit und stehen im Einklang mit dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Zu wünschen bleibt, dass das von Andreas Risi vorgeschlagene Konzept des Gewinnungskostenabzugs⁷⁰ auch bei den Mitarbeiteroptionen übernommen wird.

Literatur, Materialien und Erlasse

- AGNER PETER/JUNG BEAT/STEINMANN GOTTHARD, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 1995
- BAUMGARTNER IVO P., Besteuerung von Bonusleistungen im Verhältnis zum Ausland: Anmerkungen zu zwei neuen Entscheidungen, in StR 2001, 438 ff.
- BAUMGARTNER PETER, Vorschläge der OECD zur Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung auf Mitarbeiteroptionen, in FStR 2002, 229
- BUI VAN THANH M., Expériences de fiscalité intercantonale, in CEDIDAC, Les plans d'intéressements

(stock options plans), Journée d'étude du 8 novembre 2000, Lausanne

- ESTV, Kreisschreiben Nr. 5 zur Direkten Bundessteuer, Steuerperiode 1997/98, vom 30. April 1997 (zit: KS 5)
- GEMISCHTE ARBEITSGRUPPE, «Besteuerung von Mitarbeiteroptionen», Bericht zu Händen des Eidg. Finanzdepartementes, Bern, 21. Dezember 2001 (zit: Bericht)
- HÖHN ERNST, Handbuch des internationalen Steuerrechts der Schweiz, 2. A., 1993
- HÖHN ERNST/MÄUSLI PETER, Interkantonales Steuerrecht, 4. A., Bern/Stuttgart/Wien 2000
- KSTA ZÜRICH, Merkblatt zur Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen, vom 28. November 1997 (zit: Merkblatt)
- Richtlinien zur steuerlichen Behandlung von Mitarbeiterbeteiligungen – Änderungen, vom 29. Oktober 2002 (zit: Richtlinien)
- LOCHER KURT, Das Interkantonale Doppelbesteuerungsrecht / La double imposition intercantonale. Die Praxis der Bundessteuern: III. Teil, 3 Bde., Loseblattwerk – Nachtrag 42, 2002, Basel (zit: Das Interkantonale Doppelbesteuerungsrecht)
- MEISTER THOMAS, Rechtsmittelsystem der Steuerharmomisierung, Bern/Stuttgart/Wien 1995
- MÜLLER-MÖHL ERNST, Optionen und Futures, 5. A., Zürich 2002
- OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, 2 Bände, Loseblattwerk (zit: OECD-Kommentar)
- PETER NATALIE, Zeitpunkt der Besteuerung von Mitarbeiteroptionen, in FStR 2002, 196 ff. (zit: Mitarbeiteroptionen)
- US-amerikanische Mitarbeiterbeteiligungspläne im Einkommens- und Vermögenssteuerrecht der Schweiz, Diss., Zürich 2001
- RISI ANDREAS, Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen, in FStR 2002, 213 ff. (zit: Mitarbeiterbeteiligungen)
- Mitarbeiteroptionen und -aktien, Diss., Zürich 1999

70 ANDREAS RISI, Mitarbeiteroptionen und -aktien, 400 ff., 410 ff., 427 f. und passim; Mitarbeiterbeteiligungen, 218 f. FN 34, 38 und 40.

Anforderungen an die Rechnungsstellung bei der Differenzbesteuerung

Erkenntnisse aus zwei Bundesgerichtsentscheiden

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

Inhalt

1	Einleitung
2	Gesetzliche Bestimmungen und Verwaltungsanordnungen
3	Zulässigkeit der Differenzbesteuerung
4	Verbot des Hinweises auf die Steuer
5	Begriff und Bedeutung eines «Hinweises auf die Steuer»
5.1	Begriff
5.2	Wahl der Bemessungsmethode
6	Berichtigung fehlerhafter Rechnungen
7	Folgerungen für die Margenbesteuerung
	Literatur und Erlasse

1 Einleitung

Das Bundesgericht hat sich in zwei in den Jahren 2001 und 2002 gefällten Entscheiden mit der Differenzbesteuerung befasst. In beiden Verfahren waren die Bedeutung der Vorschrift, wonach in Rechnungen, Preisanschriften u. dgl. jeglicher Hinweis auf die Steuer zu unterbleiben hat, und die Rechtsfolgen bei deren Verletzung strittig. Im Ergebnis musste das Gericht die Frage beantworten, ob beim Vorliegen eines solchen Hinweises in den Verkaufsrechnungen die Anwendung der Differenzbesteuerung ausgeschlossen ist.

Dem Entscheid vom 22. Februar 2001 (Rs. 2A.416/1999) lag ein Feststellungsbegehren zugrunde, bei welchem in grundlegender Art die dargelegte Problematik zur Beurteilung stand. In seinem Entscheid ist das Bundesgericht auf Wesen und Funktion der Differenzbesteuerung eingegangen und hat deren grundsätzliche Zulässigkeit beurteilt. Weiter hat das Bundesgericht das Verbot, auf die Steuer hinzuweisen, als Gültigkeitsvorschrift für die Anwendung der Differenzbesteuerung erklärt. Die Wirkungen der Ausstellung von Rechnungen, welche einen Hinweis auf die Steuer beinhalten, hat das Bundesgericht allerdings ausdrücklich offen gelassen und auf eine hängige Beschwerde in einem Leistungsverfahren verwiesen.

Am 31. Mai 2002 hat das Bundesgericht im hiavor erwähnten Verfahren entschieden (Rs. 2A.546/2000). In diesem Entscheid sind gegenüber dem ersten Entscheid einige Präzisierungen und Relativierungen zu allgemeinen Aspekten der Differenzbesteuerung vorgenommen worden. Neben der Darlegung der Folgen der Aufnahme eines Hinweises auf die Steuer in die Verkaufsrechnungen hat sich das Bundesgericht ausführlich mit der Frage der Möglichkeit, die Verkaufsrechnungen nachträglich zu berichtigen, und deren Wirkung befasst.

Der vom Bundesgericht beurteilte Fall weist zwei wesentliche Eigenheiten auf. Zum einen hat der Steuerpflichtige im Betrachtungszeitraum auch einzelne formkonforme Rechnungen ausgestellt, d.h. solche, die nur den Hinweis «Differenzbesteuert» aufweisen. Von diesem Umstand hat das Gericht abgeleitet, dass die Rechnungen mit dem Hinweis auf die Steuer ganz bewusst so

* Partner, Walder Wyss & Partner Rechtsanwälte, Zürich

ausgestellt worden seien. Zum anderen bestand der Hinweis auf die Steuer in der Angabe des Steuersatzes zusammen mit dem Hinweis, dass die Steuer im Entgelt enthalten sei («inkl. 6.5 % MWST»). Die von der Eidg. Steuerverwaltung aufgedeckten und beanstandeten Fälle mangelhafter Verkaufsrechnungen von Motorfahrzeugen, für welche die Anwendung der Differenzbesteuerung gewählt worden ist, weisen nicht selten andere Wesensmerkmale auf. Der entschiedene Fall kann so nur beschränkt als Musterverfahren angesehen werden. Zur Beurteilung anderer Typologien müssen die im Entscheid vom Gericht aufgestellten Grundsätze herausgearbeitet werden.

In beiden Verfahren vertrat die Vorinstanz, die Eidg. Steuerrekurskommission (SRK), bezüglich den Rechtsfolgen eines Hinweises auf die Steuer in den Verkaufsrechnungen eine andere Meinung¹. Sie beurteilte das Verbot des Hinweises auf die Steuer als Ordnungs- und nicht als Gültigkeitsvorschrift, wobei sie dennoch von einer auf bestimmte Fälle beschränkten Aberkennung der Anwendung der Differenzbesteuerung ausging.

Beide Verfahren betreffen die Sonderregelung bei der Bemessungsgrundlage der Steuer beim Handel mit gebrauchten Motorfahrzeugen nach dem Recht der Mehrwertsteuerverordnung (MWSTV)². Diese als Differenzbesteuerung bekannte Sonderregelung ist ins Mehrwertsteuergesetz (MWSTG)³ übergeführt und dabei auf weitere Gegenstände ausgedehnt worden⁴. Neu wird die Sonderregelung als Margenbesteuerung bezeichnet⁵. Im Gemeinschaftsrecht wird die entsprechende Regelung stets Differenzbesteuerung genannt⁶. Angesichts des unterschiedlichen Anwendungsbereiches wird im vorliegenden Beitrag die (grundsätzlich unzutreffende)⁷ Bezeichnung Margenbesteuerung nur für die Regelung nach dem neuen Recht verwendet. In den Entscheiden des Bundesgerichtes werden beide Bezeichnungen als Synonyme verwendet, wobei einmal die eine, einmal die andere Bezeichnung verwendet wird.

2 Gesetzliche Bestimmungen und Verwaltungsanordnungen

Die massgebenden Bestimmungen der MWSTV zur Differenzbesteuerung lauten folgendermassen:

Art. 26 Bemessungsgrundlage

⁷ Hat der Steuerpflichtige ein gebrauchtes Motorfahrzeug für den Verkauf bezogen, so kann er für die Berechnung der Steuer auf dem Verkauf den Ankaufspreis vom Verkaufspreis abziehen, sofern er auf dem Ankaufspreis keine Vorsteuer abziehen durfte oder den möglichen Vorsteuerabzug nicht geltend gemacht hat.

Art. 28 Rechnungsstellung und Überwälzung der Steuer

⁴ Wer (...) die Steuer auf dem Verkauf gebrauchter Motorfahrzeuge nach Artikel 26 Absatz 7 berechnet, darf weder in Preisanschriften, Preislisten und sonstigen Angeboten noch in Rechnungen auf die Steuer hinweisen.

In der Wegleitung 1995⁸ wie auch in der Branchenbroschüre Autogewerbe⁹ hat die Eidg. Steuerverwaltung ausdrücklich auf das Verbot des Hinweises auf die Steuer in den Verkaufsrechnungen differenzbesteuerteter Motorfahrzeuge hingewiesen, ohne jedoch die Folgen der Missachtung dieses Verbotes zu definieren. Dies ist auf den 1. Januar 1996 in der Branchenbroschüre Motorfahrzeuggewerbe¹⁰, nicht aber in der Wegleitung 1997 nachgeholt worden. Dabei ist die Nichtanwendung (das Dahinfallen) der Differenzbesteuerung sanktioniert worden.

3 Zulässigkeit der Differenzbesteuerung

Im Entscheid vom 22. Februar 2001 hat das Bundesgericht festgestellt, dass die vom Bundesrat in der MWSTV bestimmte Sonderregelung verfassungsmässig ist, obschon in der Verfassung nicht ausdrücklich vorgesehen¹¹. Diese Beurteilung deckt sich mit derjenigen der Vorinstanz¹², wobei die Begründungen der beiden Gerichte voneinander abweichen. Das Bundesgericht führt

1 Entscheid vom 23. Juni 1999 (Rs. SRK 1998–186) und Entscheid vom 14. November 2000 (Rs. SRK 1999–106).

2 Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (frühere SR 641.201; AS 1994 1464 und nachfolgende Änderungen).

3 Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (SR 641.20).

4 Art. 35 MWSTG.

5 So die Marginalie zu Art. 35 MWSTG.

6 DZIADKOWSKI/WALDEN, 272; RUPPE, § 24.

7 Erfasst wird nicht nur die (Handels-) Marge, sondern die gesamte Wertschöpfung, welche auch Reparaturen und andere Aufwendungen enthalten kann.

8 WL95 Rz. 363 und 775.

9 aBB02/1 Ziff. 4.2.

10 aBB02/2 Ziff. 5.3.

11 BGer 22. Februar 2001, E. 4b.

12 SRK 23. Juni 1999, E. 3.

die Beseitigung von Wettbewerbsnachteilen gegenüber privaten Anbietern gebrauchter Motorfahrzeuge als Grund für die Sonderregelung an¹³. Die SRK erwähnt diesen Aspekt auch, fokussiert ihre Begründung jedoch unter Anwendung des Konzeptes der Restmehrwertsteuer¹⁴ auf die Beseitigung von Unzulänglichkeiten im System der Mehrwertsteuer¹⁵.

Die Differenzbesteuerung nach Art. 26 Abs. 7 MWSTV lehnt sich an die entsprechende Sonderregelung des deutschen Rechtes an, welche bis Ende 1995 gültig war und durch eine auf dem Gemeinschaftsrecht¹⁶ basierende Neuregelung ersetzt worden ist. Die Margenbesteuerung lehnt sich an die Regelung im Gemeinschaftsrecht an¹⁷. Von einer «eurokompatiblen» Regelung zu sprechen, wie dies das Bundesgericht tut¹⁸, ist allerdings nicht ganz zutreffend¹⁹. Die Regelung im MWSTG – wie schon diejenige in der MWSTV – weist zwei wesentliche Besonderheiten (Helvetisierungen) auf: Die Sonderregelung greift nur, wenn diese gewählt wird (Einzeloption). Im Gemeinschaftsrecht ist die Differenzbesteuerung (sprich: Margenbesteuerung) die Regel, und für die Regelbesteuerung kann im Rahmen des entsprechenden Landesrechtes optiert werden. Die Anwendung der Differenzbesteuerung ist im Gegensatz zum Gemeinschaftsrecht auch dann zulässig, wenn der Vorumsatz der Regelbesteuerung unterliegt (Einkaufsrechnung mit Ausweis der Steuer). Weiter ist anzumerken, dass das MWSTG im Unterschied zum Gemeinschaftsrecht²⁰ keine Bestimmung enthält, wonach eine in einer Rechnung zu unrecht ausgewiesene Steuer zu entrichten ist²¹. In der Praxis wird dennoch eine entsprechende Steuerschuld angenommen²².

4 Verbot des Hinweises auf die Steuer

Bei der Differenzbesteuerung ist der Abzug der Vorsteuer auf dem Ankaufspreis des gebrauchten Motorfahrzeuges ausgeschlossen, in dem er mangels gesondertem Ausweis der Steuer nicht möglich ist oder der Steuerpflichtige darauf verzichtet, einen solchen vorzunehmen²³. Zulässig ist indessen der Abzug von Vorsteuern im Zusammenhang mit der Instandstellung des Motorfahrzeuges²⁴. Dieser Ausschluss ist in Art. 26 Abs. 7 MWSTV ausdrücklich als Bedingung für die Anwendung der Differenzbesteuerung aufgeführt und ist unbestritten.

Auch der Käufer eines differenzbesteuerten Motorfahrzeuges hat kein Anrecht auf den Abzug von Vorsteuern, selbst wenn der Verkäufer eine Steuer entrichtet hat²⁵. Dieser Ausschluss ist auch im Gemeinschaftsrecht ausdrücklich vorgesehen²⁶ und wird damit begründet, dass die Wiederverkäufer die Differenz zum Ankaufspreis (und so auch ihre Marge) nicht offen zu legen haben²⁷. Das Bundesgericht begründet dies mit der teilweisen Kompensation von durch das Instrument der Differenzbesteuerung bewirkten Steuerausfällen²⁸.

Der Ausschluss des Vorsteuerabzugsrechts beim Käufer wird dadurch bewerkstelligt, dass der Verkäufer dem Käufer keinen zum Vorsteuerabzug berechtigenden Beleg ausstellt, d.h. in seiner Rechnung nicht auf die Steuer hinweist. Dies entspricht dem Konzept von Art. 28 Abs. 4 MWSTV, stellt eine «notwendige Ergänzung zur Sonderregelung»²⁹ von Art. 26 Abs. 7 MWSTV dar und regelt nach Ansicht des Bundesgerichtes die Voraussetzungen der Differenzbesteuerung³⁰. Die Vorinstanz ging

13 BGer 22. Februar 2001, E. 4b.

14 Danach lastet auf dem Restwert der gebrauchten Gegenstände eine Mehrwertsteuerbelastung. Dieses Konzept entspringt dem Gedankengut der Mehrwertsteuer als Einkommensverwendungssteuer und nicht als blosse Rechtsverkehrssteuer.

15 S. dazu und zum sog. Entlastungsprinzip auch BAUMGARTNER, Vorbem. zum 3. Kapitel MWSTG N. 9.

16 Art. 26a der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern, 77/388/EWG, ABl. 1977 L 145/1; eingeführt durch die Richtlinie des Rates vom 14. Februar 1994 zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG – Sonderregelung für Gebrauchtgegenstände, Kunstgegenstände, Sammlungsstücke und Antiquitäten, 94/5/EG, ABl. 1994 L 60/16 (sog. Gebrauchtwarenrichtlinie).

17 MARTEN, 1067.

18 BGer 22. Februar 2001, E. 4 in fine.

19 Beschränkt auf den (erweiterten) Katalog der Gebrauchtgegenstände erscheint eine «Eurokompatibilität» gegeben zu sein; s. auch CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, 351.

20 Art. 21 Abs. 1 lit. c der Sechsten Richtlinie.

21 Die Sanktion ist eine Busse (Art. 61 Abs. 1 lit. d MWSTV, Art. 86 Abs. 1 lit. d MWSTG), so auch beim Nichtsteuerpflichtigen, welcher in seinen Rechnungen eine Mehrwertsteuernummer angibt (Art. 61 Abs. 1 lit. e MWSTV, Art. 86 Abs. 1 lit. e MWSTG).

22 So in der Wegleitung 2001 Rz. 808 letzter Satz.

23 S. auch Art. 30 Abs. 5 MWSTV.

24 Zumal diese Aufwendungen in die der Steuer unterliegende Differenz zwischen Ankaufs- und Verkaufspreis einfließen; s. auch LEUTENEGGER, Art. 35 N. 6.

25 BGer 22. Februar 2001, E. 5a; BGer 31. Mai 2002, E. 1 in fine.

26 Art. 26a Abs. 6 der Sechsten Richtlinie.

27 DZIADKOWSKI/WALDEN, 274.

28 BGer 22. Februar 2001, E. 4b. Diese Argumentation steht dem Konzept der Restmehrwertsteuer entgegen.

29 BGer 22. Februar 2001, E. 5.

30 BGer 22. Februar 2001, E. 6.

auch von einer Ergänzung der Sonderregelung aus, lehnte es jedoch ab, von einer zusätzlichen Voraussetzung auszugehen, zumal diese in Art. 26 Abs. 7 MWSTV abschliessend geregelt sind³¹. Nach Ansicht der SRK ist Art. 28 Abs. 4 MWSTV als Ordnungs- und nicht als Geltungsvorschrift zu sehen.

«Rechnungen mit dem Hinweis auf die Mehrwertsteuer oder mit separatem Ausweis der Mehrwertsteuer, sofern sie von einem Steuerpflichtigen ausgestellt wurden, berechtigen den Empfänger zum Abzug der Vorsteuer. Sie sind mehrwertsteuerrechtliche Urkunden. Die Differenzbesteuerung kann daher nicht mehr gestattet werden, wenn dem Empfänger eine solche Rechnung ausgestellt wird³².»

Es ist allerdings festzuhalten, dass nur der steuerpflichtige Empfänger, welcher das gekaufte gebrauchte Motorfahrzeug auch im Zusammenhang mit berechtigenden Umsätzen verwendet, überhaupt in den Genuss eines Vorsteuerabzuges kommen kann. Im Gegensatz zur SRK³³ lässt das Bundesgericht den Nachweis nicht zu, dass der Käufer des gebrauchten Motorfahrzeuges gar keinen Vorsteuerabzug geltend gemacht hat. Sobald ein Hinweis auf die Steuer erfolgt, erlischt das Recht auf Anwendung der Differenzbesteuerung. Eine tatsächliche Gefährdung ist nicht erforderlich.

Die Rechnungen berechtigen erst dann zum Vorsteuerabzug, wenn sie den formellen Anforderungen von Art. 28 Abs. 1 MWSTV entsprechen. Erst wenn solche Rechnungen vorliegen, kann überhaupt eine Gefährdung eintreten. Da in dem vom Bundesgericht behandelten Einzelfall die ausgestellten Rechnungen mit Hinweis auf die Steuer offensichtlich den Anforderungen von Art. 28 Abs. 1 MWSTV entsprachen, hat sich das Gericht mit den Folgen nicht formkonformer Rechnungen nicht auseinandergesetzt. Auch nicht behandelt sind die Fälle, wo zwar ein Hinweis auf die Steuer besteht, aus der Rechnung jedoch unmissverständlich hervorgeht, dass der Verkäufer die Differenzbesteuerung angewendet hat³⁴. Der steuerpflichtige Empfänger einer Rechnung hat die erhaltenen Rechnungen vor der Bezahlung auf deren Korrektheit hin zu prüfen³⁵. Der vom Bundesgericht bestimmte und oben dargelegte Grundsatz der Nichtabzugsfähigkeit von Vorsteuern bei der Differenzbesteue-

rung trifft auch den steuerpflichtigen Empfänger der Rechnung für gebrauchte Motorfahrzeuge. Die Praxis der Eidg. Steuerverwaltung scheint jedoch in eine andere Richtung zu gehen, was allerdings in einem Spannungsfeld mit der Formstrenge bei den Belegen und den Prüfungspflichten des Steuerpflichtigen steht.

Nach Art. 28 Abs. 4 MWSTV darf «weder in Preisan-schriften, Preislisten und sonstigen Angeboten noch in Rechnungen» auf die Steuer hingewiesen werden. Dieses sehr weit gefasste Verbot schiesst weit über das Ziel hinaus, indem auch Dokumente erfasst werden, welche gar nie zu einer Gefährdung führen können, zumal nur Rechnungen mit den Angaben nach Art. 28 Abs. 1 MWSTV überhaupt zur Vornahme eines Vorsteuerabzuges tauglich sind. Das Gemeinschaftsrecht beschränkt sich deshalb richtigerweise auf die Erwähnung der Rechnungen und der Dokumente, welche – wie Gutschriften – an deren Stelle treten³⁶. Das Bundesgericht äussert denn auch Bedenken, ob der Hinweis in anderen Dokumenten als in Rechnungen tatsächlich zu einem Ausschluss der Anwendung der Differenzbesteuerung führe, lässt diese Frage aber ausdrücklich offen³⁷.

5 Begriff und Bedeutung eines «Hinweises auf die Steuer»

5.1 Begriff

Als schädlich werden (a) ein Hinweis auf die Steuer und (b) der separate Ausweis der Steuer in der Rechnung betrachtet, indem diese dem Steuerpflichtigen den Vorsteuerabzug ermöglichen³⁸. Als separater Ausweis der Steuer ist die Angabe der Steuer mit Steuersatz und Betrag zu verstehen. Was unter dem Begriff «Hinweis auf die Steuer» zu verstehen ist, muss im Lichte von Art. 28 Abs. 1 i. V. m. Art. 29 Abs. 1 MWSTV gesehen werden. Danach genügt der Hinweis nicht, dass das Entgelt die Steuer enthält, er muss vielmehr auch die Angabe des angewendeten Steuersatzes aufweisen, wie dies in dem vom Bundesgericht behandelten Einzelfall auch vorlag («inkl. 6.5 % MWST»). Ein Hinweis auf die Berechnung der Steuer in der Rechnung durch Aufnahme der Bezeichnung «Differenzbesteuert» ist unschädlich³⁹. Durch die-

31 SRK 23. Juni 1999, E. 5; SRK 14. November 2000, E. 4a.aa.

32 BGer 31. Mai 2002, E. 2.

33 SRK 14. November 2000, E. 4b.

34 So beim Hinweis «Differenzbesteuert inkl. 6.5 % MWST». S. jedoch BGer 31. Mai 2002, E. 6c, wo der Hinweis «Differenzbesteuert» eine Anerkennung der Differenzbesteuerung rechtfertigt.

35 Wegleitung 1997 Rz. 779a.

36 Art. 26a Abs. 9 der Sechsten Richtlinie.

37 BGer 31. Mai 2002, E. 2.

38 BGer 31. Mai 2002, E. 2.

39 BGer 31. Mai 2002, E. 6c.

sen Hinweis wird dem Empfänger der Rechnung erklärt, dass das Entgelt die Steuer enthält und so keine weiteren Forderungen gestellt werden. Gleiches müsste für die Aufnahme des Zusatzes «inkl. MWST» ohne Angabe eines Steuersatzes⁴⁰ gelten. Auch hier wird nur festgehalten, was vertraglich abgemacht worden ist, d.h. dass das vereinbarte Entgelt sich inklusive einer allfälligen Mehrwertsteuer versteht. Die Eidg. Steuerverwaltung will im Rahmen der Erledigung pender Verfahren den blossen Vermerk, dass das Entgelt die Steuer enthält, als für die Anwendung der Differenzbesteuerung nicht schädlich betrachten. Dies soll strikte auf die pendenten Fälle beschränkt werden.

5.2 Wahl der Bemessungsmethode

Durch die Aufnahme eines zum Vorsteuerabzug berechtigenden Hinweises auf die Steuer in die Rechnung entscheidet sich der Steuerpflichtige zur Anwendung der Regelbesteuerung und verzichtet so unwiderruflich auf die Anwendung der Differenzbesteuerung⁴¹. Dies gilt dann, wenn wie in dem durch das Bundesgericht beurteilten Einzelfall sich der Steuerpflichtige nicht in einem Irrtum befindet⁴². Liegt ein Irrtum vor, so fragt sich, ob dieser nachträglich richtiggestellt werden kann. Die Beantwortung dieser Frage hat das Bundesgericht ausdrücklich offen gelassen.

6 Berichtigung fehlerhafter Rechnungen

Obschon nicht gesetzlich vorgesehen, erscheint dem Bundesgericht die von der Eidg. Steuerverwaltung geschaffene Praxis zur Berichtigung von Rechnungen⁴³ als «sinnvoll und praktikabel»⁴⁴. Dabei beschränkt sich das Bundesgericht auf die Würdigung des Grundsatzes der Berichtigung.

Die einmal gewählte Bemessungsmethode (Regel- oder Differenzbesteuerung) kann durch die Berichtigung von Rechnungen nicht nachträglich geändert werden⁴⁵. Dies zumindest soweit, als sich der Steuerpflichtige bei der Ausstellung der ursprünglichen Rechnung nicht in einem Irrtum befand. Dabei ändert ein Irrtum über die steuerlichen Folgen der bewusst gewählten Bemessungsmethode an der Unabänderlichkeit der Rechnung nichts.

Mit der Neuauflage der Branchenbroschüre Motorfahrzeuggewerbe auf den 1. Januar 1996 hat die Eidg. Steuerverwaltung die Nichtanwendbarkeit der Differenzbesteuerung bei Missachtung des Verbotes des Hinweises auf die Steuer angeordnet. Nach Ansicht des Bundesgerichtes hätte selbst beim Vorliegen eines Irrtums bei den im Jahre 1995 abgewickelten Verkäufen keine Berichtigung der Rechnungen erfolgen können, zumal es der Steuerpflichtige auf eine Steuerkontrolle ankommen liess⁴⁶. Die Neuauflage der Branchenbroschüre scheint einen Irrtum auszuschliessen, was nicht unbedingt der tatsächlichen subjektiven Situation sämtlicher Steuerpflichtigen entspricht.

7 Folgerungen für die Margenbesteuerung

Artikel 37 Abs. 4 Satz 1 MWSTG deckt sich mit Art. 28 Abs. 4 MWSTV. Eine Übertragung des Grundsatzes, wonach das Verbot des Hinweises auf die Steuer Gültigkeitsvorschrift für die Anwendung der Margenbesteuerung (bzw. Differenzbesteuerung) ist, erscheint als zulässig. Die Rechtsfolgen des Hinweises auf die Steuer sind zudem in Art. 14 Abs. 2 der bundesrätlichen Verordnung zum MWSTG⁴⁷ ausdrücklich definiert und decken sich mit der dargelegten bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur Differenzbesteuerung. Für die Beantwortung der Frage, was als «Hinweis auf die Steuer» zu verstehen ist, kann auf die für die Differenzbesteuerung entwickelten Überlegungen zurückgegriffen werden. Gleiches gilt für die Beurteilung der Bedeutung eines Hinweises auf andere Dokumente als auf Rechnungen.

Literatur und Erlasse

BAUMGARTNER IVO P., in: Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTG), Basel/Genf/München 2000, Vorbem. zum 3. Kapitel sowie Art. 33

CAMENZIND ALOIS/HONAUER NIKLAUS, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer (MWST), Bern/Stuttgart/Wien 1995

40 Zur Bedeutung der Angabe des Steuersatzes s. BGer 31. Mai 2002, E. 6a.

41 BGer 31. Mai 2002, E. 6b.

42 BGer 31. Mai 2002, E. 6c.

43 Wegleitung 1995 Rz. 779; Wegleitung 1997 Rz. 779 ff.

44 BGer 31. Mai 2002, E. 5c; s. dazu auch HATZINGER, 654 ff.

45 BGer 31. Mai 2002, E. 6b.

46 BGer 31. Mai 2002, E. 6c.

47 Verordnung vom 29. März 2000 zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTGV, SR 641.201).

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

EIDG. STEUERVERWALTUNG, Branchenbroschüre Nr. 2, Automobilgewerbe, Oktober 1994, gültig vom 1. Januar 1995 bis 31. Dezember 1995 (zit.: aBB02/1)

- Branchenbroschüre Nr. 2, Motorfahrzeuggewerbe, November 1995, gültig vom 1. Januar 1996 bis 31. Dezember 2000 (zit.: aBB02/2)
- Branchenbroschüre Nr. 5, Motorfahrzeuggewerbe, September 2000, gültig seit dem 1. Januar 2001 (zit.: nBB05)
- Wegleitung 1997 für Mehrwertsteuerpflichtige, Ausgabe Frühling 1997 (zit.: WL97)
- Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer, Ausgabe Sommer 2000 (zit.: WL01)
- Wegleitung für Mehrwertsteuerpflichtige, Ausgabe Herbst 1994 (zit.: WL95)

HATZINGER WOLFGANG, Zu den Formerfordernissen der zum Vorsteuerabzug zugelassenen Rechnungen in der Mehrwertsteuer, StR 2002 650 ff.

HONAUER NIKLAUS, s. *Camenzind Alois/Honauer Niklaus* – s. *Camenzind Alois/Honauer Niklaus/Vallender Klaus A.*

LEUTENEGGER WILLI, in: Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTG), Basel/Genf/München 2000, Art. 35

MARTENS ALEXANDRA, Ausweitung der Margenbesteuerung auf Gebrauchtgegenstände, ST 1999 1067 ff.

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

VALLENDER KLAUS A., s. *Camenzind Alois/Honauer Niklaus/Vallender Klaus A.*

WALDEN PETER, s. *Dziadkowski Dieter/Walden Peter*

Abzugsfähigkeit von Steuern bei juristischen Personen

Zum rechtskräftigen Entscheid der Steuerrekurskommission I des Kantons Zürich vom 15. November 2001 (StE 2002 B 72.14.2 Nr. 29)

Dr. iur. Thomas Meister, LL.M., Rechtsanwalt, dipl. Steuerexperte*/Maurus Winzap, LL.M., Rechtsanwalt*

Inhalt

1	Sachverhalt
2	Erwägungen der Steuerrekurskommission I des Kantons Zürich
3	Anmerkungen
3.1	Vorbemerkungen
3.2	Massgeblichkeit der Handelsbilanz
3.3	Periodizitätsprinzip
3.3.1	Grundlagen
3.3.2	Entscheidrelevante Kriterien
3.3.3	Weitere Kriterien
3.3.4	Grenzen
3.3.5	Obiter dictum?
4	Würdigung
	Literatur

1 Sachverhalt

Die X. AG mit Sitz im Kanton Zürich (nachfolgend die Pflichtige) machte in ihrer Selbstdeklaration in der Steuererklärung 1999 B für die Steuerperiode 1. Januar bis 31. Dezember 1999 folgenden Steueraufwand geltend:

	<u>CHF</u>
«Nachtrag Steuern 1998	1 456.10
provisorische Steuern 1999 gemäss Rechnungen	24 526.20
./. trans. Aktiven für zu hohe Steuerbeträge 1999	11 500.00
./. Auflösung der Rest-Rückstellungen früherer Jahre	<u>2 000.00</u>
	9 255.15.»

Das kantonale Steueramt liess demgegenüber nach durchgeführter Untersuchung nur den in der Steuerperiode effektiv geschuldeten Steuerbetrag von CHF 3 177.– zum Abzug zu und rechnete die Differenz auf. Die dagegen gerichtete Einsprache blieb erfolglos, ebenso der dagegen erhobene Rekurs bei der Steuerrekurskommission I des Kantons Zürich.

2 Erwägungen der Steuerrekurskommission I des Kantons Zürich

«1. a) Zum geschäftsmässig begründeten Aufwand juristischer Personen gehören gemäss § 65 Abs. 1 lit. a des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) auch Steuern. Abzugsberechtigt sind dabei die gesamten geschuldeten bzw. bezahlten und periodenkonform verbuchten Steuern von Bund und Kanton sowie des Auslands (vgl. Weisung zum neuen Steuergesetz vom 8. Juni 1997 in Amtsblatt 1994, S. 1482).

b) Vorliegend ist umstritten, inwieweit sich der von der Pflichtigen im Geschäftsjahr 1999 verbuchte Steueraufwand von Fr. 9 255.15 in der rekursbetroffenen Steuerperiode 1. Januar bis 31. Dezember 1999 als periodengerecht erweist und inwieweit – soweit Periodenkonformität vorliegt – der verbuchte Aufwand effektiv geschuldet und damit geschäftsmässig begründet ist.

2. Mit dem total revidierten, harmonisierten und seit dem 1. Januar 1999 in Kraft stehenden Steuergesetz wurde im

* Walder Wyss & Partner, Zürich

Kanton Zürich allgemein das System der Postnumerandobesteuerung mit einjähriger Gegenwartsbemessung eingeführt. Auf Ebene der direkten Bundessteuer gilt dieses System für juristische Personen bereits seit dem 1. Januar 1995 bzw. seit Inkrafttreten des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG).

Dementsprechend hält § 83 StG für juristische Personen fest, dass die Steuern vom Reingewinn und vom Eigenkapital für jede Steuerperiode festgesetzt und erhoben werden (Abs. 1) und als Steuerperiode das Geschäftsjahr gilt (Abs. 2). Der steuerbare Reingewinn bemisst sich sodann nach dem Ergebnis der Steuerperiode (§ 84 Abs. 1 StG) und das steuerbare Kapital nach dem Stand am Ende der Steuerperiode (§ 85 Abs. 1 StG). Genau gleich verhält es sich mit Bezug auf die zeitliche Bemessung bei der direkten Bundessteuer (vgl. Art. 79–81 DBG).

Für die vorliegend betroffene Steuerperiode 1999 bemisst sich die abziehbare Steuerschuld (für die Steuern von Bund, Kanton und Gemeinde) demnach nach dem Ergebnis des Geschäftsjahres 1999.

3. a) Nach konstanter Rechtsprechung entstehen Steuerforderungen mit der Verwirklichung des Steuertatbestands, an den das Gesetz die Steuerpflicht anknüpft, der staatliche und kommunale Steueranspruch mithin sukzessive nach Massgabe des Zeitablaufs in der Steuerperiode (RB 1982 Nr. 94, 1986 Nr. 59; vgl. auch RB 1993 Nr. 27 = StE 1993, B 92.9 Nr. 3 sowie StRK I, 4. November 1994 = StE 1996, B 72.14.2 Nr. 18). Fälligkeit und Veranlagung sind für die Entstehung ohne Einfluss. Die Steuerveranlagung hat also keine konstitutive Wirkung, sondern stellt nur die am Ende des Steuerjahres vollumfänglich bestehende Steuerschuld nachträglich verbindlich fest.

Diese steuerrechtliche Ausgangslage steht im Einklang mit den handelsrechtlichen und betriebswirtschaftlichen Erfordernissen:

Handelsrechtlich sind für geschuldete Steuern – auch schon für solche vor deren Veranlagung – entsprechende Rückstellungen zu bilden. Die Steuerrückstellung ist dabei am Ende der Steuerperiode zu bilanzieren. Die Ungewissheit über die genaue Höhe des Steueranfalls führt indessen dazu, dass die Steuerschuld ganz allgemein nicht unter den üblichen Verbindlichkeiten, sondern unter den Rückstellungen (oder transitorischen Passiven) ausgewiesen wird. Grundsätzlich sind daher alle geschuldeten Steuern, auch wenn diese noch nicht rechtskräftig oder noch nicht einmal provisorisch veranlagt sind, als Verbindlichkeit (wenn deren Höhe schon feststeht), als transitorisches Passivum oder als Rückstellung zu bilanzieren. Dieser Grundsatz gilt nicht nur für Einkommens- und Ertragssteuern, sondern auch für alle übrigen

Steuerarten, unbekümmert darum, ob das anwendbare Steuergesetz nun den bilanzierten Steueraufwand – entgegen den handelsrechtlichen und betriebswirtschaftlichen Erfordernissen – zum Abzug zulässt oder nicht. Die allfällige steuerliche Nichtanerkennung des Steueraufwands ändert an der handelsrechtlichen Passivierungspflicht solcher Belastungen nichts. Diesfalls muss eine Abweichung zwischen der kaufmännischen und der steuerlichen Bilanz hingenommen werden. Nicht anders verhält es sich bei möglichen Steuernachzahlungen als Folge von definitiven Einschätzungen. Solche Steuernachbelastungen können sich aufgrund von steueramtlichen Prüfungen und Rechtsmittelverfahren in Anwendung der steuergesetzlichen Korrekturvorschriften (wie z.B. § 64 StG) ergeben. In der Praxis sind bei Gesellschaften Steuernachzahlungen insbesondere bei Vorliegen verdeckter Gewinnausschüttungen, geschäftsmässig nicht begründeter Aufwendungen oder bei Bildung übersetzter (steuerlich anerkannter)* stiller Reserven zu erwarten. Je nach der Wahrscheinlichkeit der Steuernachforderung im künftigen Einschätzungsverfahren wird am Bewertungsstichtag bzw. beim Erstellen des Jahresabschlusses die erforderliche Steuerrückstellung betragsmässig abzuschätzen sein. In der kaufmännischen Praxis wird es trotz dieser handelsrechtlichen Pflicht häufig unterlassen, solche (allenfalls in künftigen Jahren zu erwartende) Steuernachzahlungen zu passivieren, denn die zeitgerechte Bilanzierung von zu erwartenden Steuernachzahlungen birgt die Gefahr in sich, dass die Einschätzungsbehörde dadurch auf das Problem erst aufmerksam wird. Indessen vermögen diese Interessenlage und die sich daraus ergebende verständliche Verhaltensweise (nämlich den Hasen nicht durch eine «unnötige» Passivierung allfälliger Steuernachforderungen erst aufzuschrecken) nichts daran zu ändern, dass in allen Fällen, in denen aufgrund der Sachlage mit grösseren Aufrechnungen zu rechnen ist – z.B. bei verdeckten Gewinnausschüttungen, übersetzten Abschreibungen oder übermässig verbuchter Rückstellungen und vorübergehender Wertberichtigungen – nur die Bildung einer angemessenen Steuerrückstellung auf den Bewertungsstichtag den handelsrechtlichen Bilanzierungsvorschriften zu genügen vermag (StRK I, 4. November 1994 = StE 1996, B 72.14.2 Nr. 18 mit Hinweisen).

b) Aus dem Gesagten folgt einerseits, dass alle bis zum Ende der Bemessungsperiode aufgelaufenen Steuerschulden dieser Periode ertragsmindernd zuzulassen sind, unabhängig davon, ob sie bereits veranlagt oder fällig geworden sind. Andererseits verlangt das Periodizitätsprinzip, dass der entsprechende Aufwand der diesbezüglichen Periode belastet wird (vgl. RB 1998 Nr. 134 =

* Recte: nicht anerkannter.

StE 1999, B 72.11 Nr. 8). Wurden demzufolge in der entsprechenden Steuerperiode keine Rückstellungen für dannzumal mutmasslich geschuldete Steuern gebildet, können diese Steuern später nicht mehr berücksichtigt werden (RICHNER/FREI/KAUFMANN, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 1999, § 65 N. 5). Bei der konkreten Berechnung der Steuerrückstellung ist vom Reingewinn vor Steuern auszugehen; der diesbezüglich errechnete Steuerbetrag ist sodann um die Grenzsteuerbelastung auf diesem Betrag zu reduzieren, womit der Abzugsfähigkeit der Steuern Rechnung getragen wird (vgl. zur Berechnung: AGNER/JUNG/STEINMANN, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 1995, Art. 59 N. 3).

4. Wie die Steuerkommissarin in ihrer Rekursantwort zu Recht festhält, ist die Auflistung des umstrittenen Steueraufwands in der Einsprache und im Rekurs nicht nachvollziehbar, unvollständig und in der Addition falsch. Die korrekten Beträge ergeben sich vielmehr aus dem Kontoauszug Steuern und den dazugehörigen Belegen (Beilagen zur Einsprache). Aus letzteren Unterlagen ist ersichtlich, dass die Pflichtige im Geschäftsjahr 1999 über das Konto Steuern folgende Ein- und Ausgänge verbucht hat:

Steuern	Periode	Grundlage	Soll	Haben
Bund	1998	(prov. Rechnung)	1 861.50	
	1998	(def. Rechnung)	3 944.00	
Staat/ Gemeinde	1998	(def. Rückvergütung)		405.40
	1999	(1. prov. Rechnung; 1. Rate)	1 613.00	
	1999	(2. prov. Rechnung; Rest)	15 742.05	
Auflösung Rückstellungen				2 000.00
Transitorische Aktiven				11 500.00
Abschlussbuchung				<u>9 255.15</u>
			23 160.55	23 160.55

b) Unter Beachtung der vorstehend dargelegten Grundsätze erweist sich zunächst der gestützt auf die Rechnungen des kantonalen Steueramts vom 1. März bzw. 2. Dezember 1999 bezahlte Steueraufwand für die direkte Bundessteuer 1998 von insgesamt Fr. 5805.50 als periodenfremd. Dasselbe gilt für die vereinnahmte Rückvergütung gemäss Rechnung der Gemeinde K. vom 25. November 1999 von Fr. 405.40, welche die Staatssteuern 1998 betrifft. Der periodenfremde Steueraufwand 1998 beläuft sich damit per Saldo auf Fr. 5 400.10. Für diesen Betrag hätten mithin im Vorjahr entsprechende Steuerrückstellungen vorgenommen werden müssen. Sind solche nur im Umfang von Fr. 2 000.– gebildet worden (entsprechend der verbuchten Auflösung), kann ein darüber hinaus gehender Aufwand nicht dem Geschäftsjahr 1999 belastet werden. Letzteres jedenfalls dann nicht, wenn die Pflichtige nicht einmal behauptet, dass nicht voraussehbare

Aufrechnungen der Steuerbehörden zu einem erst pro 1999 erkennbaren Steuermehraufwand für die Steuerperiode 1998 geführt haben und solches auch aus den Akten nicht ersichtlich ist. Im Ergebnis sind damit im Steueraufwandkonto 1999 zunächst alle Buchungen, welche die Steuerperiode 1998 betreffen, sowie die Buchung betreffend Auflösung von Steuerrückstellungen zu streichen.

c) Zu prüfen bleiben die Buchungen, welche (periodengerecht) Steuern der Steuerperiode 1999 betreffen. Die Belastungen von Fr. 1 613.– und Fr. 15 742.05 beruhen dabei auf so genannten «provisorischen Rechnungen» der Gemeinde K. für die Staats- und Gemeindesteuern 1999 vom 26. Mai bzw. 29. Juli 1999. Eine provisorische Rechnung vermag nun aber noch keine Steuerschuld zu begründen:

aa) Gemäss § 173 StG wird in der Steuerperiode eine provisorische Rechnung zugestellt (Abs. 1); Grundlagen der provisorischen Rechnung sind die Steuerfaktoren der letzten Steuererklärung oder der letzten Einschätzung oder der mutmassliche Steuerbetrag für die laufende Steuerperiode (Abs. 2). Die provisorische Rechnung ist also ein Instrument des im Bereich der Staats- und Gemeindesteuern den Gemeinden obliegenden Steuerbezugs (§§ 172 ff. StG). Dass in der Steuerperiode selbst nur eine provisorische Rechnung erstellt werden kann, beruht letztlich darauf, dass auch im neuen Steuergesetz der Steuerbezug nach dem Pränumerandobezugssystem erfolgt: D.h. eine provisorische Rechnung ist nötig, weil im Gegenwartsbemessungssystem Steuerperiode und Bemessungsperiode zeitlich zusammenfallen und die Bemessungsgrundlage daher erst nach Ablauf der Steuerperiode genau bestimmt werden kann (vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN, a.a.O., § 173 N. 5). Die provisorische Rechnung sagt somit über die effektive Steuerschuld der betreffenden Steuerperiode nichts aus und stellt dementsprechend auch keinen Rechtsöffnungstitel dar (RICHNER/FREI/KAUFMANN, a.a.O., § 173 Nr. 35). Vielmehr dient sie lediglich dazu, im Rahmen von Annäherungen auf Basis der in § 173 Abs. 2 StG erwähnten Grundlagen den kontinuierlichen Steuerbezug sicherzustellen.

bb) In letzterem Sinn wurde vorliegend der Pflichtigen in der Steuerperiode 1999 zunächst eine provisorische Rechnung «aufgrund der Steuerfaktoren der letzten Einschätzung oder Steuererklärung» zugestellt, welche – basierend auf einem Reingewinn von Fr. 21 900.– und einem Kapital von Fr. 227 000.– – einen Steuerbetrag von Fr. 4 840.15 auswies (Rechnung der Gemeinde K. vom 26. Mai 1999). Von dieser Rechnung hat die Pflichtige die 1. Rate im Umfang von Fr. 1 613.– bezahlt (vgl. Auszug Konto Steuern: Buchung per 1. Juni 1999 von Fr. 4 840.15 und Korrekturbuchung per 29. Juli 1999 von Fr. 3 227.15). In der Folge wurde der Pflichtigen eine revidierte provisorische Rechnung «aufgrund der Steuer-

erklärung» zugestellt, welche – basierend nunmehr auf einem Reingewinn von Fr. 68 300.– und einem Kapital von Fr. 333 000.– – einen höheren Steuerbetrag von Fr. 17 355.05 bzw. unter Berücksichtigung der bezahlten 1. Rate aus erster Rechnung einen Restbetrag von Fr. 15 742.05 festhielt (Rechnung der Gemeinde K. vom 29. Juli 1999). Diesen Restbetrag hat die Pflichtige laut Kontoauszug am 2. August 1999 bezahlt.

Aus dem dargelegten Bezugsablauf ergibt sich, dass sich die ursprüngliche provisorische Rechnung an den Faktoren der Staatssteuereinschätzung 1998 (mit Bemessungs- und Geschäftsjahr 1997) und die revidierte provisorische Rechnung an den Faktoren der zwischenzeitlich eingegangenen Steuererklärung 1999 A (mit Bemessungs- und Geschäftsjahr 1998) orientiert haben. Massgebend für die Bemessung der Steuerschuld für die rekursbetreffende Steuerperiode 1999 ist jedoch allein das Geschäftsjahr 1999. Diesbezüglich wäre es der Pflichtigen im Zeitpunkt des Rechnungsabschlusses ohne weiteres möglich gewesen, aufgrund der feststehenden Geschäftskennzahlen die Steuerschulden für Bund, Kanton und Gemeinde – entsprechend der Berechnung der Steuerkommissarin – exakt zu berechnen. Ausgehend von dergestalt errechneten Steuerschulden pro 1999 von Fr. 3 177.– und pro 1999 bereits bezahlten Steuern von Fr. 17 355.05 wäre es ihr alsdann ohne weiteres möglich gewesen, die Differenz von Fr. 14 178.05 als geschäftsmässig nicht begründeten Steueraufwand buchhalterisch genau abzugrenzen.

Nun hat die Pflichtige diesen Minderaufwand an Steuern zwar erkannt; mit Fr. 11 500.– ist die Korrekturbuchung «Transitorische Aktiven Steuern» vom 31. Dezember 1999 jedoch – wie sie selbst zugibt – zu tief ausgefallen. Das Belassen einer «Reserve» im Umfang von Fr. 2 678.05 (Fr. 14 178.05 – Fr. 11 500.–) wäre nach dem Gesagten höchstens dann vertretbar gewesen, wenn die Pflichtige mit Bezug auf den Geschäftsabschluss 1999 steueramtliche Aufrechnungen mit Steuer Mehraufwand in dieser Höhe ernsthaft hätte erwarten müssen. Das[s] dem so wäre, macht sie jedoch nicht geltend. Zwar beruft sie sich ganz allgemein auf das «Vorsichtsprinzip»; aus welchen Gründen sie mit allfälligen Gewinnaufrechnungen der Steuerbehörden im genannten Umfang hätte rechnen müssen, führt sie jedoch nicht aus. Auch ein Blick in die Erfolgsrechnung 1999 liefert hierfür keine Anhaltspunkte. Auffallend ist dort lediglich eine verbuchte «Rückstellung Feuerungsanlage» im Betrag von immerhin Fr. 45 000.–; diesbezüglich ist jedoch aktenkundig, dass die Pflichtige gemäss Aufforderung der kantonalen Baudirektion ihre Heizanlage bis Ende 2000 zu sanieren hatte, ansonsten die Stilllegung drohte. Damit ist aber im Geschäftsjahr 1999 ein entsprechender Rückstellungsbedarf für die Sanierung ohne weiteres ausgewiesen und

drohte diesbezüglich demnach keine Aufrechnung. Die vorgenommene (zu tiefe) Abgrenzung lässt sich demzufolge mit der Erforderlichkeit einer «Reserve» für allfällige Nachzahlungen im Zusammenhang mit voraussehbaren Aufrechnungen im Rahmen der definitiven Veranlagung der Steuerperiode 1999 nicht begründen.

d) Insgesamt steht somit fest, dass die Pflichtige lediglich für die Steuerperiode 1999 effektiv geschuldeten Steuerbetrag von Fr. 3 177.– aufwandwirksam hätte verbuchen dürfen. Dass die Steuerkommissarin den letzteren Betrag auf Basis der einschlägigen Berechnungsmethode nicht korrekt ermittelt hätte, macht die Pflichtige zu Recht nicht geltend. Damit erweist sich die Gewinnaufrechnung von Fr. 6 078.– als gesetzmässig...».

3 Anmerkungen

3.1 Vorbemerkungen

Dem Entscheid der Steuerrekurskommission I des Kantons Zürich (nachfolgend «Steuerrekurskommission») ist zuzustimmen, soweit es um die Korrektur des von der Pflichtigen geltend gemachten überhöhten Steueraufwandes für im Geschäftsjahr bzw. in der Steuerperiode 1999 geschuldete, aber im Rahmen des provisorischen Pränumerandobezugs zu hoch in Rechnung gestellte Steuern geht. Angemerkt sei lediglich, dass sowohl der durch die Steuerrekurskommission verweigerte Abzug für im Geschäftsjahr 1998 geschuldete, aber erst im Geschäftsjahr 1999 bezahlte Steuern (periodenfremder Steueraufwand) als auch die Reduktion des geltend gemachten überhöhten Steueraufwandes für provisorisch in Rechnung gestellte Steuern des Geschäftsjahres bzw. der Steuerperiode 1999 eine Rückstellung für Steuerisiken rechtfertigten, da durch die Verweigerung dieser Abzüge die Steuerschuld 1999 tatsächlich höher ausfiel als von der Pflichtigen aufgrund der eingereichten Steuererklärung und Jahresrechnung zu erwarten war. Wird von den Steuerbehörden die Bildung einer Rückstellung mangels geschäftsmässiger Begründung nicht anerkannt bzw. eine bestehende Rückstellung als geschäftsmässig nicht mehr begründet aufgelöst, ist der damit verbundene erhöhte Steueraufwand durch eine entsprechend erhöhte Steuerrückstellung aufzufangen.

Steuerrückstellungen können aus der *ex-ante*-Sicht der Pflichtigen nur unter der Voraussetzung, dass die Steuerbehörden die Veranlagung gemäss Steuererklärung und eingereicherter Jahresrechnung vornehmen, *richtig* berechnet werden. Erfolgt die Veranlagung in Abweichung von der Steuererklärung und eingereichten Jahresrechnung, sind die Steuerrückstellungen regelmässig zu tief. Wird dem Risiko einer Veranlagung in Abweichung

von Steuererklärung und eingereicherter Jahresrechnung durch eine entsprechend erhöhte Steuerrückstellung Rechnung getragen («Sicherheitsmarge»), erscheint diese – wenn aus der ex-post-Sicht der Steuerbehörden keine Gründe für ein Abweichen von der Steuererklärung und der eingereichten Jahresrechnung sprechen – regelmässig als zu hoch und somit (teilweise) geschäftsmässig nicht begründet. Sofern die Pflichtige nicht rechtsgenügend darlegt, weshalb sie ihrer Ansicht nach mehr Steuern als veranlagt schuldet, ist die geltend gemachte Steuerrückstellung als überhöht und (teilweise) geschäftsmässig nicht begründet herabzusetzen (aber nur um den um die Steuerlast auf der aufgelösten Rückstellung reduzierten Betrag). Da die Pflichtige keine Kontrolle über die Veranlagung durch die Steuerbehörden hat, ist es ihr nicht möglich, die erforderlichen Steuerrückstellungen ex ante exakt zu berechnen. Dies ist nur ex post möglich, nachdem bekannt ist, ob die Steuerbehörden die Veranlagung gemäss Steuererklärung und eingereicherter Jahresrechnung vornehmen oder davon abweichen. Von daher täuscht der Entscheid der Steuerkommission eine Exaktheit bei der Berechnung der erforderlichen Steuerrückstellungen vor, die es aus der ex-ante-Sicht der Pflichtigen gar nicht geben kann. Dass die postulierte Exaktheit selbst ex post kaum zu erreichen ist, wird daraus ersichtlich, dass die Steuerrekurskommission auf dem (teilweise) nicht akzeptierten Steueraufwand die darauf geschuldete zusätzliche Steuerlast nicht durch entsprechend erhöhten Rückstellungsbedarf berücksichtigt hat.

Dem Entscheid der Steuerrekurskommission ist im Ergebnis auch zuzustimmen, soweit es um die Aufrechnung des periodenfremden Aufwands für die im Geschäftsjahr 1998 geschuldete, aber erst im Geschäftsjahr bzw. der Steuerperiode 1999 bezahlte direkte Bundessteuer geht. Der Begründung kann aber – wie nachfolgend aufzuzeigen sein wird – nicht gefolgt werden. Auch kommt dem Entscheid für künftige Sachverhalte, die sich nach dem Vollzug der Steuerharmonisierung in Bund und Kantonen verwirklichen, keine präjudizielle Wirkung zu.

3.2 Massgeblichkeit der Handelsbilanz

Der steuerbare Reingewinn richtet sich nach dem Saldo der Erfolgsrechnung.¹ An den in der handelsrechtlichen Bilanz- und Erfolgsrechnung ausgewiesenen Gewinn ist aber nur dann anzuknüpfen, wenn bei deren Errichtung nicht gegen zwingende Bestimmungen des Handelsrechts verstossen wurde. Zudem sind spezielle steuerrechtliche Vorschriften für die Gewinnermittlung zu beachten.² Massgebend und Ausgangspunkt für die Steuerbilanz sind die nach den zwingenden Vorschriften des Handelsrechts ordnungsgemäss geführten Bücher. Steuerrechtlich wird also der wirtschaftliche Sachverhalt so beurteilt, wie er nach den Vorschriften des Handelsrechts in den Geschäftsbüchern dargestellt werden muss, und nicht so, wie er pflichtwidrig dargestellt worden ist.³

Nach dem Prinzip der Massgeblichkeit der Handelsbilanz für Steuerzwecke können steuerlich an sich zulässige Rückstellungen nur dann vom Fiskus anerkannt werden, wenn sie in der Handelsbilanz verbucht und offen ausgewiesen sind.⁴ Diese Regel wird dadurch abgeschwächt, dass eine gegen zwingende Rechnungslegungsvorschriften verstossende Handelsbilanz für die steuerliche Gewinnermittlung zu korrigieren ist.⁵ Sofern das Handelsrecht die Bildung von Rückstellungen vorschreibt, sind diese für die Ermittlung des steuerbaren Gewinns selbst dann zu berücksichtigen, wenn sie der Steuerpflichtige z.B. aus Versehen oder infolge Unkenntnis nicht verbucht hat.⁶

Ist einer (Eventual-) Verpflichtung im Geschäftsjahr X, wo sie entstanden ist, nicht oder nicht im genügenden Ausmass über eine entsprechende Rückstellung Rechnung getragen worden und materialisiert sich die Verpflichtung im folgenden Geschäftsjahr X + 1, geht – sofern keine nachträgliche Bilanzberichtigung stattfindet – der entsprechende Aufwand zulasten des Geschäftsjahres X + 1. In Verletzung handelsrechtlicher Bilanzierungsvorschriften nicht periodengerecht abgegrenzte Aufwände können nicht einfach als «nicht geschehen» ignoriert werden,⁷ vielmehr reduzieren sie das Ergebnis

1 Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG; § 64 Abs. 1 Ziff. 1 StG ZH.

2 Vgl. statt vieler ERNST HÖHN/ROBERT WALDBURGER, *Steuerrecht*, Band II, 9. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2002, § 46 N 5 ff.

3 MARKUS REICH, *Die Realisation stiller Reserven im Bilanzsteuerrecht*, Zürich 1983, S. 41 ff.

4 JÜRIG STOLL, *Die Rückstellung im Handelsrecht*, Schweizer Schriften zum Handels- und Wirtschaftsrecht, Band 145, Zürich 1992, S. 231.

5 STOLL, a.a.O., S. 231.

6 STOLL, a.a.O., S. 231.

7 Vgl. zur Problematik «verschleppter» Bilanzierungsfehler den Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 25. September 2002 (SB.2002.00030 und 32), publiziert in ZStP 4/2002, S. 331 ff. Wie das Verwaltungsgericht festgestellt hat, verträgt es sich nicht mit dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, dem Grundsatz der Bilanzidentität (d.h. der Identität von Schlussbilanz und Anfangsbilanz des Folgejahres) einen höheren Stellenwert einzuräumen und auf eine Handels- bzw. Steuerbilanz abzustellen, die ihrerseits infolge fehlerhafter früherer Festsetzung der Buch- bzw. Ertragssteuerwerte handels- bzw. steuerrechtswidrig ist. Demzufolge ist für jede Steuerperiode der handels- und steuerrechtskonforme Unternehmensgewinn festzusetzen und sind «verschleppte» Bilanzierungsfehler in den Folgejahren zu korrigieren.

der nachfolgenden Periode. Handelsrechtlich falsch abgegrenzter Aufwand bleibt somit Aufwand, welcher das Ergebnis und somit die zur Verfügung stehenden Gewinnreserven reduziert. Die Korrektur muss – auch wenn zeitlich verschoben – erfolgen. Stichtagsbezogen weist die Bilanz per Ende des Geschäftsjahres X zu hohe Gewinnreserven aus. Dieser Fehler wird in der Bilanz per Ende des Geschäftsjahres X + 1 über eine (nachträgliche) Korrektur in der Erfolgs- (Perioden-) Rechnung des Geschäftsjahres X + 1 berücksichtigt. Auf den Bilanzstichtag bezogen, ist die Bilanz und sind die darin ausgewiesenen Gewinnreserven per Ende des Geschäftsjahres X + 1 richtig. Einzig bezogen auf die beiden Perioden- (Erfolgs-) Rechnungen ist es infolge fehlerhafter Abgrenzung zu einer Aufwandverschiebung von der einen in die andere Periode gekommen, ohne dass dies Einfluss auf die in der Bilanz per Ende des Geschäftsjahres X + 1 ausgewiesenen Gewinnreserven hat.

3.3 Periodizitätsprinzip

3.3.1 Grundlagen

Das Periodizitätsprinzip verlangt, dass eine Unternehmung in einer bestimmten Steuerperiode denjenigen Gewinn zu versteuern hat, der in dieser Periode tatsächlich realisiert wurde.⁸ Periodenfremde Erträge und Aufwände werden deshalb bei der Ermittlung des steuerbaren Reingewinns unter Hinweis auf das Periodizitätsprinzip nicht berücksichtigt, d.h. sie werden vom Saldo der Erfolgsrechnung abgezogen bzw. zu diesem hinzugerechnet. Letzteres selbst dann, wenn sie zweifelsohne geschäftsmässig begründet sind.⁹ Das Periodizitätsprinzip verlangt nach bisheriger Lesart, dass der Steueraufwand dem jeweiligen Geschäftsjahr bzw. der entsprechenden Steuerperiode belastet wird.¹⁰ Für erwartete Steuern sind Steuerrückstellungen zu bilden.¹¹ Steuerrückstellungen sind, wie auch andere Rückstellungen, aber nur dann zulässig, wenn sie geschäftsmässig begründet sind. Deshalb erfolgt eine Aufrechnung im Umfang des zwar geltend gemachten, geschäftsmässig aber nicht begründeten (Steuer-) Aufwands.¹² Auch früher gebildete (und anerkannte) Rückstellungen werden dem steuerbaren Gewinn zugerechnet, soweit sie (nachträglich) nicht mehr begründet sind.¹³

Grundgedanke des Periodizitätsprinzips ist es zu verhindern, dass Erträge in die Zukunft verschoben und Auf-

wände akzeleriert werden, was zu einer Verschiebung der Steuerlast in die Zukunft mit entsprechendem Zinsnachteil für den Fiskus führt. Der Fiskus ist auf regelmässige Steuereinnahmen angewiesen, weshalb der zeitlichen Verschiebung der Steuerlast Einhalt geboten wird. In Systemen mit progressiver Gewinnbesteuerung, zeitlicher Begrenzung des steuerlichen Verlustvortrags (bzw. der fehlenden Möglichkeit des Verlustrücktrags) und der Möglichkeit von Bemessungslücken (oder mehrfacher Bemessung aufgrund derselben Bemessungsperiode) kommt dem Periodizitätsprinzip eine über die Zinskomponente hinaus gehende Bedeutung zu.

Die von der Steuerrekurskommission zitierten Entscheide zum Periodizitätsprinzip weisen solche über die Zinskomponente hinaus gehende *Besonderheiten* auf. So war im Kanton Zürich vor dem Inkrafttreten des (Änderungs-) Gesetzes vom 23. September 1990 am 1. Januar 1991 ein Abzug der Steuern von der Bemessungsgrundlage nicht zulässig. In den von der Steuerrekurskommission I des Kantons Zürich am 4. November 1994¹⁴ und vom Verwaltungsgericht des Kantons Zürich am 28. Januar 1998¹⁵ entschiedenen Fällen stand die *Übergangsproblematik* im Vordergrund: Die in beiden Fällen zu entscheidende Frage war, ob Steuern, die in vor 1990 abgeschlossenen Geschäftsjahren verursacht und geschuldet wurden, nachträglich in der Bemessungsperiode 1990 (Steuerperiode 1991) berücksichtigt und zum Abzug von der Bemessungsgrundlage zugelassen werden können. In beiden Fällen wurde dies unter Hinweis auf das Periodizitätsprinzip verneint. Es galt somit zu verhindern, dass infolge hinausgeschobener Verbuchung des Steueraufwands in der Handelsbilanz die Übergangsordnung zum neuen Recht (welches neu einen Abzug für Steuern zulies) umgangen wird. Die Zulassung der Verschiebung des Steueraufwands hätte für den Fiskus nicht nur zu einem Zinsverlust, sondern zu einem definitiven Steuerausfall geführt.

3.3.2 Entscheidungsrelevante Kriterien

Nicht anders verhält es sich im vorliegenden Fall: Mit dem Inkrafttreten des neuen Zürcher Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 am 1. Januar 1999 erfolgte der Übergang zur Postnumerandobesteuerung mit Pränumerandobezug. Die Steuerperiode fällt mit dem jeweiligen Geschäftsjahr zusammen. Der Wechsel in der zeitlichen Bemess-

8 HANS JAKOB NOLD, Die zeitliche Bemessung des Gewinns im Unternehmungssteuerrecht, Bern/Stuttgart 1984, S. 27.

9 NOLD, a.a.O., S. 27.

10 StE 1999 B 72.11 Nr. 8.

11 CARL HELBLING, Steuerschulden und Steuerrückstellungen, 3. Aufl., Bern/Stuttgart 1988, S. 25.

12 Art. 24 Abs. 1 lit. a StHG; § 64 Abs. 1 Ziff. 2 lit. b StG ZH; Art. 58 Abs. 1 lit. b zweites Lemma DBG.

13 Art. 63 Abs. 2 DBG.

14 StE 1996 B 72.14 Nr. 18.

15 StE 1999 B 72.11 Nr. 8.

sung führt dazu, dass im Kalenderjahr 1998 abgeschlossene Geschäftsjahre in eine Bemessungslücke fallen. Hätte die Steuerrekurskommission den von der Pflichtigen erst im Geschäftsjahr bzw. in der Steuerperiode 1999 geltend gemachten Aufwand für die direkte Bundessteuer 1998 zugelassen, wäre ein an sich in die Bemessungslücke fallender Aufwand erst in der Bemessungs- und Steuerperiode 1999 berücksichtigt worden. Dies hätte für den Fiskus nicht nur zu einem Zinsverlust, sondern zu einem definitiven Steuerausfall geführt. Insoweit stand im vorliegenden Fall – unausgesprochen – die übergangsrechtliche Problematik im Vordergrund. Indem sich die Steuerrekurskommission mit aller Strenge auf das Periodizitätsprinzip berief, verschaffte sie der gesetzlich vorgesehenen Übergangsordnung vom alten ins neue Zürcher Steuerrecht Nachachtung.

3.3.3 Weitere Kriterien

Das im *Sonderfall der Bemessungslücke* mit aller Strenge gehandhabte Periodizitätsprinzip wird andernorts durchbrochen oder zumindest mit Nachsicht gehandhabt. Seit dem Inkrafttreten von StHG und DBG gilt nun in allen Kantonen und im Bund eine *Verlustverrechnungsperiode* von sieben Jahren.¹⁶ Im Rahmen der ausserordentlichen Verlustverrechnung können im Falle der Sanierung sogar verfallene Verlustvorträge mit echten Sanierungsgewinnen verrechnet werden.¹⁷ Das Periodizitätsprinzip wird dadurch von Gesetzes wegen durchbrochen. Allerdings wird einer Ausdehnung der ordentlichen Verlustverrechnungsperiode durch Aufwertung von Aktiven ein Riegel geschoben.¹⁸ Insoweit hat die Berufung auf das allgemeine Periodizitätsprinzip zur Vermeidung von Gewinnverschiebungen an Bedeutung verloren.

Infolge Übergangs zu proportionalen Gewinnsteuersätzen im Bund und in einigen Kantonen, der Vermeidung von Bemessungslücken infolge Systemwechsels bei der zeitlichen Bemessung und erweiterter Verlustvorträge hat das Periodizitätsprinzip an Bedeutung verloren. Nachdem einige *Besonderheiten* weggefallen sind, reduziert sich die Bedeutung des Periodizitätsprinzips auf den Zinsvorteil.

3.3.4 Grenzen

Macht die Pflichtige tatsächlich angefallene Aufwände erst später geltend, gereicht dies dem Fiskus zum Vorteil, da er die Steuern früher erhält und damit einen Zinsvorteil zulasten der Pflichtigen erzielt. Dass das Periodi-

zitätsprinzip der Verschiebung von Aufwänden in die Zukunft und dem damit einhergehenden Zinsvorteil des Fiskus durch einen gänzlichen Verlust der Abzugsmöglichkeit Einhalt gebieten soll, ist nur dann einzusehen, wenn es in der Folge zu einem definitiven Steuerverlust des Fiskus kommt (Sonderfälle der missbräuchlichen Progressionsglättung, Erstreckung der Verlustverrechnungsperiode oder der Ausnützung von Bemessungslücken). Liegt keiner dieser zu einem definitiven Steuerverlust führenden Sonderfälle vor, kann der nachträgliche Abzug tatsächlich entstandener Aufwände nicht unter Verweis auf das Periodizitätsprinzip verweigert werden. Zahlt die Pflichtige im Geschäftsjahr bzw. in der Steuerperiode X infolge sich nachträglich als zu gering erweisender Rückstellungen mehr Steuern, als sie eigentlich sollte, dann kann sie nicht unter Verweis auf das Periodizitätsprinzip verpflichtet werden, im Geschäftsjahr bzw. in der Steuerperiode X + 1 nochmals zuviel Steuern zu bezahlen, indem ihr der Abzug des gesetzlich vorgesehenen, aber zeitlich verschoben geltend gemachten Steueraufwands gänzlich verweigert wird. Dies würde zu einer dem Gesetz widersprechenden Überbesteuerung führen.

Nachdem die Zürcher Steuerpraxis im Rahmen der Abschlussplanung pauschale Delkredere-Rückstellungen für in- und ausländische Debitoren, pauschale Garantierückstellungen, pauschale Wertberichtigungen auf dem Warenlager, Sofortabschreibungen auf Gütern des Anlagevermögens und andere Massnahmen zur Aufwandakzeleration zulässt, ist nicht einzusehen, weshalb nur gerade bei der Bemessung der Steuerrückstellungen dem Periodizitätsprinzip mit aller Strenge zum Durchbruch verholfen werden soll. Dies um so mehr, wenn die vorzeitige Entrichtung von Steuern infolge Verzichts auf die Bildung angemessener Steuerrückstellungen gleich zu einem definitiven Verlust von Abzugssubstrat führen soll.

3.3.5 Obiter dictum?

Ob die von der Steuerrekurskommission in ihrem Entscheid angeführte, letztlich aber aufgrund der Bemessungslückenproblematik nicht entscheidrelevante Begründung als *obiter dictum* für künftige Entscheide herangezogen werden kann, ist fraglich. Geht man von der Begründung im Entscheid aus, könnte man versucht sein zu glauben, dass dem Periodizitätsprinzip bei den Steuerrückstellungen (und nur dort?) Nachachtung verschafft werden soll: Steuern, für die keine angemessene Rückstellung im laufenden Geschäftsjahr (bzw. der lau-

16 Art. 25 Abs. 2 StHG; Art. 67 Abs. 1 DBG.

17 Art. 25 Abs. 3 StHG; Art. 67 Abs. 2 DBG.

18 Art. 62 Abs. 3 DBG.

fenden Steuerperiode) gebildet werden, können im folgenden Geschäftsjahr (bzw. in der folgenden Steuerperiode) nicht mehr zum Abzug zugelassen werden.

Ein solchermassen streng gehandhabtes Periodizitätsprinzip würde das in Art. 127 Abs. 2 BV¹⁹ vorgesehene *Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit* und deren gesetzliche Konkretisierung in der *Abzugsfähigkeit von Steuern* von der Bemessungsgrundlage²⁰ durchbrechen.²¹ Wer es unterlässt, angemessene Steuerrückstellungen zu bilden, verliert nicht nur den Zinsvorteil auf zuviel und zu früh bezahlten Steuern, sondern verliert den Vorteil vollständig, indem ein späterer Abzug von der Bemessungsgrundlage gänzlich verweigert und die zuviel bzw. zu früh bezahlte Steuerlast definitiv wird.

Ebenso würde es den *Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz* durchbrechen, wenn Aufwand, der tatsächlich angefallen, aber erst in der Folgeperiode verbucht worden ist, steuerlich nicht zum Abzug zugelassen wird. Dabei müsste die Argumentation wie folgt lauten: Im Geschäftsjahr X kann der Aufwand steuerlich nicht berücksichtigt werden, weil er keinen Eingang in die (handelsrechtswidrige) Bilanz gefunden hat und somit von der Pflichtigen nicht rechtsgenügend geltend gemacht worden ist; im Geschäftsjahr X + 1 kann derselbe Aufwand nicht berücksichtigt werden, weil er nun zwar handelsrechtskonform als Aufwand verbucht und von der Pflichtigen geltend gemacht worden ist, an sich aber schon früher, im Vorjahr hätte geltend gemacht werden müssen. Im ersten Fall wird ein Abzug nicht zugelassen, indem auf die angeblich handelsrechtswidrige und somit unmassgebliche Bilanz und Erfolgsrechnung abgestellt wird, im zweiten Fall wird der (verspätet) geltend gemachte Abzug verweigert, obwohl (nachträglich) eine handelsrechtskonforme und somit die Steuerbehörden bindende Bilanz und Erfolgsrechnung vorliegt. In beiden Fällen soll die Bindung an die handelsrechtswidrige Bilanz und Erfolgsrechnung per Ende des Geschäftsjahres X bzw. das Abweichen von der handelsrechtskonformen Bilanz und Erfolgsrechnung per Ende des Geschäftsjahres X + 1 durch das alles durchbrechende Periodizitätsprinzip geboten sein.

Ein dermassen streng gehandhabtes Periodizitätsprinzip wäre auch nicht mit dem *Kongruenzprinzip*²² zu verein-

baren. Das Kongruenzprinzip geht auf die dynamische Bilanztheorie zurück und besagt, dass der Totalerfolg einer Unternehmung gleich der Summe sämtlicher Periodenerfolge sein muss.²³ Dieser Grundsatz beruht auf der betriebswirtschaftlichen Erkenntnis, dass der richtige Gewinn nur der Totalgewinn einer Unternehmung sein kann, da der Periodengewinn nur beschränkt und zufällig zum richtigen Ergebnis führt.²⁴ Die Möglichkeit der interperiodischen Absetzbarkeit von an sich geschäftsmässig begründetem Steueraufwand widerspricht zwar dem Periodizitätsprinzip, steht aber im Einklang mit dem Kongruenzprinzip. Nachdem das Periodizitätsprinzip mit dem Übergang zu proportionalen Gewinnsteuersätzen, der Ausdehnung der Verlustverrechnungsmöglichkeiten und dem Wegfall der Bemessungslückenproblematik stark an Bedeutung verloren hat und in der Praxis – namentlich bei der Abschlussplanung – grosszügig gehandhabt wird, kann es dem Kongruenzprinzip nicht vorgehen.

Auch aus Gründen der *rechtsgleichen Behandlung* gleich gelagerter Fälle kann dem Periodizitätsprinzip bei den Steuerrückstellungen keine alle anderen Prinzipien durchbrechende Bedeutung zugemessen werden, während ihm gerade im Rahmen der Abschlussplanung nur eine sehr untergeordnete Bedeutung zugemessen wird. Die strenge Handhabung des Periodizitätsprinzips hat nur in *Sonderfällen*, wie sie beim Übergang von einem Bemessungssystem in ein anderes oder bei der Einführung neuer Abzüge auftreten, ihre Berechtigung. Unausgesprochen lag ein solcher Sonderfall dem von der Steuerrekurskommission zu beurteilenden Sachverhalt zu Grunde.

Der Entscheid der Steuerrekurskommission ist im zu beurteilenden Sonderfall richtig. Es dürfen daraus aber keine Rückschlüsse auf die Geltung des Periodizitätsprinzips im Allgemeinen und das Mass bzw. die Strenge in seiner Handhabung abgeleitet werden.

4 Würdigung

Dem Entscheid der Steuerrekurskommission ist zuzustimmen, soweit es um die Korrektur des von der Pflichtigen geltend gemachten überhöhten Steueraufwandes

19 Bundesverfassung der Eidgenossenschaft vom 18. Dezember 1998 (SR 101).

20 Art. 25 Abs. 1 lit. a StHG; § 65 Abs. 1 lit. a StG ZH; Art. 59 Abs. 1 lit. a DBG.

21 FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, Zürich 1999, § 65 N 4.

22 Auch als Totalgewinnprinzip bekannt.

23 LORENZ SCHMIDLIN, Das Prinzip der Periodizität in der Gewinnbesteuerung, Diss. St.Gallen/Winterthur 1956, S. 137; NOLD, a.a.O., S. 32.

24 So auch NOLD, a.a.O., S. 33.

1999 geht. Dem Entscheid ist im Ergebnis auch zuzustimmen, soweit es um die Aufrechnung des periodenfremden Aufwandes für die im Geschäftsjahr 1998 geschuldete, aber erst im Geschäftsjahr bzw. der Steuerperiode 1999 entrichtete direkte Bundessteuer 1998 geht.

Im von der Steuerrekurskommission entschiedenen Fall stand, wie bei den angerufenen Präjudizien, die Übergangsproblematik als *Sonderfall* im Vordergrund. Hätte die Steuerrekurskommission den von der Pflichtigen erst im Geschäftsjahr bzw. der Steuerperiode 1999 geltend gemachten Aufwand für die direkte Bundessteuer 1998 zugelassen, wäre ein Aufwand aus einer Bemessungslücke in ein Bemessungsjahr verschoben worden und hätte zu einem definitiven Steuerausfall geführt. Indem sich die Steuerrekurskommission mit aller Strenge auf das Periodizitätsprinzip berief, verschaffte sie der gesetzlich vorgesehenen Übergangsordnung vom alten ins neue Zürcher Steuerrecht Nachachtung.

Dem Entscheid der Steuerrekurskommission kommt aber keine präjudizielle Wirkung zu für künftige Sachverhalte. Mit dem Wegfall der Sonderfälle verliert das Periodizitätsprinzip an Bedeutung. Entsprechend wird es in der Praxis dort, wo es lediglich um eine zeitliche Verschiebung der Steuerlast geht (Abschlussplanung), sehr grosszügig gehandhabt. Nicht anders kann es sich bei den Rückstellungen für abzugsfähige Steuern verhalten: Werden infolge keiner oder zu geringer Rückstellungen im Geschäftsjahr bzw. in der Steuerperiode X zu hohe Steuern bezahlt, ist dem im Geschäftsjahr bzw. in der Steuerperiode X + 1 Rechnung zu tragen. Dem steht das Periodizitätsprinzip, so wie es anderswo gehandhabt wird, nicht entgegen.

Literatur

FREI WALTER, s. *Richner Felix/Frei Walter/Kaufmann Stefan*

HELBLING CARL, *Steuerschulden und Steuerrückstellungen*, 3. Aufl., Bern/Stuttgart 1988

HÖHN ERNST/WALDBURGER ROBERT, *Steuerrecht*, Band II, 9. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2002

KAUFMANN STEFAN, s. *Richner Felix/Frei Walter/Kaufmann Stefan*

NOLD HANS JAKOB, *Die zeitliche Bemessung des Gewinns im Unternehmungssteuerrecht*, Bern/Stuttgart 1984

REICH MARKUS, *Die Realisation stiller Reserven im Bilanzsteuerrecht*, Zürich 1983

RICHNER FELIX/FREI WALTER/KAUFMANN STEFAN, *Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz*, Zürich 1999

SCHMIDLIN LORENZ, *Das Prinzip der Periodizität in der Gewinnbesteuerung*, Diss. St.Gallen/Winterthur 1956

STOLL JÜRGEN, *Die Rückstellung im Handelsrecht*, Schweizer Schriften zum Handels- und Wirtschaftsrecht, Band 145, Zürich 1992

WALDBURGER ROBERT, s. *Höhn Ernst/Waldburger Robert*

Gesetzgebungs-Agenda 2003/1

Lic. iur. Rainer Zigerlig*/Lic. iur. Agostino Cozzio**/Eric Hess, Fürsprecher***

Inhalt

1	Bund
1.1	Ehepaar- und Familienbesteuerung
1.2	Wohneigentumsbesteuerung
1.3	Umsatzabgabe
1.4	Neuordnung der Besteuerung der Lotteriegewinne
2	Kantone
2.1	Aargau
2.2	Basel-Landschaft
2.3	Basel-Stadt
2.4	Luzern
2.5	Neuenburg
2.6	Solothurn
2.7	Zürich
3	Doppelbesteuerungsabkommen

1 Bund

1.1 Ehepaar- und Familienbesteuerung

In der Herbstsession 2002 hatte der Ständerat als Zweiterat die vom Bundesrat im Rahmen des Steuerpaketes 2001 unterbreitete Vorlage zur Ehegatten- und Familienbesteuerung behandelt. Dabei hatte er in der Grundsatzfrage betreffend Besteuerungssystem und Belastungsabstufung in Übereinstimmung mit dem Nationalrat dem vom Bundesrat vorgeschlagenen System der Familienbesteuerung mit einem Teilsplitting (Divisor 1,9) zugestimmt. Anders als vom Bundesrat vorgeschlagen und vom Nationalrat beschlossen, sollte indessen den Kantonen die Einführung des Splittingsystems in Art. 11 StHG nicht vorgeschrieben werden; vielmehr soll dieser in der Fassung gemäss geltendem Recht beibehalten bleiben. Damit bliebe die Wahl des Systems zur Abstufung der Besteuerung von Alleinstehenden und Verheirateten weiterhin den kantonalen Gesetzgebern überlassen. Auch hatte der Ständerat das vom Nationalrat beschlossene Wahlrecht für Konkubinatspaare mit Kindern abgelehnt, sich als Familie besteuern zu lassen. Beim Kinderabzug hatte sich der Ständerat – im System der Gegenwartsbesteuerung – für eine Höhe von Fr. 9300 und beim Kinderbetreuungsabzug für eine solche von Fr. 4400 entschieden. Demgegenüber lehnte er die Gewährung eines zusätzlichen Abzugs von Fr. 3000 pro Kind in Ausbildung ab. Unbestritten blieben dagegen der Haushaltsabzug von Fr. 11 000 für Alleinstehende und der allgemeine Abzug von Fr. 1400.

Im Rahmen des Differenzbereinigungsverfahrens hielt der Nationalrat in der Dezembersession 2002 indessen weitgehend an seinen Beschlüssen fest. Insbesondere beharrte er auf dem Wahlrecht für Konkubinatspaare mit Kindern, sich als Familie besteuern zu lassen, und hielt auch am Kinderabzug in der von ihm ursprünglich beschlossenen Höhe von Fr. 11 000 (inkl. dem zusätzlichen Abzug von Fr. 3000 pro Kind in Ausbildung) sowie am Kinderbetreuungsabzug von Fr. 7000 fest. Auch bei der Behandlung der Bestimmungen des Steuerharmonisierungsgesetzes hielt er – in Übereinstimmung mit dem Antrag des Bundesrates – an der Verpflichtung der Kantone zur Splitting-Methode fest. Die Vorlage geht

* Leiter des Kantonalen Steueramts St.Gallen, St.Gallen

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

*** Stellvertreter des Chefs der Abteilung für internationales Steuerrecht und Doppelbesteuerungssachen, Eidg. Steuerverwaltung, Bern

damit zur weiteren Differenzbereinigung wieder an den Ständerat.

Im Rahmen der parlamentarischen Beratungen im Ständerat wurde in der Herbstsession 2002 von Ständerat H. Lauri, Bern, ein Postulat eingereicht, welches vom Bundesrat verlangt, den Eidgenössischen Räten bis Ende 2004 einen Bericht über die Möglichkeit zur Einführung der Individualbesteuerung im Bund und in den Kantonen zu unterbreiten. Der Bericht soll unter Federführung des Bundes mit einer gemeinsamen Projektorganisation Bund/Kantone erarbeitet werden und die möglichen Modelle sowie ihre Auswirkungen auf Steuerzahlende, Wirtschaft und Verwaltung darstellen. In der Zwischenzeit hat sich der Bundesrat bereit erklärt, dieses Postulat entgegenzunehmen. Der entsprechende Bericht wird allerdings losgelöst von den laufenden Gesetzesberatungen erarbeitet.

1.2 Wohneigentumsbesteuerung

Bei der Beratung der Vorlage über den Systemwechsel bei der Besteuerung des (selbstgenutzten) Wohneigentums – weiterer Bestandteil des Steuerpaketes 2001 – hatte der Ständerat in der Herbstsession 2002, entgegen dem Antrag des Bundesrates und dem Beschluss des Nationalrates in der Herbstsession 2001, einen Systemwechsel abgelehnt. Nach seiner Auffassung soll am geltenden System – Besteuerung der Eigenmietwerte, Abzugsmöglichkeit für Unterhaltskosten und Schuldzinsen – festgehalten werden. Allerdings soll nach seinen Beschlüssen der heute von Kanton zu Kanton unterschiedliche Eigenmietwert von durchschnittlich 70 % auf einheitlich 60 % des Marktmietwertes gesenkt werden. In Härtefällen soll dieser sogar um die Hälfte herabgesetzt werden können. Auch hatte sich der Ständerat für eine Beschränkung des Bausparens im Rahmen der gebundenen Selbstvorsorge (Säule 3a) ausgesprochen und damit das Baselbieter Modell des Bausparens abgelehnt, dem der Nationalrat als Erstrat noch zugestimmt hatte.

In der Wintersession 2002 hielt demgegenüber der Nationalrat im Differenzbereinigungsverfahren an seinem Beschluss für einen Systemwechsel fest. Auch stimmte er erneut der Einführung eines besonderen Bausparabzugs zu.

Auch diese Vorlage geht nunmehr wiederum zurück an den Ständerat.

1.3 Umsatzabgabe

Dritter Bestandteil der bundesrätlichen Vorlage zum Steuerpaket 2001 sind Entlastungen bei der Umsatzabgabe. Im Hinblick auf die Kooperation der Schweizer Börse mit der Londoner Börse wurden diese zunächst

aus zeitlichen Gründen in ein dringliches Bundesgesetz aufgenommen, das von den Eidgenössischen Räten in der Wintersession 2000 verabschiedet wurde. Dieses Bundesgesetz war vorerst zeitlich bis Ende 2002 befristet und hätte im Rahmen des Steuerpaketes 2001 in ordentliches Recht übergeführt werden sollen. Weil sich bereits früh abzeichnete, dass dieser Zeitplan nicht eingehalten werden kann, genehmigten die Eidgenössischen Räte in der Sommersession 2002 eine Vorlage, welche eine Verlängerung der dringlichen Massnahmen bis Ende 2005 vorsieht.

Im Rahmen der Beratungen des ordentlichen Rechts hatte der Nationalrat in der Herbstsession 2001 zunächst zusätzliche Erleichterungen beschlossen. Namentlich hätten nach seinen Beschlüssen neu auch inländische Pensionskassen, inländische Lebensversicherungen und Firmenkunden mit Sitz im Ausland von der Umsatzabgabe befreit werden sollen. Auch sollte die Freigrenze bei der Emissionsabgabe von Fr. 250 000 auf Fr. 1 Mio. erhöht werden. Demgegenüber hatte in der Herbstsession 2002 der Ständerat in verschiedenen Punkten wieder zurückbuchstabiert. Namentlich beschloss er, inländische Pensionskassen und inländische Lebensversicherungen entgegen dem Willen des Nationalrates nicht von der Umsatzabgabe zu befreien. Einzig bei den Firmenkunden mit Sitz im Ausland war er bereit, eine – allerdings deutlich reduzierte – Befreiung in Kauf zu nehmen. Demgegenüber übernahm er den Beschluss des Nationalrates, die Freigrenze bei der Emissionsabgabe auf Fr. 1 Mio. zu erhöhen.

In der Wintersession 2002 hat nunmehr der Nationalrat in den wesentlichen Fragen die Beschlüsse des Ständerates übernommen. Die Vorlage ist damit weitgehend durchberaten und bedarf nur noch letzter, geringfügiger Bereinigungen.

1.4 Neuordnung der Besteuerung der Lotteriegewinne

Im Dezember 2002 hat das Eidgenössische Justiz- und Polizeidepartement das Vernehmlassungsverfahren über den Entwurf eines neuen Bundesgesetzes über die Lotterien und Wetten (Lotteriesgesetz) eingeleitet, das bis Ende März 2003 dauert. Neben andern Zielsetzungen beinhaltet die vorgeschlagene Totalrevision des Lotteriesgesetzes namentlich auch eine Neuordnung der Besteuerung der Lotteriegewinne. In dieser Hinsicht wird insbesondere vorgeschlagen, von der bisherigen Besteuerung der Gewinne im Rahmen der ordentlichen Einkommensbesteuerung und der damit verbundenen Verrechnungssteuer als Sicherungssteuer Abstand zu nehmen. Anstelle der Besteuerung als ordentliches Einkommen sollen die Gewinne neu abschliessend über eine

Einkommensquellensteuer mit einer Steuerfreigrenze erfasst werden. Gekoppelt mit einem einheitlichen Steuersatz würde dies bei den kleineren Gewinnen zu einer starken und für mittlere und grosse Gewinne zu einer immer bescheidener verlaufenden Progression führen. Bei der Wahl dieser Lösung könnte die Verrechnungssteuer als Sicherungssteuer aufgegeben werden. Konkret werden bei der direkten Bundessteuer ein Steuersatz von 10% und ein Freibetrag von Fr. 300 vorgeschlagen. In die Tarifhoheit der Kantone kann der Bund dagegen aus verfassungsrechtlichen Gründen nicht eingreifen. Gleichwohl wird angestrebt, auch die Kantone auf einen einheitlichen Steuersatz festzulegen.

2 Kantone

2.1 Aargau

Am 22. Oktober 2002 überwies der Aargauer Grosse Rat verschiedene Vorstösse, die den Regierungsrat verpflichten, steuerliche Entlastungen für Rentnerinnen und Rentner in bescheidenen finanziellen Verhältnissen vorzunehmen. Der Regierungsrat will nunmehr eine Entlastung für alle Steuerpflichtigen in bescheidenen finanziellen Verhältnissen prüfen. Die entsprechende Teilrevision des Steuergesetzes soll 2003 verabschiedet werden; die Inkraftsetzung ist auf den 1. Januar 2004 geplant.

2.2 Basel-Landschaft

Nach dem politischen Willen des Landrats hätte der Kinderabzug inskünftig wieder vom geschuldeten Steuerbetrag statt vom steuerbaren Einkommen in Abzug gebracht werden sollen, um der sozialpolitischen Komponente dieses Abzugs mehr Gewicht zu verleihen. Im Zuge dieser Neuanpassung wäre eine Erhöhung des Kinderabzugs auf neu Fr. 600 pro Kind vorgenommen worden. Gegen den entsprechenden Landratsbeschluss wurde indessen das Referendum ergriffen. In der Volksabstimmung vom 24. November 2002 ist dieser deutlich abgelehnt worden.

2.3 Basel-Stadt

Am 9. Februar 2003 ist in der Volksabstimmung die Volksinitiative «für eine familienfreundliche Erbschaftssteuer» gutgeheissen worden, welche die Abschaffung der Erbschafts- und Schenkungssteuer für Nachkommen vorsieht.

Verschiedene parlamentarische Vorstösse (Anzüge, Motionen) sind beim Regierungsrat oder bei der Grossratskommission WAK in Bearbeitung:

- Einführung des Vollsplittings bei der Ehegattenbesteuerung;
- steuerliche Entlastungen für Elternpaare mit Kindern;
- Kinderabzug direkt vom Steuerbetrag (Familienbonus);
- Abzug für Zuwendungen an politische Parteien;
- Straffung der Einkommens- bzw. der Vermögenssteuertarife;
- tarifliche Besserstellung der hetero- und homosexuellen Konkubinatspaare bei der Erbschafts- und Schenkungssteuer.

Ausserdem wurde eine Petition eingereicht, welche die steuerliche Besserstellung geschiedener Väter verlangt.

2.4 Luzern

Am 24. November 2002 wurde im Kanton Luzern die Volksinitiative «Weniger Steuern für Sie!» abgelehnt. Die Initiative verlangte unter anderem, dass die Einkommens- und Vermögenssteuern der natürlichen Personen im Kanton Luzern bis spätestens Ende 2011 so festgelegt werden, dass die Steuerbelastung die durchschnittliche Belastung der Zentralschweizer Kantone Uri, Schwyz, Obwalden, Nidwalden und Zug, wie sie im Jahr 2002 besteht, nicht übersteigt. Durch die Senkung der Staatssteuern hätte die derzeitige durchschnittliche Steuerbelastung der übrigen Zentralschweizer Kantone bis zum Jahr 2011 erreicht werden sollen.

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 Regierung empfiehlt die Initiative zur Ablehnung und will keinen Gegenvorschlag unterbreiten. Der Grosse Rat wird voraussichtlich im Frühling 2003 darüber befinden.

2.6 Solothurn

Mit dem Ziel, insbesondere Familien zu entlasten, höhere Einkommen milder zu besteuern sowie die Attraktivität des Solothurner Wirtschaftsstandortes zu verbessern, beschloss der Kantonsrat am 22. Mai 2002 folgende Änderungen des Steuergesetzes für die natürlichen Personen:

- Schrittweise Erhöhung der nachfolgenden Abzüge ab den Steuerperioden 2004 bzw. 2005:
 - Kinderabzug von Fr. 4000 auf Fr. 6000;
 - Versicherungsabzug für Kinder von Fr. 300 auf Fr. 650;

- Abzug für Kinderbetreuungskosten von Fr. 2000 auf Fr. 2500;
- Erhöhung der übrigen Sozialabzüge im Rahmen der Teuerung;
- Schrittweise Reduktion des maximalen Steuersatzes von 11,8 % auf 11 % in den Steuerperioden 2004 zw. 2005;
- leichte Anhebung der Besteuerung von Kapitalleistungen aus beruflicher Vorsorge.

Die wichtigsten Änderungen bei der Besteuerung der juristischen Personen sind:

- Einführung einer grundsätzlich proportionalen Gewinnsteuer;
- Senkung des maximalen Steuersatzes von knapp 11 % auf 9 % in der Steuerperiode 2004 (die ersten Fr. 100 000 Gewinn werden zum Satz von nur 5 % besteuert);
- Schrittweise Reduktion der Kapitalsteuer bis 2006 auf 1,2 %.
- Der Steueraufschub in Fällen, in denen eine bisher ordentlich besteuerte Gesellschaft neu ein Steuerprivileg beansprucht, wird umfassender geregelt. Die Nachbesteuerung von stillen Reserven wird auf 10 Jahre beschränkt.

Weitere Änderungen sind:

- Das gesetzliche Pfandrecht zur Sicherung der Grundstückgewinnsteuer wird neu geregelt.
- Verluste von schweizerischen Unternehmen aus ausländischen Betriebsstätten können bei der Ermittlung des steuerbaren Gewinnes übernommen werden. Eine Rückbelastung ist vorbehalten, falls die ausländische Betriebsstätte in nachfolgenden Jahren Gewinne erzielt.
- Die Verjährung wird entsprechend dem Recht der direkten Bundessteuer neu geregelt.

Die Steuerbelastung von AHV- und IV-Rentnern mit kleinen Einkommen ist infolge der Besteuerung der ganzen Renten (früher 80 %) teilweise stark gestiegen, obschon die Einkommensgrenzen, die Anspruch auf einen Sozialabzug geben, angehoben wurden. Der Regierungsrat hat daher diese Einkommensgrenzen nochmals erhöht (Beschluss vom 22. Oktober 2002). Der Kantonsrat fordert bis zur Steuerperiode 2004 weitere Steuererleichterungen für Personen mit kleinen Renten- und Erwerbseinkommen.

Mit einer Änderung der Steuerverordnung Nr. 3 über die Erhebung der Quellensteuer werden – als Folge der neuen Personenfreizügigkeit aufgrund der bilateralen Verträge mit den EU- und EFTA-Staaten – die Arbeitgeber verpflichtet, den Steuerbehörden die Beschäftigung von quellensteuerpflichtigen Personen zu melden.

2.7 Zürich

Am 26. November 2002 stimmte der Kantonsrat in erster Lesung der Vorlage zu einer Änderung des Steuergesetzes im Bereiche der juristischen Personen zu. Sie beinhaltet für Kapitalgesellschaften und Genossenschaften den Übergang vom renditeabhängigen Dreistufentarif zu einem proportionalen Gewinnsteuersatz von 8 % (einfache Staatssteuer), unter Halbierung der Kapitalsteuer.

Ebenso beschloss der Kantonsrat am 26. November 2002, die Volksinitiative «Weniger Steuern für niedrige Einkommen (Volksinitiative für mehr Steuergerechtigkeit im Kanton Zürich)» den Stimmbürgern zur Ablehnung zu empfehlen. Die Volksabstimmung findet am 18. Mai 2002 statt.

Im Zusammenhang mit den hängigen Vorstössen zum Grundsteuerrecht lehnt der Regierungsrat bei der Besteuerung der Grundstückgewinne einen Übergang zum dualistischen System ab, da dies mit zu grossen Ausfällen für die Gemeinden verbunden wäre. (Im Kanton Zürich wird die Grundstückgewinnsteuer ausschliesslich als Steuer der politischen Gemeinden erhoben.) Zudem lehnt der Regierungsrat die Abschaffung der Handänderungssteuer ab (auch diese wird als Steuer der politischen Gemeinden erhoben).

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 Teilrevision des Steuergesetzes, die gegenwärtig vom Kantonsrat beraten wird, sollen die Forderungen verschiedener penderter Vorstösse ins Gesetz aufgenommen werden. Beantragt werden:

- Anhebung der Progressionsstufen im Einkommens- und Vermögenssteuertarif sowie der Abzüge und steuerfreien Beträge um 4,5 %;
- Erhöhung des persönlichen Abzugs 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 % (einfache Staatssteuer). 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.

3 Doppelbesteuerungsabkommen

Verhandlungen über den Abschluss eines Doppelbesteuerungsabkommens mit *Bangladesh* wurden im Oktober 2002 aufgenommen. Es erscheint möglich, die verbleibenden Differenzen anlässlich einer zweiten Verhandlungsrunde, welche voraussichtlich im Februar 2003 stattfinden wird, zu bereinigen und einen Abkommensentwurf zu paraphieren.

Im Jahre 1982 stellte *Pakistan* das Begehren, Verhandlungen über eine Revision des Abkommens von 1959/1962 aufzunehmen. Diese Verhandlungen konnten im August 1994 mit der Paraphierung eines Abkommensentwurfs abgeschlossen werden. Allerdings sties im anschliessenden Vernehmlassungsverfahren zwei Bestimmungen des neuen Entwurfs auf Kritik. Nach mehreren Versuchen, eine Anpassung auf dem Korrespondenzweg zu erreichen, fanden im November 1998 und im Oktober 2002 Nachverhandlungen statt. Diese konnten am 5. Oktober 2002 mit der Paraphierung eines neuen Entwurfs für ein Einkommenssteuerabkommen abgeschlossen werden.

Das im Mai 2002 paraphierte Einkommens- und Vermögenssteuerabkommen mit dem *Iran* wurde am 27. Oktober 2002 unterzeichnet. Dieses Abkommen entspricht weitgehend dem Musterabkommen der OECD und der schweizerischen Abkommenspraxis. Dividenden können im Quellenstaat mit 15 % besteuert werden. Ist die Empfängerin jedoch eine Gesellschaft, die an der ausschüttenden Gesellschaft eine Beteiligung von mindestens 15 % hält, beträgt die Quellensteuer lediglich 5 %. Für Zinsen wird das Besteuerungsrecht des Quellenstaates auf 10 % begrenzt. Zinszahlungen an die Regierung des anderen Vertragsstaates oder eine seiner politischen Unterabteilungen oder lokalen Körperschaften oder an dessen Zentralbank, Zinsen im Zusammenhang mit Kreditverkäufen von gewerblichen, kaufmännischen oder wissenschaftlichen Ausrüstungen oder von Waren sowie Zinszahlungen für ein von einer Bank gewährtes Darlehen werden jedoch von der Besteuerung im Quellenstaat befreit. Lizenzgebühren können im Quellenstaat mit 5 % besteuert werden. Der Begriff der Lizenzgebühren schliesst Leasingzahlungen ein. – Bauausführungen, Montagen sowie damit zusammenhängende Aufsichtstätigkeiten begründen eine Betriebsstätte, wenn deren Dauer zwölf Monate übersteigt. Für den Iran gelten Auslieferungslager grundsätzlich als Betriebsstätten; indessen konnte im Protokoll vereinbart werden, dass ein Auslieferungslager, das ein Unternehmen eines Vertragsstaates im anderen Vertragsstaat unterhält, keine Betriebsstätte darstellt, sofern die darin gelagerten Waren ausschliesslich aufgrund von Verträgen verkauft werden, die das Unternehmen des anderen Vertragsstaates abgeschlos-

sen hat. – Für Gewinne aus dem Betrieb von Seeschiffen und Luftfahrzeugen im internationalen Verkehr sieht das Abkommen die Besteuerung im Sitzstaat des Unternehmens vor. Das Abkommen tritt mit dem Austausch der Ratifikationsurkunden in Kraft. Dessen Bestimmungen finden ab dem Beginn des darauffolgenden Steuerjahres Anwendung (schweizerischerseits ab dem 1. Januar und iranischerseits ab dem 21. März des Folgejahres).

Auf Wunsch *Äthiopiens* wurden im November 2002 im Rahmen von technischen Vorgesprächen Fragen betreffend die Notwendigkeit und die Möglichkeiten des Abschlusses eines Doppelbesteuerungsabkommens erörtert. Diese Vorgespräche ergaben indessen, dass Äthiopien eine sehr extensive Zuteilung von Besteuerungsrechten des Quellenstaates verlangt, was mit der schweizerischen Abkommenspolitik nicht vereinbar ist. Eine baldige Aufnahme von Verhandlungen ist nicht vorgesehen.

Die Eidgenössischen Räte haben das am 12. März 2002 unterzeichnete Protokoll zum Abkommen mit *Deutschland* (s. Gesetzgebungs-Agenda 2002/2) genehmigt. Auch auf deutscher Seite wurde das Genehmigungsverfahren am 20. Dezember 2002 abgeschlossen, doch reichte die Zeit bis zum Jahresende nicht mehr aus, um den Austausch der Ratifikationsurkunden vorzunehmen. Dieses Protokoll kann deshalb noch nicht ab dem 1. Januar 2003 angewendet werden.

Die Einkommens- und Vermögenssteuerabkommen vom 31. Januar 2002 mit *Lettland* sowie vom 27. Mai 2002 mit *Litauen* sind am 18. Dezember 2002 in Kraft getreten. Deren Bestimmungen finden seit dem 1. Januar 2003 Anwendung. Hingegen ist das Abkommen vom 11. Juni 2002 mit *Estland* noch nicht in Kraft getreten, weil das internrechtliche Genehmigungsverfahren in Estland im vergangenen Jahr nicht abgeschlossen werden konnte.

Damit verfügt die Schweiz per 1. Januar 2003 über 64 in Kraft stehende Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Einkommens- bzw. der Einkommens- und Vermögenssteuern. Hinzu kommen die unterzeichneten Abkommen mit *Argentinien* (dieses Abkommen wird seit dem 1. Januar 2001 provisorisch angewendet), *Estland*, *Usbekistan* und dem *Iran* sowie das unterzeichnete Protokoll betreffend die Änderung des bestehenden Abkommens mit *Deutschland*.

Impressum (Fortsetzung)

IFF Beirat Steuerrecht

Dr. Kurt Arnold
Prof. Dr. Peter Athanas
Dr. Ruedi Baumann
Dr. Ivo P. Baumgartner
Dr. Ulrich Cavelti
Yvon de Coulon, tit. brevet avocat
Dr. Marco Duss
Lic. iur. Urs Hartmann
Dr. Walter Jakob
Dr. Heinz Keller
Dr. Urs Landolf
Alfred Meier, Fürsprecher
Dr. Thomas Meister
Prof. Dr. Xavier Oberson
Prof. Dr. Markus Reich
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 +41 (0)71 224 26 70

Ich abonniere/wir abonnieren das IFF Forum für Steuerrecht zum Preis von CHF 390.– pro Jahr, beginnend mit:

Ausgabe 2001/1 Ausgabe 2003/1

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:
