

---

IFF Institut für Finanzwirtschaft  
und Finanzrecht



Universität St.Gallen

---

# IFF Forum für Steuerrecht

Aus dem Inhalt

Dr. Natalie Peter, LL. M.

**Die liechtensteinische Stiftung und der Trust im Schweizer Steuerrecht**

Lic. oec. Stephan Kuhn/  
Lic. oec. publ.

**Konzernsteuerquote als Messgrösse der Steuerplanung**

René Röthlisberger/

Lic. oec. publ. Sarah Niggli

Dr. Erich Bosshard/

Dr. Felix Rajower

**Begriff des Arbeitgebers gemäss Art. 15 Abs. 2 Bst. b OECD-Musterabkommen  
(Monteurklausel)**

Prof. Dr. Markus Reich/

Prof. Dr. Robert Waldburger

**Rechtsprechung im Jahr 2002 (1. Teil)**

Lic. iur. Rainer Zigerlig/

Lic. iur. Agostino Cozzio/

Eric Hess, Fürsprecher

**Gesetzgebungs-Agenda 2003/3**

---

# 2003/3

---

---

## Impressum

### IFF Forum für Steuerrecht

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

### Herausgeber und Verlag

Institut für Finanzwirtschaft und Finanzrecht an der Universität St.Gallen, Varnbuelstrasse 19, CH-9000 St.Gallen  
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

### Layout und 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 Finanzwirtschaft  
und Finanzrecht



Universität St.Gallen

---

# **IFF Forum für Steuerrecht**

**2003/3**

---

# Inhalt

	Artikel	
Dr. Natalie Peter, LL. M.	<b>Die liechtensteinische Stiftung und der Trust im Schweizer Steuerrecht</b>	<b>163</b>
Lic. oec. Stephan Kuhn/ Lic. oec. publ. René Röthlisberger/ Lic. oec. publ. Sarah Niggli	<b>Konzernsteuerquote als Messgrösse der Steuerplanung</b>	<b>177</b>
	Praxis-Forum	
Dr. Erich Bosshard/ Dr. Felix Rajower	<b>Begriff des Arbeitgebers gemäss Art. 15 Abs. 2 Bst. b OECD-Musterabkommen (Monteurklausel)</b>	<b>200</b>
	Rechtsprechungs-Überblick	
Prof. Dr. Markus Reich/ Prof. Dr. Robert Waldburger	<b>Rechtsprechung im Jahr 2002 (1. Teil)</b>	<b>221</b>
	Gesetzgebungs-Agenda	
Lic. iur. Rainer Zigerlig/ Lic. iur. Agostino Cozzio/ Eric Hess, Fürsprecher	<b>Gesetzgebungs-Agenda 2003/3</b>	<b>234</b>

# Die liechtensteinische Stiftung und der Trust im Schweizer Steuerrecht

Dr. iur. Natalie Peter



*Dr. iur. Natalie Peter,  
Rechtsanwältin, LL.M.  
Tappolet & Partner, Zürich*

## Inhalt

<b>1</b>	<b>Einleitung</b>	<b>3.2</b>	<b>Zivilrechtliche Aspekte</b>
<b>2</b>	<b>Die liechtensteinische Stiftung</b>	3.2.1	Anerkennung in der Schweiz
<b>2.1</b>	<b>Im Allgemeinen</b>	3.2.2	Qualifikation unter dem IPRG
<b>2.2</b>	<b>Die Familienstiftung im Besonderen</b>	3.2.3	Anwendbares Recht
2.2.1	Kontrollierte Familienstiftung	<b>3.3</b>	<b>Steuerrechtliche Aspekte</b>
2.2.2	Nicht kontrollierte Familienstiftung	3.3.1	Anerkennung in der Schweiz
<b>2.3</b>	<b>Zivilrechtliche Aspekte</b>	3.3.2	Zuordnung gemäss DBG und StHG
2.3.1	Gesetzliche Grundlage	3.3.2.1	Trustvermögen als Zweckvermögen
2.3.2	Zivilrechtliche Anerkennung in der Schweiz	3.3.2.2	Abgrenzung zum Treuhandverhältnis
2.3.2.1	Grundsatz	3.3.2.3	Abgrenzung zur Stiftung
2.3.2.2	Familienunterhaltsstiftungen	3.3.3	Revocable Trust
<b>2.4</b>	<b>Steuerrechtliche Aspekte</b>	3.3.4	Irrevocable Fixed Interest Trust
2.4.1	Steuerrechtliche Anerkennung in der Schweiz	3.3.5	Irrevocable Discretionary Trust
2.4.1.1	Grundsatz	<b>3.4</b>	<b>Steuerfolgen</b>
2.4.1.2	Steuerungsumgehung	3.4.1	Errichtung eines Trusts
2.4.2	Kontrollierte Stiftung	3.4.1.1	Revocable Trust
2.4.3	Nicht kontrollierte Stiftung	3.4.1.2	Irrevocable Fixed Interest Trust
<b>2.5</b>	<b>Steuerfolgen</b>	3.4.1.3	Irrevocable Discretionary Trust
2.5.1	Errichtung einer Stiftung	3.4.2	Ausschüttung an Beneficiaries
2.5.1.1	Kontrollierte Stiftung	3.4.2.1	Revocable Trust
2.5.1.2	Nicht kontrollierte Stiftung	3.4.2.2	Irrevocable Fixed Interest Trust
2.5.2	Ausschüttungen an Destinatäre	3.4.2.3	Irrevocable Discretionary Trust
2.5.2.1	Einkommen vs. Schenkung	<b>4</b>	<b>Zusammenfassung</b>
2.5.2.2	Schenkungsweise		<b>Literatur</b>
2.5.2.3	Kontrollierte Stiftung		<b>Rechtsquellen</b>
2.5.2.4	Nicht kontrollierte Stiftung		
<b>3</b>	<b>Der angelsächsische Trust</b>		
<b>3.1</b>	<b>Im Allgemeinen</b>		
3.1.1	Beteiligte		
3.1.2	Arten von Trusts		
3.1.2.1	Revocable vs. Irrevocable Trust		
3.1.2.2	Fixed Interest vs. Discretionary Trust		

## 1 Einleitung

Angesichts vermehrter grenzüberschreitender wirtschaftlicher und rechtlicher Beziehungen sowie wegen ihrer flexiblen Gestaltungsmöglichkeiten werden liechtensteinische Stiftungen und angelsächsische Trusts immer häufiger in der privaten Vermögensverwaltung und Erbschaftsplanung eingesetzt. Die mit der Errichtung einer liechtensteinischen Stiftung oder eines angelsächsischen Trusts bezweckten Ziele können im Schweizer Recht über die Treuhand, die Schenkung, die Nacherbeneinsetzung oder die Familienstiftung erreicht werden. Jedoch eignet sich insbesondere die Schweizer Familienstiftung für die Nachfolgeplanung nur begrenzt, da sie nicht für die Bestreitung des Unterhalts von Familienangehörigen eingesetzt werden darf. Schweizer Stifter weichen deshalb nach Liechtenstein oder Offshoreplätzen wie Guernsey, den Bahamas oder Cayman Islands aus.

## 2 Die liechtensteinische Stiftung

### 2.1 Im Allgemeinen

Unter einer Stiftung ist ein für einen bestimmten Zweck<sup>1</sup> gewidmetes Vermögen zu verstehen, welches verselbständigt wird und damit eigene Rechtspersönlichkeit erlangt<sup>2</sup>. Dieses zur juristischen Person erhobene Zweckvermögen scheidet aus dem Privatvermögen des Stifters aus und erlangt eigene Rechtspersönlichkeit. Ihre Handlungsfähigkeit erlangt die Stiftung nach Bestellung der in Gesetz und Stiftungsurkunde bezeichneten Organe<sup>3</sup>. Letztere haben primär die Aufgabe, den in der Stiftungsurkunde und im Statut zum Ausdruck gebrachten Willen des Stifters auszuführen. Erst in zweiter Linie haben sie eine willensbildende Funktion. Der Stifter hat die Möglichkeit, sich durch Aufnahme entsprechender Regelungen bestimmte organschaftliche Rechte vorzubehalten<sup>4</sup>. Insbesondere kann er sich einen Einfluss auf das Schicksal des Vermögens sichern, indem er sich in der Stiftungsurkunde das Recht vorbehält, die Stiftung jederzeit zu widerrufen. Mit dem Widerruf fällt die Stiftung dahin, und das Stiftungsvermögen geht an den Stifter zurück<sup>5</sup>. Die Bestellung der Begünstigten erfolgt entweder durch den Stifter selbst oder durch die dafür zuständigen Orga-

ne<sup>6</sup>. Inhalt sowie Umfang der Begünstigung werden in der Stiftungsurkunde, den Statuten oder einem Beistatut geregelt.

### 2.2 Die Familienstiftung im Besonderen

Im liechtensteinischen Recht steht die Familienstiftung im Vordergrund. Ihr Zweck ist in der Regel die Vornahme von Ausschüttungen und Gewährung von wirtschaftlichen Vorteilen an Angehörige einer bestimmten Familie zwecks Bestreitung der Kosten der Erziehung und Bildung oder der Ausstattung und Unterstützung. Familienunterhaltstiftungen und Familienfideikommisse sind, im Gegensatz zur Schweiz, erlaubt<sup>7</sup>. Stiftungen dürfen demnach Familienangehörigen den Genuss des Stiftungsvermögens oder die Erträge daraus zur schlichten Verbesserung ihres Lebensniveaus ohne Bedarfssituation verschaffen. Ähnlich den angelsächsischen Trusts bietet die liechtensteinische Stiftung dem Stifter eine Vielzahl von Strukturen und Organisationsmöglichkeiten, um seinen Wünschen gerecht zu werden.

#### 2.2.1 Kontrollierte Familienstiftung

Die kontrollierte Familienstiftung wird in der Literatur auch als klassische Form der liechtensteinischen Familienstiftung bezeichnet<sup>8</sup>. Der Stifter erteilt einem Treuhänder den Auftrag, eine Stiftung gemäss seinen Weisungen zu errichten. Durch einen Mandatsvertrag bindet er den Stiftungsrat an seine Instruktionen und behält damit indirekt die Kontrolle über das Stiftungsvermögen. In einem Beistatut bezeichnet er sich als einzigen Begünstigten zu Lebzeiten mit einer Nachfolgeregelung bei seinem Ableben. Das Beistatut kann durch den Stifter abgeändert werden und wird nach seinem Ableben unwiderruflich.

Die kontrollierte Familienstiftung wird in Liechtenstein sowohl zivilrechtlich als auch steuerrechtlich transparent behandelt, d.h., das Stiftungsvermögen wird weiterhin dem Stifter zugerechnet<sup>9</sup>. Durch die Stiftungsstruktur entsteht eine quasi-erbrechtliche Regelung, sofern kein nichtiges Scheingeschäft vorliegt.

#### 2.2.2 Nicht kontrollierte Familienstiftung

Im Gegensatz zur kontrollierten Familienstiftung behält sich der Stifter hier keine Kontrolle über das Stiftungsvermögen vor<sup>10</sup>. Die Entscheidungsbefugnis und

1 Gemäss Art. 552 PGR kann der bestimmte Zweck kirchlicher, gemeinnütziger, gemischter oder anderer Natur sein, sofern er nicht rein kommerzieller Art ist.

2 SANTO-PASSO, S. 48, 61 f.; MARXER/GOOP/KIEBER, S. 41.

3 MARXER/GOOP/KIEBER, S. 45.

4 MARXER/GOOP/KIEBER, S. 46.

5 KÜNZLE, S. 30; MARXER/GOOP/KIEBER, S. 48.

6 MARXER/GOOP/KIEBER, S. 47.

7 SANTO-PASSO, S. 48.

8 Vgl. SANTO-PASSO, S. 62, auch zum Folgenden.

9 SANTO-PASSO, S. 57 und 63.

10 SANTO-PASSO, S. 56 und 63, auch zum Folgenden.

Verwaltung liegen ausschliesslich beim Stiftungsrat. Der Stifter hat sich somit tatsächlich von seinen Vermögenswerten getrennt. Steuerrechtlich wird die nicht kontrollierte Familienstiftung als juristische Person mit eigener Rechtspersönlichkeit und damit als selbständiges Steuersubjekt anerkannt<sup>11</sup>.

Als diskretionäre Stiftung oder Ermessensstiftung (vgl. den irrevocable discretionary trust) wird die nicht kontrollierte Familienstiftung bezeichnet, wenn der Stiftungsrat innerhalb des Stiftungszweckes in freiem Ermessen agiert<sup>12</sup>. Die Begünstigten werden in der Form eines Begünstigtenkreises offen bezeichnet. Sie haben keine gesicherte Rechtsposition und keine klagbaren Rechtsansprüche gegenüber der Stiftung. Der Stiftungsrat handelt auf der Basis der Statuten und wird je nach dem von einem Protektor, dessen Rechte und Pflichten in einem separaten Beistatut bestimmt sind, unterstützt und überwacht<sup>13</sup>. Die Wünsche des Stifters werden in einer Absichtserklärung (*letter of wishes*) festgehalten, die, zur Vermeidung der weiteren Zurechnung des Stiftungsvermögens, nicht bindend ist. Solange der Stifter dem Stiftungsrat Richtlinien erteilt, wie dieser das Ermessen ausüben soll, besteht für die Anerkennung der diskretionären Familienstiftung keine Gefahr. Die Problematik des Scheingeschäftes entsteht, wenn der Stiftungsrat gehalten ist, Ausschüttungen gemäss dem *letter of wishes* zwingend durchzuführen<sup>14</sup>. In diesem Fall ist das Stiftungsvermögen analog der kontrollierten Familienstiftung immer noch dem Stifter zuzurechnen.

Ähnlich dem irrevocable fixed interest trust kann der Stifter eine feste Begünstigung und bestimmte Quoten vorsehen<sup>15</sup>. Der Stiftungsrat ist daran gebunden und handelt nicht mehr in freiem Ermessen. Die Begünstigten haben im Gegensatz zur diskretionären Stiftung eine gesicherte Rechtsposition und einen klagbaren Rechtsanspruch. Einen *letter of wishes* braucht es in der Regel nicht, da der Begünstigtenkreis fix bestimmt ist.

## 2.3 Zivilrechtliche Aspekte

### 2.3.1 Gesetzliche Grundlage

Die Stiftung ist im liechtensteinischen Personen- und Gesellschaftsrecht in Art. 552–570 geregelt. Die Bestim-

mungen über das Treuunternehmen mit Persönlichkeit<sup>16</sup> finden subsidiär Anwendung. Die liechtensteinische Stiftung orientiert sich stark am Schweizer ZGB<sup>17</sup>, weist aber durch ihre grössere Flexibilität markante Unterschiede auf. Besonders hervorzuheben ist, dass Art. 559 Abs. 4 PGR im Gegensatz zum Schweizer Recht den Widerruf zulässt.

### 2.3.2 Zivilrechtliche Anerkennung in der Schweiz

#### 2.3.2.1 Grundsatz

Die Gültigkeit und damit die Anerkennung einer Stiftung beurteilen sich grundsätzlich nach dem Recht des Inkorporationsstaates, d.h. der Rechtsordnung des Staates, in dem sie errichtet wurde<sup>18</sup>. Ist der statutarische Sitz fiktiv, knüpft das Bundesgericht am wirklichen Sitz der Verwaltung an<sup>19</sup>.

Einer nach liechtensteinischem Recht gültig entstandenen Stiftung kann die Anerkennung in der Schweiz allenfalls versagt werden, wenn sie im Widerspruch zum schweizerischen *ordre public* steht (Art. 17 IPRG)<sup>20</sup> oder wenn sie gegen eine zwingend anwendbare Vorschrift der *lex fori* verstösst und damit nichtig ist (Art. 18 IPRG). Die Frage nach der zwingenden Anwendbarkeit von Schweizer Recht stellt sich insbesondere im Zusammenhang mit dem Verbot der Familienunterhaltstiftung (Art. 335 Abs. 1 ZGB).

#### 2.3.2.2 Familienunterhaltstiftungen

Art. 335 ZGB hat keinen *ordre-public*-Charakter (Art. 17 IPRG)<sup>21</sup>. Ob dem Verbot der Familienunterhaltstiftung die Eigenschaft einer *loi d'application immédiate* nach Art. 18 IPRG zukommt, wird in der Literatur in Frage gestellt, nachdem die Gerichte Familienstiftungen mit wirtschaftlichem Zweck und Unterhaltscharakter schon seit Jahrzehnten zugelassen haben<sup>22</sup>. Darauf verweist insbesondere auch Vischer, der gleichzeitig feststellt, dass die hinter Art. 335 ZGB stehende *ratio* nicht Ausdruck eines fundamentalen Rechtsgrundsatzes sei<sup>23</sup>. Wollte man am Verbot im Sinne einer unmittelbar anwendbaren Norm festhalten, wäre nach Vischer der Anwendungsbereich einzuschränken. Das Verbot wäre

11 SANTO-PASSO, S. 57.

12 SANTO-PASSO, S. 56 f. und 63.

13 SANTO-PASSO, S. 64.

14 HOOP, S. 70.

15 SANTO-PASSO, S. 51.

16 Art. 932a TrUG, §§ 1–170 PGR.

17 KÜNZLE, S. 15.

18 StRK I ZH 10.1.2000, in StE 2000 B 26.25 Nr. 1; KÜNZLE, S. 15.

19 BGE 108 II 398 = Pra 72 (1983) Nr. 61.

20 MAYER, S. 42, auch zum Folgenden.

21 KÜNZLE, S. 32.

22 VISCHER, N 28 zu Art. 154 IPRG; RIEMER, N 141 zu Art. 80 ZGB; vgl. RIEMER, N 104 zu Art. 80 ZGB mit Hinweisen auf die Rechtsprechung.

23 VISCHER, N 28 zu Art. 154 IPRG.

nur durchsetzbar, wenn die Destinatäre im Zeitpunkt der Stiftungserrichtung ihren Wohnsitz in der Schweiz haben. Die blosser Verwaltung einer Unterhaltungsstiftung in der Schweiz könne zu keiner Anwendbarkeit von Art. 335 ZGB oder zu einem Vorbehalt im Sinne von Art. 18 IPRG führen<sup>24</sup>. Nachdem das Bundesgericht in einem neueren Entscheid<sup>25</sup> die Rechtspersönlichkeit einer Schweizer Unterhaltungsstiftung wiederum nicht beanstandet hat, wäre es stossend, eine ausländische Familienstiftung aufgrund von Art. 335 ZGB i. V. m. Art. 18 IPRG nicht anzuerkennen<sup>26</sup>. Eine Unterhaltungsstiftung mit tatsächlichem Sitz in Liechtenstein ist folglich von der Schweiz zivilrechtlich als eigene Rechtspersönlichkeit anzuerkennen. Ein Durchgriff auf den Stifter würde sich nur noch bei Identität der wirtschaftlichen Interessen oder bei einer Häufung ungewöhnlicher Umstände und Verhaltensweisen, welche die Beachtung der rechtlichen Selbständigkeit als stossend erscheinen liessen (Art. 2 ZGB), rechtfertigen.

## 2.4 Steuerrechtliche Aspekte

### 2.4.1 Steuerrechtliche Anerkennung in der Schweiz

#### 2.4.1.1 Grundsatz

Zivilrechtlich anerkannte juristische Personen werden in der Regel auch vom Steuergesetz als eigenständige Rechtspersönlichkeiten behandelt<sup>27</sup>. Seit Inkrafttreten des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) am 1. Januar 1995 unterliegen Stiftungen als juristische Personen der Gewinnsteuer auf dem Reingewinn (Art. 49 Abs. 1 lit. b; Art. 57 DBG) zu einem reduzierten Satz (Art. 71 DBG).

#### 2.4.1.2 Steuerumgehung

Ergibt die Beurteilung der zivilrechtlichen Ausgestaltung, dass die von den Parteien gewählte Konstruktion zivilrechtlich gültig ist, kann sich steuerrechtlich allenfalls das Problem einer Steuerumgehung stellen. Die Voraussetzungen einer Steuerumgehung sind insbesondere zu prüfen, wenn die Statuten dem Stifter oder den Begünstigten eine ungehinderte Einflussnahme auf das Stiftungsvermögen erlauben.

Eine Steuerumgehung ist anzunehmen, wenn nur um der Steuerersparnis willen ein ungewöhnliches Vorgehen gewählt wird<sup>28</sup>, insbesondere:

- wenn eine vom Steuerpflichtigen gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich, sachwidrig oder absonderlich erscheint;
- wenn anzunehmen ist, dass er diese Wahl missbräuchlich getroffen hat, lediglich in der Absicht, Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären;
- wenn das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führt, vorausgesetzt es wird von den Steuerbehörden hingenommen.

### 2.4.2 Kontrollierte Stiftung

Behält sich der Stifter in der Stiftungsurkunde ein Widerrufsrecht vor (vgl. den revocable trust) oder hat er immer noch massgebenden Einfluss auf das Stiftungsvermögen, weil er sich weitgehende Weisungsrechte (z.B. die Änderung der Begünstigten) sicherte, erscheint diese Rechtsgestaltung in der Regel als sachwidrig oder absonderlich. Der Vermögensübergang auf die Stiftung hat diesfalls noch nicht stattgefunden. Die kontrollierte Stiftung hat keine Steuersubjektqualität. Spätestens mit dem Tod des Stifters fällt die Widerrufbarkeit weg und damit auch ein allfälliger Steuerumgehungstatbestand. Die Stiftung ist ab diesem Zeitpunkt als eigenständiges Steuersubjekt anzuerkennen.

### 2.4.3 Nicht kontrollierte Stiftung

Liegt es im freien Ermessen des Stiftungsrates, ob, wann und in welchem Umfang ein Destinatär begünstigt werden soll (vgl. den irrevocable discretionary trust), oder sind die Begünstigten sowie die Quoten bestimmt (vgl. den irrevocable fixed interest trust), kann eine Steuerumgehung i. d. R. ausgeschlossen werden. Die nicht kontrollierte Stiftung entspricht der Stiftung schweizerischer Prägung und ist schon deswegen nicht sachwidrig oder absonderlich. Eine Unterscheidung zwischen diskretionären Stiftungen und solchen mit fester Begünstigung kann somit unterbleiben. Die nicht kontrollierte Stiftung ist steuerrechtlich als eigenständiges Steuersubjekt anzuerkennen.

## 2.5 Steuerfolgen

### 2.5.1 Errichtung einer Stiftung

Bei der lebzeitigen Errichtung einer Stiftung handelt es sich nicht um eine zivilrechtliche Schenkung, sondern um ein unentgeltliches einseitiges Rechtsgeschäft<sup>29</sup>.

24 MAYER, S. 48, auch zum Folgenden.

25 BGer. 4.3.2002, in StR 2002, S. 567 ff.

26 MAYER, S. 47; SUPINO, S. 202 f.; WACH, S. 210; VISCHER, N 28 zu Art. 154 IPRG; anderer Meinung VON PLANTA, N 18 zu Art. 154 IPRG.

27 RICHNER/FREI/KAUFMANN, N 18 zu § 54 ZH StG.

28 RICHNER/FREI/KAUFMANN, N 30 zu § 132 ZH StG.

29 RIEMER, N 20 f. zu Art. 80 ZGB; VOGT, N 30 zu Art. 239 ZGB.



Durch die Widmung von Vermögen wird ein neues Rechtssubjekt geschaffen. Im Gegensatz zu zweiseitigen Rechtsgeschäften reicht die Willensäußerung des Stifters, um die Rechtswirkung herbeizuführen. Steuerrechtlich ist die Stiftungserrichtung in den Steuergesetzen dennoch ausdrücklich als ein die Erbschafts- und Schenkungssteuer auslösender Tatbestand geregelt<sup>30</sup>. Die Schenkungssteuer wird wegen fehlendem Verwandtenverhältnis auf jeden Fall zum Maximalsatz abgerechnet<sup>31</sup>. Ist die Errichtung einer Stiftung in einem Kanton nicht ausdrücklich der Erbschafts- und Schenkungssteuer unterworfen, bleibt sie steuerfrei<sup>32</sup>. Handelt es sich bei der Errichtung um einen steuerbaren Tatbestand, unterliegen in aller Regel auch spätere unentgeltliche Vermögenszuwendungen an eine bereits bestehende Stiftung der Erbschafts- und Schenkungssteuer.

### 2.5.1.1 Kontrollierte Stiftung

Bei kontrollierten Stiftungen hat sich der Stifter die wirtschaftliche Kontrolle über das Stiftungsvermögen vorbehalten. Das Vermögen ist wirtschaftlich noch nicht auf die Stiftung übergegangen und damit weiterhin dem Stifter zuzurechnen. Der Stifter hat sich noch nicht endgültig entreichert, was Voraussetzung der Schenkungssteuerpflicht ist.

### 2.5.1.2 Nicht kontrollierte Stiftung

Bei der diskretionären und der Stiftung mit fester Begünstigung (vgl. den irrevocable discretionary und den irrevocable fixed interest trust) überträgt der Stifter das Stiftungsvermögen unwiderruflich und unentgeltlich auf die Stiftung. Er hat in der Regel weder einen wirtschaftlichen Nutzen noch eine selbständige Verfügungsgewalt. Die Übertragung des Vermögens auf die Stiftung wird steuerrechtlich als Schenkung behandelt, sofern dies in den kantonalen Steuergesetzen so vorgesehen ist.

## 2.5.2 Ausschüttungen an Destinatäre

### 2.5.2.1 Einkommen vs. Schenkung

Leistungen an Destinatäre werden je nachdem entweder mit der Einkommens- oder der Schenkungssteuer er-

fasst. Die Beweislast für das Vorliegen einer steuerrechtlich relevanten Schenkung obliegt dem Steuerpflichtigen<sup>33</sup>. Fehlt eine der folgenden kumulativen Voraussetzungen, handelt es sich nicht um eine Schenkung, sondern um steuerbares Einkommen:

1. Zuwendung unter Lebenden;
2. Bereicherung aus dem Vermögen eines anderen;
3. Unentgeltlichkeit;
4. Schenkungswille des Schenkers.

Während die Voraussetzungen 1 und 2 relativ einfach zu beweisen sind, ist der Nachweis für die Voraussetzungen 3 und insbesondere 4 unter Umständen schwieriger.

### 2.5.2.2 Schenkungswille

Die Schenkung unterscheidet sich durch das Merkmal des Schenkungswillens (*animus donandi*) von anderen Zuwendungen, insbesondere von der grundlosen Bereicherung<sup>34</sup>. Der Schenker hat den Willen, dem Beschenkten einen Vermögenswert ohne entsprechende Gegenleistung zu übergeben. Die Parteien sind sich über die Unentgeltlichkeit der Zuwendung einig<sup>35</sup>.

Das Zürcher Verwaltungsgericht stellt für das Vorliegen eines Schenkungswillens im Zusammenhang mit Ausschüttungen allgemein fest, dass eine Stiftung, welche nach den Statuten zu einer Ausschüttung verpflichtet sei, keinen Schenkungswillen haben könne, da sie aufgrund einer Rechtspflicht handle<sup>36</sup>. Die Willensbildung zur Schenkung erfolgt bereits beim Stifter, während die Stiftung blosser Gehilfin beim Vollzug ist. Ein eigener Schenkungswille kann jedoch unter Umständen angenommen werden, wenn die Stiftung Zuwendungen ausrichtet, die nicht vom Stiftungszweck gedeckt sind. Nach Limburg<sup>37</sup> kann auch bei statutengemäsem Handeln ein stiftungseigener Schenkungswille vorliegen, insbesondere dort, wo dem Stiftungsrat ein weites Ermessen eingeräumt wird. Eine unentgeltliche Zuwendung kann unter Umständen vorliegen, wenn die Stiftungsorgane die Destinatäre oder die Höhe der Zuwendung selbst bestimmen können (vgl. den irrevocable discretionary trust). Die Destinatäre haben in einem solchen Fall keinen direkten Anspruch auf Leistungen, sondern allenfalls eine Anwartschaft auf eine Zuwendung<sup>38</sup>.

30 Aus der Tatsache, dass die Errichtung einer Stiftung zivilrechtlich keine Schenkung ist, könnte gefolgert werden, dass es bei der Stiftungserrichtung an der für die Schenkungssteuer massgebenden Voraussetzung der Zuwendung fehlt; RICHNER/FREI, N 153 zu § 4 ZH ESchStG.

31 Im Kanton Zürich beträgt dieser 36%.

32 Bspw. im Kanton Schwyz, der keine Erbschafts- und Schenkungssteuer erhebt.

33 LIMBURG, S. 997, auch zum Folgenden.

34 RICHNER/FREI, N 66 zu § 4 ZH ESchStG; VOGT, N 1 zu Art. 239 OR.

35 VOGT, N 1 zu Art. 239 OR. Vom Schenkungswillen zu unterscheiden sind Zuwendungen in Erfüllung einer sittlichen Pflicht. Solche Zuwendungen sind durch die in der Rechtsgemeinschaft herrschenden Anschauungen objektiv geboten. Es besteht keine gesetzliche Verpflichtung zur Leistung, aber eine sittliche oder moralische Pflicht.

36 VGer. ZH 6.5.1997, in StE 1998 B 21.3 Nr. 3.

37 LIMBURG, S. 999.

38 SPRECHER/VON SALIS, Frage 106, S. 108; RICHNER/FREI, N 158 zu § 4 ZH ESchStG.

### 2.5.2.3 Kontrollierte Stiftung

Bei der Errichtung einer kontrollierten Stiftung ist das Vermögen weder zivil- noch steuerrechtlich auf die Stiftung übergegangen und muss deshalb konsequenterweise weiterhin dem Stifter zugerechnet werden. Bei einer Ausschüttung werden die Destinatäre immer noch aus dem Vermögen des Stifters bereichert. Die Zuwendung unterliegt deshalb der Schenkungs- und nicht der Einkommenssteuer. Beim Wegfall des Widerrufsrechtes ist die Zuwendung aus dem Vermögen des Stifters an die Stiftung vollendet und die Schenkungssteuer ist abzurechnen. Weitere Ausschüttungen an die Destinatäre unterliegen alsdann der Einkommenssteuer, es sei denn, dem Destinatär gelinge der Beweis, dass es sich um eine Schenkung seitens des Stifters gehandelt habe. Dies dürfte in der Praxis nicht immer einfach sein.

### 2.5.2.4 Nicht kontrollierte Stiftung

Im Gegensatz zur kontrollierten Stiftung ist die nicht kontrollierte Stiftung steuerrechtlich als eigenes Steuersubjekt anzuerkennen. Bei der Errichtung scheidet das Vermögen aus dem Einflussbereich des Stifters aus, und die Schenkungssteuer wird abgerechnet<sup>39</sup>. Die Ausschüttungen an die Destinatäre unterliegen sodann grundsätzlich der Einkommenssteuer. Dem Destinatär obliegt es, den Gegenbeweis der Schenkung zu erbringen<sup>40</sup>.

## 3 Der angelsächsische Trust

### 3.1 Im Allgemeinen

Der angelsächsische Trust ist ein Rechtsverhältnis, unter welchem ein oder mehrere trustees verpflichtet werden, ein ihnen zu diesem Zweck übertragenes Vermögen zu verwalten und daraus bestimmte Leistungen zu erbringen<sup>41</sup>. Der Trust beruht entweder auf privatem Willen und entsteht durch ausdrückliche schriftliche Bestellung (*express trust*) oder durch Rechtsgeschäft (*implied trust*). Willensunabhängige Trusts (*statutory trusts, resulting und constructive trusts*) entstehen von Rechts oder Gesetzes wegen<sup>42</sup>.

### 3.1.1 Beteiligte

Die an einem Trust beteiligten Personen haben je nach Trustform andere Rechte oder Befugnisse. Gewisse Grundrechte sind bei allen Trustformen die gleichen. Der settlor, eine beliebige handlungsfähige Person, überträgt das Vermögen auf den trustee, eine handlungsfähige natürliche oder juristische Person<sup>43</sup>. Der trustee wird formeller Eigentümer (*legal owner*) des Treugutes<sup>44</sup>. Der beneficiary ist materieller Eigentümer (*equitable owner*) und hat als solcher den Nutzen am Trustvermögen<sup>45</sup>. Der beneficiary hat zwar keine Mitwirkungsrechte bei der Verwaltung, aber einen klagbaren Anspruch auf ordnungsmässige Geschäftsführung sowie ein umfassendes Einsichts- und Auskunftsrecht<sup>46</sup>. Der settlor kann einen protector einsetzen, der Kontrollfunktionen gegenüber den trustees ausübt. Er stellt sicher, dass die trustees das Trustvermögen seinem Willen entsprechend verwalten und verwenden.

### 3.1.2 Arten von Trusts

#### 3.1.2.1 Revocable vs. Irrevocable Trust

Behält sich der settlor die wirtschaftliche Kontrolle über das Trustvermögen vor, indem er sich ein Recht auf Widerruf ausbedingt, handelt es sich um einen revocable trust<sup>47</sup> (vgl. die kontrollierte Stiftung). Das Trustvermögen wird von den trustees zugunsten des settlors gehalten und verwaltet. Der Widerruf führt zur materiellrechtlichen Aufhebung des Rechtsverhältnisses zwischen dem trustee und den beneficiaries<sup>48</sup>.

Bei einem irrevocable trust überträgt der settlor das Trustvermögen unwiderruflich auf den trustee oder die trustees. Er entäussert sich des Trustvermögens und hat damit keine Möglichkeit mehr, die Aufhebung des Trusts oder den Rückfall des Trustvermögens an sich selbst zu bewirken<sup>49</sup>. Ein revocable trust wird spätestens mit dem Tod des settlors zum irrevocable trust, sofern er nicht in diesem Zeitpunkt liquidiert wird.

Beide Trustformen können entweder als fixed interest oder discretionary trust ausgestaltet sein.

39 Vgl. vorne, Abschn. 2.5.1.2 und 2.5.2.4.

40 Vgl. vorne, Abschn. 2.5.2.1.

41 MAYER, S. 69 ff.; WATERS, S. 119.

42 Vgl. CRETTI, S. 16 f.; MAYER, S. 71 f.

43 MAYER, S. 76 mit weiteren Literaturhinweisen.

44 SORROSAL, S. 46, auch zum Folgenden.

45 SUPINO, S. 120.

46 MAYER, S. 86 f., mit weiteren Literaturhinweisen.

47 Vgl. LANDOLF/GRAF, S. 6, auch zum Folgenden.

48 SORROSAL, S. 55 f.

49 SORROSAL, S. 56.

### 3.1.2.2 Fixed Interest vs. Discretionary Trust

Wird in der Trusturkunde genau geregelt, welchem beneficiary zu welchem Zeitpunkt wie viel ausgeschüttet werden soll, handelt es sich um einen fixed interest trust. Dem trustee bleibt bezüglich der Ausschüttungen kein Ermessensspielraum. Die beneficiaries haben gegenüber dem trustee einen bestimmten oder bestimmbaren, klagbaren Vermögensanspruch<sup>50</sup>.

Im Gegensatz dazu liegt es beim discretionary trust im freien Ermessen des trustees, ob, wann und wie er Leistungen an bestimmte Personen innerhalb des beneficiary-Kreises erbringen will<sup>51</sup>. Der beneficiary hat keinen klagbaren Vermögensanspruch, sondern lediglich eine Anwartschaft<sup>52</sup>. In der Praxis hält der settlor seine Wünsche bezüglich der Ausschüttungen häufig in einem letter of wishes fest. Der trustee ist zwar nicht an diese Wünsche gebunden, befolgt sie aber in den meisten Fällen.

Wenn im Folgenden zwischen revocable, fixed interest und discretionary trust unterschieden wird, handelt es sich bei den beiden letzteren Formen jeweils um irrevocable trusts.

## 3.2 Zivilrechtliche Aspekte

### 3.2.1 Anerkennung in der Schweiz

Das Rechtsinstitut des Trusts ist dem Schweizer Zivilrecht fremd<sup>53</sup>. Insbesondere kennt es keine Aufspaltung der Eigentumsrechte in equitable und beneficial rights, wie dies für den Trust charakteristisch ist. In dem in der Literatur häufig zitierten Harrison-Entscheid<sup>54</sup> qualifizierte das Bundesgericht einen bei einer Schweizer Bank errichteten Trust als gemischten schuldrechtlichen Vertrag<sup>55</sup>, der Elemente des Auftrags (Art. 394 ff. OR), des Vertrags zugunsten Dritter (Art. 112 OR), der Schenkung (Art. 239 OR) sowie der Vereinbarung über eine fiduziarische Eigentumsübertragung<sup>56</sup> beinhaltet. Dieser Entscheid wurde heftig diskutiert und kritisiert<sup>57</sup>. Es wurde unter anderem angeführt, ein Trust sei mit einer

schweizerischen Stiftung zu vergleichen und sei deshalb gesellschaftsrechtlich zu qualifizieren.

### 3.2.2 Qualifikation unter dem IPRG

Weil der Trust nach angelsächsischem Recht weder ein rechtsfähiges Gebilde noch vertraglicher Natur ist, bleibt eine Anpassung für kollisionsrechtliche Zwecke unumgänglich<sup>58</sup>. Ein Trust kann entweder als quasi-rechtsfähiges Gebilde unter das Gesellschaftsstatut oder als quasi-vertragliches Gebilde unter das Vertragsstatut gestellt werden. Nach Schwander gibt es keine einheitliche Lösung, sodass für einzelne Arten von Trusts unterschiedlich angeknüpft werden kann<sup>59</sup>. Überwiegend wird allerdings die Unterstellung unter das Gesellschaftsstatut vorgezogen<sup>60</sup>, weil dies normalerweise zur Anerkennung des Trusts<sup>61</sup> führt. Gegen die vertragliche Anknüpfung spricht, dass ein Trust in der Regel nicht auf einer zweiseitigen Willensübereinstimmung, sondern auf der einseitigen Willenserklärung des settlors beruht<sup>62</sup>.

Als Gesellschaften i.S.v. Art. 150 Abs. 1 IPRG gelten organisierte Personenzusammenschlüsse sowie organisierte Vermögenseinheiten. Gemäss bundesrätlicher Botschaft zum IPRG fallen u.a. auch Organisationen des ausländischen Rechts, wie gewisse Formen des Trusts, unter den Verweisungsbegriff «organisierte Vermögenseinheiten»<sup>63</sup>. Die tatsächliche Zuteilung bleibt der Lehre und Rechtsprechung vorbehalten. Während sich die Lehre<sup>64</sup> nur in groben Zügen, nicht aber in Details einig ist, werden Trusts in neueren Entscheiden von Schweizer Gerichten als organisierte Vermögenseinheiten qualifiziert<sup>65</sup>.

Irrevocable trusts sind, ungeachtet ob sie als fixed interest trust oder als discretionary trust ausgestaltet sind, normalerweise als organisierte Vermögenseinheiten zu qualifizieren und dem Gesellschaftsstatut zu unterstellen, es sei denn, der settlor sei der einzige beneficiary oder habe sich umfassende Weisungsrechte vorbehalten. Revocable trusts andererseits erfüllen die Voraussetzungen der organisierten Vermögenseinheit nicht und sind deshalb als Vertragsverhältnis zu behandeln<sup>66</sup>.

50 CRETTI, S. 17 ff.; RYSER D./ALTORFER, S. 9, auch zum Folgenden; SORROSAL, S. 54.

51 CRETTI, S. 19 ff.; SORROSAL, S. 55.

52 MOOSMANN, S. 121.

53 RYSER D./ALTORFER, S. 3; SCHWANDER, S. 4.

54 BGE 96 II 79, gilt heute noch als Leading Case.

55 Für weitere Ausführungen vgl. SUPINO, S. 81; THÉVÉNOZ, S. 201 f.

56 STUDER, S. 4.

57 Vgl. dazu SCHWANDER, FN 8, S. 5.

58 BERTI, S. 233, auch zum Folgenden; SCHWANDER, S. 5 ff.

59 SCHWANDER, S. 5.

60 SCHULTHESS/LIMBURG, S. 58; vgl. SCHWANDER, FN 11, S. 6.

61 SCHWANDER, S. 6.

62 MAYER, S. 116 ff.; SUPINO, S. 39 ff.; THÉVÉNOZ, S. 37 f.

63 Botschaft Ziff. 292, BBl 1983 I 438.

64 Vgl. dazu SCHWANDER, S. 8 ff.

65 So hat das BezGer. Zürich den Trust von Werner K. Rey unter Art. 150 Abs. 1 IPRG subsumiert, weil ein schriftlicher Trust mit einer ähnlichen Funktion wie eine Holdinggesellschaft als Gesellschaft zu gelten habe; BezGer. Zürich 1.2.1994, in ZR 1999, Nr. 52 Urteil A; BGer. 3.9.1999, in SJ 2000 I 269 ff.

66 MAYER, S. 211.

### 3.2.3 Anwendbares Recht

Gesellschaften unterstehen gemäss Art. 154 Abs. 1 IPRG grundsätzlich dem Recht des Staates, nach dessen Vorschriften sie organisiert sind, soweit sie die darin vorgeschriebenen Publizitäts- und Registrierungsvorschriften erfüllen<sup>67</sup>. Gibt es im Heimatrecht keine entsprechenden Vorschriften, wird auf das Recht verwiesen, an dem sich der Trust orientiert<sup>68</sup>. Obschon im Rahmen von Art. 154 IPRG ausgeschlossen, stellt die Rechtswahl für die Frage, nach welchem Recht ein Trust organisiert ist, ein massgebendes Indiz dar<sup>69</sup>.

Alternativ untersteht der Trust dem Recht des Staates, in dem er tatsächlich verwaltet wird (Art. 154 Abs. 2 IPRG)<sup>70</sup>. Dabei ist primär der Sitz des trustee massgebend. Bei mehreren trustees ist auf den Sitz einer gemeinsamen Einrichtung oder auf den Ort, an dem sie sich für gewöhnlich treffen, abzustellen. Subsidiär kann aber auch auf den Lageort des Treuguts oder den Erfüllungsort des Trustzwecks abgestellt werden<sup>71</sup>.

## 3.3 Steuerrechtliche Aspekte

### 3.3.1 Anerkennung in der Schweiz

Das schweizerische Steuerrecht hat die Frage zu beantworten, ob und inwieweit angelsächsische Trusts in der Schweiz besteuert werden. Es ist zunächst zu prüfen, ob der Tatbestand einer bestimmten unilateralen Vorschrift erfüllt ist. Dabei ist zunächst zu klären, welchen Status der Trust im Schweizer Steuersystem einnimmt; insbesondere ist zu prüfen, ob dem Trust Subjektfähigkeit zukommt. Sodann muss ermittelt werden, welche übrigen steuerrechtlichen Vorschriften auf ihn Anwendung finden.

Bisher hat sich noch keine Praxis eingespielt. Die Rechtsprechung hat sich nur in Einzelfällen mit dem Institut des Trusts auseinandergesetzt. Die steuerliche Behandlung von Trusts stützt sich daher weitgehend auf die Einzelfallpraxis der Steuerbehörden ab.

### 3.3.2 Zuordnung gemäss DBG und StHG

Die Einordnung eines angelsächsischen Trusts in die inländische Steuerrechtsordnung erfolgt durch einen Vergleich seiner privatrechtlichen Natur mit den Kategorien der inländischen Privatrechts-Rechtsordnung. Daneben muss auch die wirtschaftliche Bedeutung der

gewählten Trustform Berücksichtigung finden. Die steuerliche Behandlung im Ausland spielt keine Rolle<sup>72</sup>.

Bei der Würdigung der rechtlichen und tatsächlichen Gesichtspunkte sind die typischen rechtlichen Merkmale ausländischer Personengesamtheiten mit denjenigen der inländischen juristischen Personen zu vergleichen. Als mögliche Vergleichsmerkmale kommen die Gewinn- und Verlustverteilung, die Art der Beschlussfassung, die Vertretung der Gesellschaft bzw. der Gesellschafter, die Zweckverfolgung, die Rechte und Pflichten der Gesellschafter sowie der Erwerb, die Übertragung und der Verlust der Mitgliedschaftsrechte in Betracht.

#### 3.3.2.1 Trustvermögen als Zweckvermögen

Das Zweckvermögen ist eine selbständige, einem bestimmten Zweck dienende Vermögensmasse, die aus dem Vermögen des settlors ausscheidet. Keiner der Beteiligten kann mehr wie ein Eigentümer über die Vermögensgegenstände oder deren Erträge verfügen oder die Zweckbindung einseitig aufheben. Daraus folgt, dass bei einem revocable trust oder bei einer Trustform, bei welcher sich der settlor massgebende Weisungsrechte vorbehalten hat, kein Sondervermögen in Form eines Zweckvermögens vorliegen kann<sup>73</sup>.

#### 3.3.2.2 Abgrenzung zum Treuhandverhältnis

Das Treuhandverhältnis ist in der Schweiz gesetzlich nicht geregelt. Es wird allgemein als fiduziarisches Rechtsgeschäft qualifiziert. Der Treuhänder verpflichtet sich, im eigenen Namen – aber auf Rechnung des Treugebers – bestimmte Geschäfte vorzunehmen. Dabei überträgt der Treugeber dingliche oder obligatorische Rechte auf den Treuhänder. Dieser verpflichtet sich im Innenverhältnis, die übertragenen Rechte im Aussenverhältnis nur im Interesse des Treugebers und nach seinen Weisungen auszuüben (fiduziarische Abrede).

Das Treuhandverhältnis basiert nach überwiegender Ansicht auf dem Auftragsrecht. Der Auftrag ist ein zweiseitiger Vertrag, der dem Auftraggeber ein weitgehendes Weisungsrecht einräumt<sup>74</sup>. Der Trust hingegen entsteht normalerweise durch einseitiges Rechtsgeschäft oder Gesetz. Im Gegensatz zum Treuhandverhältnis, welches aufgrund seiner auftragsrechtlichen Basis nach Art. 404 OR jederzeit widerrufbar ist, kann der settlor einen Trust nur widerrufen, wenn er sich diese Möglichkeit aus-

67 MAYER, S. 137; SCHULTHESS/LIMBURG, S. 58.

68 SCHWANDER, S. 11 f.

69 SUPINO, S. 166, SCHWANDER, S. 12 mit weiteren Hinweisen.

70 MAYER, S. 139, auch zum Folgenden.

71 MAYER, S. 140.

72 VERSTL, S. 63.

73 Für das deutsche Recht s. VERSTL, S. 83 ff.

74 Art. 394 ff. OR.

drücklich vorbehalten hat (revocable trust). Ein weiterer rechtlicher Unterschied zum Auftrag besteht darin, dass sich das Vermögen nach der Errichtung des Trusts der Verfügungsgewalt des settlors entzieht.

Unter wirtschaftlichen und funktionalen Aspekten bestehen Parallelen zwischen dem Trust und dem Treuhandverhältnis, insbesondere, wenn der settlor rechtlichen oder tatsächlichen Einfluss auf den trustee ausüben und den Trust widerrufen kann oder wenn das Trustvermögen bei der Auflösung des Trusts an ihn zurückfällt.

### 3.3.2.3 Abgrenzung zur Stiftung

Schon häufig wurde der angelsächsische Trust mit der Schweizer Stiftung verglichen<sup>75</sup>. Bei beiden Instituten widmet der settlor bzw. Stifter eine Vermögensmasse für einen bestimmten Zweck. Obschon mit dem Trust häufig ähnliche Zwecke wie mit einer Familienstiftung nach Art. 335 OR verfolgt werden, bestehen rechtlich weitreichende Differenzen. Während der angelsächsische Trust nicht rechtsfähig ist, kommt der Stiftung eigene Rechtspersönlichkeit zu. Sie ist eine eigenständige juristische Person<sup>76</sup> und als solche ist sie selbst Eigentümerin der ihr übertragenen Vermögenswerte. Der Trust darf im Hinblick auf die *rule against perpetuities* nicht für eine unbefristete Zeitdauer errichtet werden, währenddem die Stiftung auf unbestimmte Zeit errichtet werden kann.

Auch der Vergleich zwischen der Stellung der Destinatäre und der beneficiaries zeigt Differenzen auf. Der Destinatär hat in der Regel keinerlei Ansprüche<sup>77</sup> auf Leistungen, sondern allenfalls anwartschaftliche Interessen. Seine Rechtsstellung ist schwächer als die eines beneficiary. Das Schweizer Recht kennt keine quasi-dinglichen Rechte (equitable ownership) am Stiftungsvermögen. Der beneficiary hat je nach Ausgestaltung des Trusts einen durchsetzbaren Anspruch auf Ausrichtung einer Ausschüttung (irrevocable fixed interest trust) oder auf Ermessensausübung des trustees (irrevocable discretionary trust). Der Stiftungsdestinatär hingegen verfügt nicht einmal über letzteren Anspruch<sup>78</sup>.

Obschon es an einer rechtlichen Vergleichbarkeit fehlt, ist der Trust faktisch eng mit der Stiftung verwandt. Im Sinne einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise sollte

die Ähnlichkeit mit der Stiftung gewürdigt werden und steuerrechtlich allenfalls ausschlaggebend sein.

### 3.3.3 Revocable Trust

Beim revocable trust ist eine wirtschaftliche und funktionale Ähnlichkeit mit der Stiftung auszuschliessen. Ungleich der Stiftung scheidet das auf den trustee übertragene Vermögen nicht endgültig und dauerhaft aus dem Vermögen des settlors aus. Es ist konsequenterweise immer noch dem settlor zuzurechnen.

Der revocable trust ist dem Treuhandverhältnis sehr ähnlich. Der settlor kann den Trust jederzeit widerrufen. Zusätzlich hat er sich häufig weitreichende Weisungsrechte (bspw. Änderung der Begünstigten) gegenüber dem trustee vorbehalten. Fehlen Weisungsrechte und ist der settlor nur einer unter vielen beneficiaries, sind die Regeln zum Schweizer Treuhandverhältnis wohl nicht mehr anwendbar.

### 3.3.4 Irrevocable Fixed Interest Trust

Der irrevocable fixed interest trust weist gewisse Parallelen, aber auch klare Differenzen zur Stiftung auf. So haben beide Institute gemein, dass sich der Errichter dauerhaft des Trustvermögens entäussert und wenigstens ein Teil der Erträge den Begünstigten ausgeschüttet werden soll. Der Hauptunterschied liegt klarerweise in der Stellung der Begünstigten: Die Destinatäre der Stiftung verfügen lediglich über Anwartschaftsrechte, während die beneficiaries bestimmte, klagbare Vermögensrechte haben. Beim irrevocable fixed interest trust dringt das Vermögen in die Sphäre der beneficiaries ein. Diese Unterschiede legen die Schlussfolgerung nahe, dass es zwischen dem irrevocable fixed interest trust und einer Stiftung steuerrechtlich keine Ähnlichkeit gibt.

### 3.3.5 Irrevocable Discretionary Trust

Der irrevocable discretionary trust gewährt den beneficiaries ähnliche anwartschaftliche Rechte auf Leistungen wie die Stiftung. Wie der Stiftungsrat handelt der trustee mit freiem Ermessen. Er entscheidet über die Anlage von Trustvermögen und unterliegt in der Regel keinem Einfluss- oder Kontrollrecht durch die beneficia-

75 LANDOLF/GRAF, S. 9; RYSER W., Trusts and trust taxation – Switzerland, S. 198; SUPINO, S. 107 ff.; WATERS, S. 119.

76 SUPINO, S. 108.

77 Der Oberste Gerichtshof des Fürstentums Liechtenstein hat demgegenüber in einem Urteil vom 6.9.2001 entschieden, ein Anwartschaftsberechtigter habe unmittelbar aufgrund der Stiftungserklärungen einen klagbaren Anspruch auf seine Zuwendung, wenn (1) der anspruchsberechtigte Anwartschaftsfall, sein Zeitpunkt, die Höhe der Leistung objektiv

umschrieben sind, (2) dem Stiftungsrat insoweit keine Auswahlmöglichkeit oder kein Ermessen zukommt und (3) eine statutarische Regelung fehlt, wonach der Auszahlung an den Anwartschafts- bzw. Begünstigungsberechtigten ein Ausschüttungsbeschluss eines Stiftungsorgans voranzugehen hat.

78 SCHINDHELM/STEIN, S. 43.

ries. Die Errichtungsurkunden beider Institute beschränken die Verwendung des gewidmeten Vermögens auf festgelegte Zwecke.

Abgesehen vom grundlegenden Unterschied, dass das Trustvermögen keine eigene Rechtspersönlichkeit hat, sondern mit dem trustee verhaftet ist, kommt der irrevocable discretionary trust der Schweizer Stiftung tatsächlich sehr nahe<sup>79</sup>. Konsequenterweise sollten die für Stiftungen geltenden Normen des Schweizer Steuerrechts analog auf den irrevocable discretionary trust angewendet werden können<sup>80</sup>.

### 3.4 Steuerfolgen

#### 3.4.1 Errichtung eines Trusts

Errichtet ein settlor mit Wohnsitz in der Schweiz einen Trust im Ausland, ist für die steuerliche Behandlung in der Schweiz die Ausgestaltung bzw. Form des Trusts massgebend. Analog zur Stiftungserrichtung wird die Zuwendung von Vermögensbestandteilen an einen ausländischen Trust von den Steuerbehörden häufig als Schenkung beurteilt, vorausgesetzt der Trust wird als nicht transparent anerkannt<sup>81</sup>. Für die Annahme einer vollendeten Schenkung genügt die vollständige Aufgabe der Verfügungsmacht über das Vermögen durch den settlor. Weil der Trust zivilrechtlich keine eigene Rechtspersönlichkeit hat, ist unklar, ob er überhaupt Steuersubjekt sein kann. Fehlt die Steuersubjektqualität, müssten die trustees für die Steuer einstehen, obschon sie eigentlich nicht die Adressaten der Schenkung sind. Der trustee ist nur treuhänderischer Eigentümer des Trustvermögens. Er hat weder einen wirtschaftlichen Nutzen noch eine selbständige Verfügungsgewalt und kann nur zu Händen der beneficiaries darüber verfügen<sup>82</sup>. Eine Schenkung des settlor an den trustee ist demzufolge auszuschliessen.

Wird der Trust von den Steuerbehörden allerdings als transparent beurteilt, gelten die beneficiaries als Beschenkte<sup>83</sup>. Die Bestimmung des anwendbaren Steuersatzes kann je nach Ausgestaltung des Trusts Schwierigkeiten bereiten. Sieht die Trusturkunde nur einen beneficiary vor oder sind für die beneficiaries klare Ansprüche festgelegt (irrevocable fixed interest trust), können die Schenkungssteuern zu den jeweils anwendbaren

Schenkungssteuersätzen abgerechnet werden. Liegt es im Ermessen des trustees, Ausschüttungen vorzunehmen, oder ist der trustee befugt, jederzeit neue beneficiaries zu ernennen oder bestehende zu streichen, ist ein Durchgriff auf die beneficiaries bei der Errichtung des Trusts unmöglich.

Die Frage hinsichtlich der Transparenz eines Trusts kann nur individuell aufgrund der jeweiligen Ausgestaltung bestimmt werden.

#### 3.4.1.1 Revocable Trust

Weil der settlor sich umfangreiche Widerrufs- und Kontrollrechte vorbehält, bleibt er beim revocable trust der wirtschaftlich Berechtigte<sup>84</sup>. Mit der Errichtung hat noch keine endgültige Entreicherung stattgefunden. Da es für die Annahme einer Schenkung an der Voraussetzung der Unwiderruflichkeit fehlt, sind das Trustvermögen sowie die Erträge daraus immer noch dem settlor zuzurechnen<sup>85</sup>. Der revocable trust gilt in der Praxis stets als transparent<sup>86</sup>.

Beim Tod des settlor wird der revocable trust allenfalls zu einem irrevocable trust mit den entsprechenden Steuerfolgen.

#### 3.4.1.2 Irrevocable Fixed Interest Trust

Nach dem Willen des settlor werden bei einem irrevocable fixed interest trust einzig die beneficiaries bereichert, indem ihnen Rechte auf das Trustvermögen zuteil werden. Hat der beneficiary während einer in der Trusturkunde fixierten Zeitdauer einen Anspruch auf bestimmbare Ausschüttungen aus Vermögenserträgen, unterliegt der Barwert dieser Begünstigung – analog der Nutzniessung – im Zeitpunkt der Errichtung der Schenkungssteuer (im Verhältnis settlor und beneficiary). Wird dem beneficiary nach Ablauf der in der Trusturkunde festgelegten Zeitdauer ein Teil des Vermögens ausgeschüttet und ist dieser Anspruch beim vorzeitigen Versterben des beneficiary vererblich, hat er, wirtschaftlich gesehen, bereits im Zeitpunkt der Trusterrichtung einen festen Rechtsanspruch auf das Trustvermögen. In diesem Fall hat er seinen Vermögensanteil bereits bei der Errichtung zu versteuern. Andernfalls hat er im Zeit-

79 LANDOLF/GRAF, S.9.

80 Das oberste Gericht in den Niederlanden hat für die Besteuerung von discretionary trusts entschieden, dass der Trust selbst als «separate fund» ohne Rechtspersönlichkeit steuerpflichtig sei. Es sei nicht denkbar, dass sich der settlor mit Schenkungsabsicht eines Teils seines Vermögens entäußere, ohne dass eine Schenkungssteuer anfalle. Entscheid vom 18.11.1998, in ET 1999, S.190ff.

81 RYSER D./ALTORFER, S.2; RYSER W., Trusts and trust taxation – Switzerland, S.200f., auch zum Folgenden.

82 LANDOLF/GRAF, S.14; RYSER W., Trusts and double taxation treaties, S.311.

83 RYSER D./ALTORFER, S.2f., auch zum Folgenden.

84 RYSER W., Rapports, S.751.

85 RYSER W., Trusts and trust taxation – Switzerland, S.201.

86 RYSER D./ALTORFER, S.9.

punkt der Trusterrichtung lediglich eine Anwartschaft erworben, die nach den allgemeinen Grundsätzen des Steuerrechts noch nicht besteuert werden darf. In diesem Fall ist das Vermögen immer noch dem settlor zuzurechnen.

Die Steuerbehörden qualifizieren den fixed interest trust in der Regel als transparent und erheben spätestens mit dem Tod des settlor die Erbschafts- und Schenkungssteuer<sup>87</sup>.

### 3.4.1.3 Irrevocable Discretionary Trust

In der Praxis wird der irrevocable discretionary trust mit einem Schweizer settlor vielfach als transparent behandelt, und das Vermögen und die Vermögenserträge werden vollständig dem settlor zugerechnet<sup>88</sup>. Die Widmung des Trustvermögens ist somit eine Schenkung in der Schweben, die mit der definitiven Zuteilung durch den trustee vollendet<sup>89</sup> und mit der Schenkungssteuer belastet wird. Für die Bestimmung des Steuersatzes ist auf das Verwandtschaftsverhältnis zwischen settlor und beneficiary abzustellen.

Dem ist entgegenzuhalten, dass die beneficiaries beim discretionary trust lediglich eine unbestimmte Anwartschaft auf eine allfällige Begünstigung durch den trustee erhalten. Es geht demnach nicht an, die beneficiaries als direkt Beschenkte zu behandeln. Dies würde gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und dagegen verstossen, dass erst der Rechtserwerb und nicht schon die Anwartschaft für die Steuererhebung massgebend ist<sup>90</sup>. Würde der discretionary trust wegen seiner Ähnlichkeit mit der Stiftung steuerrechtlich anerkannt, wäre er selber der Beschenkte. Der settlor hätte das Vermögen endgültig und unentgeltlich auf den Trust übertragen. Der Schenkungswille – unentgeltliche Übertragung von Vermögenswerten – des settlor wäre zweifelsohne erfüllt. Die Schenkung wäre vollendet, und die Schenkungssteuer könnte zum Maximalsatz<sup>91</sup> abgerechnet werden.

### 3.4.2 Ausschüttung an Beneficiaries

Analog den Zuwendungen von Stiftungen<sup>92</sup> kann es sich bei den Ausschüttungen entweder um Schenkungen oder um steuerbares Einkommen handeln. Wie bereits dargelegt, wird der Stiftung, soweit sie den Willen des Stifters

befolgt, ein eigener Schenkungswille abgesprochen<sup>93</sup>. Dies muss um so mehr auch für den Trust gelten, da dieser keine eigene Rechtspersönlichkeit hat.

#### 3.4.2.1 Revocable Trust

Beim revocable trust hat keine endgültige Übertragung des Trustvermögens stattgefunden<sup>94</sup>. Konsequenterweise wird bei der Errichtung keine Schenkungssteuer erhoben. Die Zuwendungen an die beneficiaries erfolgen somit direkt aus dem Vermögen des settlors und unterliegen in diesem Zeitpunkt der Schenkungssteuer im Verhältnis settlor und beneficiary<sup>95</sup>.

#### 3.4.2.2 Irrevocable Fixed Interest Trust

Mit der Errichtung eines Trusts kommen den beneficiaries konkrete Rechte auf das Trustvermögen zu<sup>96</sup>. Erhält ein beneficiary mit Wohnsitz in der Schweiz regelmässig Einkünfte aus dem Trustvermögen, ist seine Position mit derjenigen eines Nutznießers zu vergleichen<sup>97</sup>. Das Trusteinkommen und -vermögen ist dem beneficiary steuerlich zuzurechnen. Der Einkommenssteuer unterliegen allerdings nur Ausschüttungen aus den Einkünften des Trusts.

Werden dem beneficiary neben den Einkünften des Trusts auch Teile des ursprünglichen Trustvermögens ausgeschüttet, wird die Schenkung in der Schweben vollendet, und die Schenkungssteuer ist geschuldet. (Dies gilt selbstverständlich nur in den Fällen, in denen das Trustvermögen nicht bereits bei der Errichtung des Trusts als Schenkung des settlor an den beneficiary mit der Schenkungssteuer belastet wurde.)

#### 3.4.2.3 Irrevocable Discretionary Trust

Je nachdem, wie die Errichtung eines irrevocable discretionary trust steuerrechtlich behandelt wurde, ergeben sich für die späteren Zuwendungen an die beneficiaries unterschiedliche Steuerfolgen. Die Steuerbehörden greifen in der Praxis häufig auf das Konzept der Transparenz zurück. Solange der trustee keine Ausschüttungen beschlossen hat, kann beim beneficiary allerdings weder das Trusteinkommen noch das -vermögen besteuert werden, da er lediglich ein unbestimmtes anwartschaftliches Recht hat<sup>98</sup>. Die vom trustee sodann beschlossenen

87 RYSER D./ALTORFER, S. 9.

88 RYSER D./ALTORFER, S. 9, auch zum Folgenden.

89 LANDOLF/GRAF, S. 14.

90 ANDINA, S. 205 f.; LANDOLF/GRAF S. 18.

91 Tarif für Nichtverwandte.

92 Vgl. vorne, Abschn. 2.

93 Vgl. vorne, Abschn. 2.5.2.2.

94 RYSER D./ALTORFER, S. 8; RYSER W., S. 23.

95 Vgl. auch FAVRE, S. 171.

96 LANDOLF/GRAF, S. 13, auch zum Folgenden.

97 LANDOLF/GRAF, S. 16; RYSER D./ALTORFER, S. 9, mit weiteren Literaturhinweisen.

98 LANDOLF/GRAF, S. 17.

und vorgenommenen Zuwendungen von Einkommen sind nach dieser Praxis beim beneficiary als steuerbarer Einkommenszufluss zu erfassen. Die Ausschüttung von Trustvermögen stellt beim beneficiary eine Schenkung dar, die anlässlich der Trusterrichtung noch nicht besteuert wurde<sup>99</sup>, und löst in diesem Zeitpunkt die Schenkungssteuer aus.

Führt man die in diesem Artikel vertretene Ansicht, der discretionary trust sei steuerrechtlich analog einer Stiftung zu behandeln, weiter, ist der Trust als nicht transparent anzuerkennen. Die Schenkungssteuer wäre bereits bei Errichtung abzurechnen. Solange der trustee keine Ausschüttungen beschlossen hat, müsste eine Besteuerung des Trustvermögens und der Erträge beim settlor oder bei den beneficiaries unterbleiben. Bei den vom trustee beschlossenen Zuwendungen würde es sich sodann um Schenkungen und nicht um steuerbares Einkommen handeln, soweit der Schenkungswille von den beneficiaries hinreichend nachgewiesen werden könnte. Misslingt dieser Nachweis, ist die Zuwendung vom beneficiary als Einkommen zu versteuern.

#### 4 Zusammenfassung

Im Gegensatz zur liechtensteinischen Stiftung ist der Trust ein Rechtsinstitut, das, als Instrument der Nachfolgeplanung, für Schweizer Erblasser nur bedingt geeignet ist. Weil er vielen Rechtsordnungen als eigenständiges Institut unbekannt ist, bedarf es einer umfassenden Berücksichtigung der zivil- und steuerrechtlichen Folgen sämtlicher berührter Staaten.

Fehlende richterliche Entscheide sowie unterschiedliche Lehrmeinungen in Bezug auf die Errichtung und die Ausschüttungen an beneficiaries schaffen eine die Steuerplanung erschwerende Rechtsunsicherheit. Es ist deshalb sicherlich empfehlenswert, möglichst zahlreiche Anknüpfungskriterien innerhalb einer Rechtsordnung zu schaffen. Trotz dieser zahlreichen zivil- und steuerrechtlichen Unsicherheiten verbleiben genügend Ansätze, die bei rechtzeitiger und sorgfältiger Nachfolgeplanung den Trust erwägenswert erscheinen lassen. Eben gerade wegen seiner Ähnlichkeit mit der Familienstiftung und wegen seiner flexiblen Gestaltungsmöglichkeiten ist er unter Umständen ein geeignetes Instrument, Familienange-

hörige ohne Bedürftigkeit zu begünstigen oder einen Nachlass für mehrere nachkommende Generationen zu erhalten.

Mit der Ratifizierung des Haager Übereinkommens durch die Schweiz würde der Trust in unserer Rechtsordnung international-privatrechtlich fest verankert<sup>100</sup>. Das Übereinkommen befasst sich ausschliesslich mit der Anerkennung des Trusts und regelt das anwendbare Recht. Obschon der Trust bereits mit dem vorhandenen Instrumentarium des internationalen Privatrechts der Schweiz erfasst werden kann, würde die Haager Trust-Konvention einschlägige Kollisionsnormen zur Verfügung stellen<sup>101</sup>. Im internationalen Rechtsverkehr brächte das Übereinkommen bedeutend mehr Rechtssicherheit<sup>102</sup>. Insbesondere für Personen mit Sitz oder Wohnsitz in der Schweiz würde der Entscheid, einen angelsächsischen Trust zu errichten, erleichtert. Eine Ratifizierung würde die Rechtsunsicherheit hinsichtlich der steuerlichen Behandlung von Trusts jedoch nicht beheben.

#### Literatur

- ANDINA CAMILLO, Die Besteuerung von in der Schweiz wohnhaften Empfängern von Leistungen seitens angelsächsischer Trust Settlements, in StR 1993, S. 201 ff.
- BERTI STEPHEN V., Der Trust, das Lugano-Übereinkommen und das schweizerische IPR, in: Hans Ulrich Walder u.a. (Hrsg.): Aspekte des Wirtschaftsrechts. Festgabe zum schweizerischen Juristentag 1994, Zürich 1994, S. 223 ff.
- CRETI SIBILLA GISELDA, Les relations de trust et la fiscalité Suisse nationale et internationale, Diss. Neuenburg, Basel 2001
- FAVRE PASCAL, Approche fiscal du trust en droit suisse, Utilisation limitée en Suisse, in ST 2003, S. 169 ff.
- HOOP GEROLD, Liechtensteinische Stiftung: Rechtliche Aspekte und Grenzen der Flexibilität, in: Die Liechtensteinische Stiftung, Referate der Tagung «Stiftungsnovellierung – wohin geht die Reise?», Zürich 2002, S. 67 ff.
- KÜNZLE HANS RAINER, Konturen des Stiftungsbegriffs aus schweizerischer Sicht, in: Die Liechtensteini-

99 Die Widmung des Trustvermögens durch den settlor stellte erst eine Schenkung in der Schwebe dar, die erst mit der Zuwendung an den beneficiary vollendet ist. Vgl. dazu LANDOLF/GRAF, S. 18.

100 WACH, S. 211.

101 SUPINO, S. 223 f.

102 SCHWANDER, S. 43, auch zum Folgenden.



- sche Stiftung, Referate der Tagung «Stiftungsnovellierung – wohin geht die Reise?» Zürich 2002, S. 1 ff.
- LANDOLF URS/GRAF THOMAS, Der Trust im schweizerischen Steuerrecht, in ASA 63 (1994/95), S. 1 ff.
- LIMBURG ANDREAS C., Wann kann eine Stiftung schenken? Kritische Würdigung der Zürcher Verwaltungsgerichtspraxis, in ST 2001, S. 997 ff.
- MARXER PETER/GOOP ADULF PETER/KIEBER WALTER, Gesellschaften und Steuern in Liechtenstein, Liechtenstein Verlag AG, Vaduz 1982
- MAYER THOMAS M., Die organisierte Vermögenseinheit gemäss Art. 150 des Bundesgesetzes über das internationale Privatrecht, unter besonderer Berücksichtigung des Trusts, Basel und Frankfurt am Main 1998
- MOOSMANN KURT JÜRIG, Der angelsächsische Trust und die liechtensteinische Treuhänderschaft unter besonderer Berücksichtigung des wirtschaftlich Begünstigten. Eine rechtsvergleichende Studie mit Erkenntnissen für das Schweizer Treuhänderrecht, Zürich 1999
- RICHNER FELIX/FREI WALTER, Kommentar zum Zürcher Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, Zürich 1996
- RICHNER FELIX/FREI WALTER/KAUFMANN STEFAN, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, Zürich 1999
- RIEMER HANS MICHAEL, Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, Bd. I: Einleitung und Personenrecht, 3. Abteilung: Die juristischen Personen, 3. Teilbd.: Die Stiftungen, 3. A., Bern 1981
- RYSER DAVID/ALTORFER JÜRIG B., Probleme bei besonderen Vermögensanlagen, Referat ISIS-Seminar vom 24./25. Juni 2002
- RYSER WALTER, Rapports de trust et impôts directs, in ASA 61 (1992/93), S. 749 ff. (zit.: Rapports)
- The Taxation of Trusts in Civil Law Countries – Switzerland. Trusts and Trust Taxation, in ET 1998, S. 198 (zit.: Trusts and trust taxation – Switzerland)
  - Trusts and double taxation treaties concluded by Switzerland, in ASA 65, S. 309 ff. (zit.: Trusts and double taxation treaties)
- SANTO-PASSO ROLF, Family Estate Planning, in: Die Liechtensteinische Stiftung, Referate der Tagung «Stiftungsnovellierung – wohin geht die Reise?» Zürich 2002, S. 43 ff.
- SCHINDHELM MALTE/STEIN KLAUS, Der Trust im deutschen Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht, in StuW 1999, S. 31 ff.
- SCHULTHESS HANS CONRAD/LIMBURG ANDREAS C., Rechtsfragen der Ausübung von Trustee-Funktionen durch schweizerische Trustees, Analyse der Rechtslage und Empfehlung zur Mandatsausübung, in ST 1996, S. 57 ff.
- SCHWANDER IVO, Die Behandlung von Trusts im schweizerischen internationalen Privat- und Zivilprozessrecht, Referat anlässlich der Tagung über Trusts des Institutes für Rechtswissenschaft und Rechtspraxis an der Universität St. Gallen (Zürich, 27. März 2003)
- SORROSAL AZUCENA, Überblick über die Wesensmerkmale von Trusts, in REPRAX 2002, S. 40 ff.
- SPRECHER THOMAS/VON SALIS-LÜTOLF ULYSSES, Die schweizerische Stiftung, Zürich 1999
- STUDER PAUL, Der angelsächsische Trust, Besteuerung von Trustvermögen und Trusterträgen aus schweizerischer Sicht, Referat anlässlich des Kammer-Seminars vom 22. Mai 1991, Zürich
- SUPINO PIETRO PAOLO, Rechtsgestaltung mit Trust aus Schweizer Sicht, St. Galler Studien zum internationalen Recht, Bd. 17, Diss. St. Gallen, St. Gallen 1994
- THÉVÉNOZ LUC, Trust en Suisse, Adhésion à la convention de la Haye sur les trusts et la codification de la fiducie, Zürich 2001
- VERSTL JÖRG, Der internationale Trust als Instrument der Vermögensnachfolge (Hrsg.: R. Federmann und H.-J. Kleineidam), Bd. 9, Hamburg 2000
- VISCHER FRANK, Art. 150–156 IPRG, in: Anton Heini u.a. (Hrsg.), Kommentar zum Bundesgesetz über das Internationale Privatrecht (IPRG) vom 1. Januar 1987, Zürich 1993
- VOGT NEDIM PETER, Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Obligationenrecht I, Art. 1–529 OR, Hrsg.: Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Wolfgang Wiegand, Basel 1992
- VON PLANTA FLURIN, Art. 154 IPRG, in: Anton Heini u.a. (Hrsg.), Kommentar zum Bundesgesetz über das Internationale Privatrecht (IPRG) vom 1. Januar 1987, Zürich 1993
- WACH THOMAS, Die angelsächsischen Trusts und die schweizerische Rechtsordnung, in SJZ 1987, S. 209 ff.
- WATERS DONOVAN W. M., The Concept called «The Trust», in IBFD 1999, S. 118 ff.

## Rechtsquellen

- IPRG Bundesgesetz vom 18. Dezember 1987 über das Internationale Privatrecht, SR 291
- PGR Personen- und Gesellschaftsrecht vom 20. Januar 1926 (LGBI 1926/4)
- TrUG Gesetz über das Treuunternehmen vom 10. April 1928 (LGBI 1928/6)

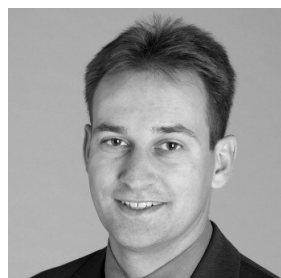
# Konzernsteuerquote als Messgrösse der Steuerplanung

Eine systematische Analyse der Konzernsteuerquote und Darstellung ihrer Einflussfaktoren

Lic. oec. HSG Stephan Kuhn/Lic. oec. publ. René Röthlisberger/Lic. oec. publ. Sarah Niggli



Stephan Kuhn,  
dipl. Steuerexperte,  
lic. oec. HSG,  
Partner, Ernst & Young AG,  
Zürich  
stephan.kuhn@ch.ey.com



René Röthlisberger,  
dipl. Steuerexperte,  
lic. oec. publ.,  
Partner, Ernst & Young AG,  
Zürich  
rene.roethlisberger@ch.ey.com



Sarah Niggli, lic. oec. publ.,  
Tax, Ernst & Young AG,  
Zürich  
sarah.niggli@ch.ey.com

## Inhalt\*

<b>1</b>	<b>Einleitung</b>	3.1.2	Latente Steuern auf Verlustvorträgen
<b>2</b>	<b>Laufende und latente Steuern</b>	3.1.3	Ausweis
<b>2.1</b>	<b>Laufende Steuern</b>	3.1.4	Werthaltigkeit von aktiven latenten Steuern
<b>2.2</b>	<b>Latente Steuern</b>	3.1.5	Anhang
2.2.1	Definition	3.1.6	Überleitungsrechnung (Reconciliation)
2.2.2	Methoden zur Erfassung latenter Steuern	<b>3.2</b>	<b>International Financial Reporting Standards (IFRS)</b>
2.2.2.1	Konzept der Abgrenzung (erfolgsrechnungsorientiert vs. bilanzorientiert)	3.2.1	Latente Steuern auf temporären Differenzen
2.2.2.2	Umfang der Abgrenzung (temporäre vs. permanente Differenzen)	3.2.2	Latente Steuern auf Verlustvorträgen
2.2.2.3	Art der Berechnung (Verbindlichkeitsmethode vs. Abgrenzungsmethode)	3.2.3	Ausweis
2.2.3	Latenter Steueraufwand (-ertrag) vs. aktive und passive latente Steuern	3.2.4	Werthaltigkeit von aktiven latenten Steuern
2.2.4	Kompensatorischer Effekt latenter Steuern	3.2.5	Anhang
2.2.5	Reagibilität latenter Steuern auf Steuersatzänderungen	3.2.6	Überleitungsrechnung (Reconciliation)
<b>3</b>	<b>Gewinnsteuern in den verschiedenen Rechnungslegungsstandards</b>	3.2.6.1	Form
<b>3.1</b>	<b>Swiss GAAP FER</b>	3.2.6.2	Möglicher Aufbau einer Überleitungsrechnung
3.1.1	Latente Steuern auf temporären Differenzen	3.2.6.3	Erwarteter Steueraufwand gemäss anzuwendendem Steuersatz
		3.2.6.3.1	Steuerlich nicht abzugsfähige Aufwendungen
		3.2.6.3.2	Steuerfreie oder zu unterschiedlichen Steuersätzen besteuerte Erträge
		3.2.6.3.3	Sockelsteuern
		3.2.6.3.4	Aktive latente Steuern
		3.2.6.3.5	Wirkung von Steuersatzänderungen auf bilanzierten latenten Steuerposten
		<b>3.3</b>	<b>US GAAP (Unterschiede zu IFRS)</b>
		<b>3.4</b>	<b>Übersicht über die verschiedenen Rechnungslegungsstandards</b>

\* Die Autoren danken Peter Beerstecher, lic. oec. HSG, für seine tatkräftige Mitarbeit.

<b>3.5</b>	<b>Konsequenzen</b>
3.5.1	Informationen nutzen
3.5.2	Schweizer Börse verlangt ab 2005 IFRS oder US GAAP
3.5.3	Optimierung
<b>4</b>	<b>Die Konzernsteuerquote</b>
<b>4.1</b>	<b>Grundlagen</b>
4.1.1	Zum Begriff der Konzernsteuerquote
4.1.2	Bestimmungsfaktoren der Konzernsteuerquote
<b>4.2</b>	<b>Graphische Darstellung der Konzernsteuerquote</b>
4.2.1	Einführendes Beispiel
4.2.2	Verlauf der Konzernsteuerquoten-Kurve
4.2.3	Konsequenz für die Steuerplanung
<b>4.3</b>	<b>Vorzeichen der Konzernsteuerquote</b>
4.3.1	Konstellationen
4.3.2	Aussagekraft
4.3.2.1	Gewinn vor Steuern in Verbindung mit Steuerertrag
4.3.2.1.1	Vorjahreskorrekturen
4.3.2.1.2	Hohe Gewinne in einem Niedrigsteuerland und Verluste in einem Hochsteuerland
4.3.2.1.3	Aussagekraft
4.3.2.2	Verlust vor Steuern in Verbindung mit einem Steueraufwand
<b>4.4</b>	<b>Beeinflussbare vs. nicht beeinflussbare Bestimmungsfaktoren</b>
4.4.1	Übersicht
4.4.2	Beeinflussung des Basissatzes
4.4.3	Steuereffekte infolge Abweichungen der Steuerbemessungsgrundlage vom Gewinn vor Steuern
4.4.4	Vom anwendbaren Steuersatz und vom Gewinn vor Steuern unabhängige Steuereffekte
4.4.5	Die wichtigsten Bestimmungsfaktoren
<b>5</b>	<b>Konzernsteuerquote als Messgrösse der Steuerplanung</b>
<b>5.1</b>	<b>Gegenstück zur Cashflow-orientierten Steuerpolitik</b>
<b>5.2</b>	<b>Konzernsteuerquote als Value Driver</b>
<b>5.3</b>	<b>Vor- und Nachteile der Konzernsteuerquote als Messgrösse</b>
5.3.1	Vorteile
5.3.2	Nachteile
<b>5.4</b>	<b>Würdigung</b>
	<b>Literatur</b>
	<b>Rechnungslegungsstandards und -vorschriften</b>

## 1 Einleitung

Die Rechnungslegung für Gewinnsteuern im Konzernverhältnis ist in den verschiedenen Rechnungslegungsstandards ausführlich geregelt. Detaillierte Offenlegungsvorschriften ermöglichen es dem Bilanzleser, einen tiefen Einblick in die Steuersituation einer Unternehmung zu bekommen.

Die vorliegende Arbeit befasst sich mit den Fragen, wie die offen zu legenden Daten, deren Bereitstellung mit einem grossen Aufwand verbunden ist, für eine wertmaximierende Steuerplanung genutzt werden können und inwiefern die Konzernsteuerquote<sup>1</sup> als Verhältnis zwischen ausgewiesenem Steueraufwand und Gewinn vor Steuern<sup>2</sup> eine Messgrösse für die betriebliche Steuerplanung darstellt.

Nach Erläuterungen zur Thematik der latenten Steuern werden die Standards betreffend Gewinnsteuern von Swiss GAAP FER, IFRS und US GAAP einander systematisch gegenübergestellt. Die wichtigsten Gemeinsamkeiten resp. Unterschiede werden illustriert und die Offenlegungsvorschriften dargestellt.

In den darauf folgenden Darlegungen wird die Konzernsteuerquote als Verhältnis zwischen ausgewiesenem Steueraufwand und Gewinn vor Steuern in drei Komponenten zerlegt: in den Basissteuersatz, die Steuereffekte infolge Abweichungen der Steuerbemessungsgrundlage vom Gewinn vor Steuern sowie die Steuereffekte, die unabhängig sind vom anwendbaren Steuersatz und vom laufenden Gewinn vor Steuern. Anhand dieser Bestandteile wird systematisch aufgezeigt, welches die Bestimmungsfaktoren der Konzernsteuerquote sind, in welchem Ausmass diese beeinflusst werden können und woran sich eine wertmaximierende Steuerplanung orientieren sollte. Zu diesem Zweck werden die einzelnen Komponenten auch graphisch dargestellt.

Der Artikel schliesst mit einer Beurteilung, inwiefern die Konzernsteuerquote und die Qualität der Berichterstattung als Messgrösse für die Beurteilung des Erfolgs der betrieblichen Steuerplanung genutzt werden können.

## 2 Laufende und latente Steuern

Die Steuerbelastung eines Konzerns setzt sich aus zwei Bestandteilen zusammen: den laufenden und den laten-

1 Zum Begriff «Konzernsteuerquote» s. Abschn. 4.1.

2 Im Folgenden verstehen wir unter dem Gewinn vor Steuern den Gewinn vor Gewinnsteuern, aber nach allen übrigen Steuern (insbesondere auch nach Kapitalsteuern).

ten Steuern. Auf diese Bestandteile soll nachfolgend näher eingegangen werden.

## 2.2 Laufende Steuern

Mit laufenden Steuern sind vorliegend die laufenden Gewinnsteuern gemeint, d.h. jene Steuern, die ein juristisch selbständiges Unternehmen oder ein Unternehmensverbund auf dem steuerbaren Gewinn gemäss nationalem Steuerrecht bezahlen muss. Darunter fallen die zahlbaren oder bezahlten bzw. rückerstattbaren Gewinnsteuern auf dem steuerbaren Ergebnis der Periode, Quellensteuern sowie die durch Betriebsprüfungen früherer Steuerperioden erhobenen Steuerbelastungen, -rückvergütungen oder Strafsteuern.<sup>3</sup>

Je nach Rechnungslegungsstandard können unter die laufenden Gewinnsteuern noch weitere Steuerarten subsumiert werden. So können nach Swiss GAAP FER 11.13 auch die Kapitalsteuern zu den laufenden Gewinnsteuern gezählt werden. Nach IAS 12.2 sind in den laufenden Gewinnsteuern zusätzlich die Grundstückgewinnsteuern zu berücksichtigen. Handänderungsteuern sowie Mehrwertsteuern gelten in Swiss GAAP FER, IFRS und US GAAP als übriger Betriebsaufwand und fallen nicht unter die laufenden Steuern (vgl. Swiss GAAP FER 11.10, IAS 12.2).

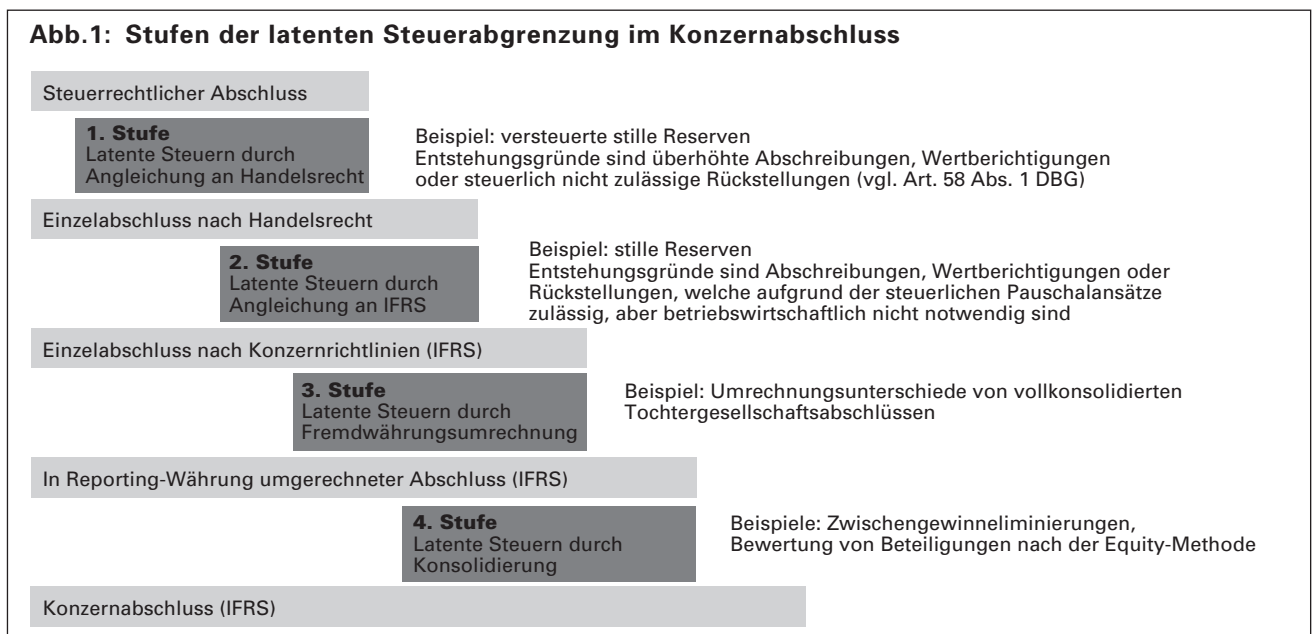
## 2.2 Latente Steuern

### 2.2.1 Definition

«Die latente Steuerabgrenzung korrigiert sowohl in der Entstehungsperiode (z.B. bei Neubewertung einer Bilanzposition) als auch in den Kompensationsperioden (z.B. während der Abschreibungszeit der neu bewerteten Position) den im handelsrechtlichen Abschluss ausgewiesenen Gewinnsteueraufwand, erreicht dadurch einen adäquaten Ausweis der Relation zwischen ausgewiesenen Ergebnis und Steueraufwand und führt letztlich zu periodengerechten Ergebnisaussagen.»<sup>4</sup>

Latente Steuern beziehen sich somit auf vorübergehende, nicht zahlungswirksame Steuern, die sich im Zeitablauf wieder aufheben, d.h., sie werden sukzessive zur (tatsächlichen) laufenden Steuer bzw. saldieren sich gegenseitig im Rahmen der Berechnung der laufenden Steuern. Sie entstehen einerseits aus aktivierbaren Verlustvorträgen, andererseits aus temporären Unterschieden zwischen der massgeblichen lokalen Steuerbemessungsgrundlage (Steuerbilanz) und den Wertansätzen des angewandten Rechnungslegungsstandards. Damit wird das Ziel verfolgt, einen möglichst genauen Einblick in die Steuerbelastung von Unternehmen zu gewinnen.<sup>5</sup> Latente Steuern können auf folgenden vier Stufen auftreten:

**Abb.1: Stufen der latenten Steuerabgrenzung im Konzernabschluss**



3 Vgl. COTTING, Rechnungslegung von latenten Ertragssteuern im Konzernabschluss nach einem True-and-fair-View, S. 670 f.

4 MEYER, Konzernrechnung, S. 199.

5 Vgl. DUSEMOND/KESSLER, Rechnungslegung kompakt, S. 148.

## 2.2.2 Methoden zur Erfassung latenter Steuern

Die verschiedenen Methoden zur Erfassung latenter Steuern unterscheiden sich v.a. in Bezug auf:

- das Konzept der Abgrenzung (erfolgsrechnungsorientiert vs. bilanzorientiert);
- den Umfang der Abgrenzung (temporäre vs. permanente Differenzen);
- den angewandten Steuersatz (Verbindlichkeitsmethode vs. Abgrenzungsmethode).

### 2.2.2.1 Konzept der Abgrenzung (erfolgsrechnungsorientiert vs. bilanzorientiert)

In Bezug auf die Abgrenzung von latenten Steuern ist zwischen der erfolgsrechnungsorientierten Sichtweise (timing-Konzept) und der bilanzorientierten Sichtweise (temporary Konzept) zu unterscheiden. Die erfolgsrechnungsorientierte Sichtweise stellt bei der Abgrenzung latenter Steuern nur auf solche Differenzen ab, die sowohl erfolgswirksam entstanden sind als auch erfolgswirksam aufgelöst werden.<sup>6</sup>

Im Rahmen der bilanzorientierten Sichtweise erfolgt ein Vergleich der Steuerbilanz und der Konzernbilanz. Die Zielsetzung dieser Betrachtungsweise ist im richtigen Ausweis der Vermögenslage begründet und berücksichtigt neben erfolgswirksam entstandenen Differenzen auch die nicht erfolgswirksamen Differenzen.<sup>7</sup> Somit stellt die erfolgsrechnungsorientierte Sichtweise eine Teilmenge der bilanzorientierten Sichtweise dar.<sup>8</sup> Das bilanzorientierte Konzept wird von Swiss GAAP FER sowie von den internationalen Rechnungslegungsstandards IFRS und US GAAP verwendet.<sup>9</sup>

### 2.2.2.2 Umfang der Abgrenzung (temporäre vs. permanente Differenzen)

Swiss GAAP FER, IFRS sowie US GAAP unterscheiden zwei Arten von Differenzen: temporäre und permanente Differenzen.

Permanente Differenzen sind steuerliche Einmaleffekte, welche sich im Zeitablauf nicht wieder ausgleichen. Typischerweise fallen darunter nicht abzugsfähige Aufwände bzw. steuerfreie Erträge (z.B. steuerliche Freibeträge, steuerfreie Beteiligungserträge, Investitionszulagen).<sup>10</sup>

Nach Swiss GAAP FER sowie nach den internationalen Rechnungslegungsstandards IFRS und US GAAP müssen auf permanenten Differenzen keine latenten Steuern abgegrenzt werden.

Temporäre Differenzen sind alle Bewertungsunterschiede, die künftig zu einem unterschiedlichen Gewinn zwischen dem Steuerrechtsabschluss und dem Konzernabschluss führen. Temporäre Differenzen entstehen beispielsweise bei unterschiedlichen Abschreibungsregelungen auf den Stufen Einzel- und Konzernabschluss. Wenn ein Aktivum steuerlich schneller abgeschrieben wird als gemäss Konzernrichtlinien (KR), liegt der KR-Wert über dem steuerlichen Wert. Der Gewinn auf Konzernstufe ist infolge des kleineren Abschreibungsbetrages grösser als der steuerliche Gewinn. Diese Differenz muss jedoch um die steuerlichen Auswirkungen bereinigt werden. Es werden ein Steueraufwand verbucht und somit passive latente Steuern gebildet. Wenn gegen Ende der Nutzungsdauer das Aktivum steuerlich bereits auf null abgeschrieben ist, gemäss Konzernrichtlinien jedoch immer noch Abschreibungen vorzunehmen sind, werden die passiven latenten Steuern erfolgswirksam aufgelöst. Wenn das Aktivum auf beiden Stufen auf null abgeschrieben ist, verschwindet auch die Differenz und damit auch die Notwendigkeit einer latenten Steuerposition (daher die Bezeichnung «temporäre Differenz»).

### 2.2.2.3 Art der Berechnung (Verbindlichkeitsmethode vs. Abgrenzungsmethode)

Hinsichtlich des in die Berechnung einflussenden Steuersatzes lassen sich die Abgrenzungsmethode (deferred method oder deferral method) und die Verbindlichkeitsmethode (liability method) unterscheiden.

Bei der Abgrenzungsmethode wird auf den Steuersatz abgestellt, welcher im Zeitpunkt des Entstehens der temporären Differenz Gültigkeit hat.<sup>11</sup>

Bei der Verbindlichkeitsmethode ist die Bewertung der temporären Differenzen wesentlich aufwendiger. Berechnungsgrundlage bilden die temporären Differenzen und der Steuersatz, der im Jahr der Auflösung der Differenz gilt. Mit anderen Worten, die temporären Differenzen sind mit den tatsächlich zu erwartenden bzw. angekündigten Steuersätzen zu multiplizieren.<sup>12</sup> US GAAP lassen in Bezug auf die anzuwendenden Steuersätze we-

6 Vgl. HAYN/WALDERSEE, IAS/US-GAAP/HGB im Vergleich, S. 241.

7 Vgl. KRÖNER/BENZEL, Konzernsteuerquote, Rz 427.

8 Vgl. SCHILDBACH, US-GAAP, S. 168.

9 Vgl. KRÖNER/BENZEL, Konzernsteuerquote, Rz 427.

10 Vgl. GRÜNBERGER, IAS und US-GAAP 2002/2003, S. 90.

11 Vgl. COENENBERG, Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, S. 382.

12 Vgl. GRÜNBERGER, IAS und US-GAAP 2002/2003, S. 89; BAETGE/KIRSCH/THIELE, Konzernbilanzen, S. 512; Swiss GAAP FER 11.6; IAS 12.47 i.V.m. 12.48.

niger Spielraum, indem die Steuersätze bereits in Kraft gesetzt sein müssen (SFAS 109.18), während bei Swiss GAAP FER und IFRS bereits die Ankündigung eines anderen Steuersatzes genügt. Bei einem progressiven Tarif ist die durchschnittliche künftige Belastung zu schätzen (IAS 12.49, SFAS 109).

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass Swiss GAAP FER, IFRS und US GAAP die jährliche Abgrenzung der latenten Gewinnsteuern basierend auf dem bilanzorientierten Konzept (temporary Konzept) und mittels der umfassenden Verbindlichkeitsmethode (comprehensive liability method) berechnen.<sup>13</sup>

### 2.2.3 Latenter Steueraufwand (-ertrag) vs. aktive und passive latente Steuern

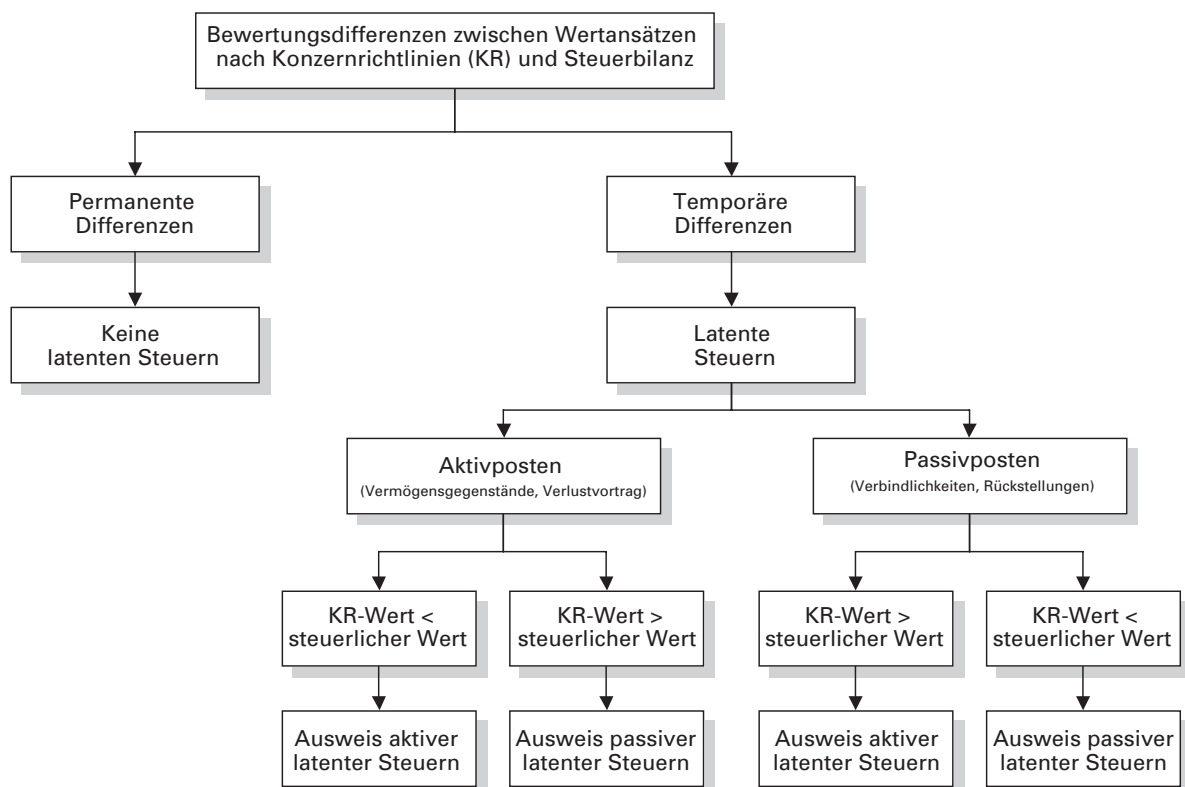
Es ist zu unterscheiden zwischen (aktiven und passiven) latenten Steuern als Bilanzpositionen<sup>14</sup> und latentem Steueraufwand bzw. latentem Steuerertrag. Latenter Steueraufwand (-ertrag) resultiert aus der periodischen

Veränderung der abgegrenzten latenten Gewinnsteuern und ist in der Jahresrechnung auszuweisen. Die nachfolgende Abbildung (Abb. 2) veranschaulicht die wesentlichen Unterschiede insbesondere zwischen aktiven und passiven latenten Steuern als Bilanzpositionen.

### 2.2.4 Kompensatorischer Effekt latenter Steuern

Für die Aussagekraft der Konzernsteuerquote ist der kompensatorische Effekt latenter Steuern von besonderer Bedeutung. So konzentriert sich beispielsweise die klassische Steuerbilanzpolitik häufig auf die Ausnutzung von Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechten und -spielräumen, indem beispielsweise eine kürzere Nutzungsdauer oder degressive Abschreibungssätze verwendet werden. Dies führt zu steuerlichen Vorverlagerungen von Aufwendungen, wobei die Minderung des laufenden Steueraufwandes in den ersten Jahren durch eine gegenläufige Entwicklung des latenten Steueraufwandes kompensiert wird, sodass sich der effektive

Abb. 2: Aktive und passive latente Steuern<sup>15</sup>



13 Vgl. Swiss GAAP FER 11.4, 11.6; COENENBERG, Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, S. 674 und KRÖNER/BENZEL, Konzernsteuerquote, Rz 449.

14 Analog verwendete Begriffe: latentes Steueraktivum resp. -passivum, latentes Steuerguthaben resp. latente Steuerverpflichtung.

15 Vgl. KRÖNER/BENZEL, Konzernsteuerquote, Rz 439.

Steueraufwand im Zeitablauf nivelliert.<sup>16</sup> Man spricht in diesem Zusammenhang von einem kompensatorischen Effekt der latenten Steuern. Dieser Vorgang soll durch das nachstehende Beispiel verdeutlicht werden:

Erzielt eine Gesellschaft nach einer Gewinnphase vorübergehend Verluste und kehrt sie nach ein paar Jahren in die Gewinnzone zurück (s. Abb. 3, Annahmen), sinkt ohne die Berücksichtigung latenter Steuern die Konzernsteuerquote in den Geschäftsjahren, in denen die Gewinne mit Verlustvorträgen verrechnet werden können (s. Abb. 3, Steueraufwand). Das Sinken der Konzernsteuerquote ist auf die steuerliche Verrechnung der Gewinne mit den Vorjahresverlusten zurückzuführen, wodurch die Gewinne keiner oder nur einer geringen Gewinnsteuerbelastung unterliegen. Sind die Vorjahresverluste einmal aufgebraucht oder können sie nicht mehr verrechnet werden, steigt die Konzernsteuerquote wieder.

Berücksichtigt die Gesellschaft die latenten Steuern, wird in der Verlustphase die zukünftige Steuerersparnis auf den steuerlich anrechenbaren Verlustvorträgen aktiviert. In der anschliessenden Gewinnphase resultieren durch die Auflösung der aktiven latenten Steuern Steueraufwendungen. Die Verrechnung der Verlustvorträge hat somit nur noch einen Cashflow-Effekt. Der Gesamtsteueraufwand über alle Jahre ist gleich gross wie ohne die Aktivierung latenter Steuern. Die Konzernsteuerquote bleibt über die Zeit konstant und auf dieser Basis aussagekräftig und für Vergleiche verwendbar.

In den Zeitperioden 2 bis 4 fallen keine laufenden Steuern an, da in Periode 2 ein Verlust resultiert und die Gewinne der Perioden 3 und 4 sowie ein Teil des Gewinns aus Periode 5 mit diesem verrechnet werden können. Die Berücksichtigung latenter Steuern führt in Periode 2 zur Bildung aktiver latenter Steuern, d.h., es wird ein Steuerertrag verbucht. Diese aktiven latenten Steuern werden in den Perioden 3 bis 5 wieder erfolgswirksam aufgelöst. Die Konzernsteuerquote bleibt über die ganze Zeit konstant (s. Abb. 3, Konzernsteuerquote).

**2.2.5 Reagibilität latenter Steuern auf Steuersatzänderungen**

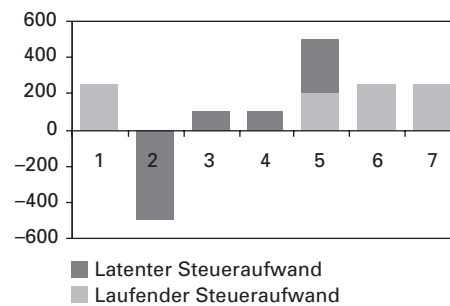
Während der kompensatorische Effekt latenter Steuern die Volatilität der ausgewiesenen Konzernsteuerquote begrenzt, geht die zweite Tendenzangabe in die umgekehrte Richtung: Die Berücksichtigung latenter Steuern führt bei der Verwendung der Verbindlichkeitsmethode (liability method)<sup>17</sup> dazu, dass die Konzernsteuerquote stark auf Steuersatz- und Steuerrechtsänderungen rea-

**Abb. 3: Kompensatorischer Effekt latenter Steuern**

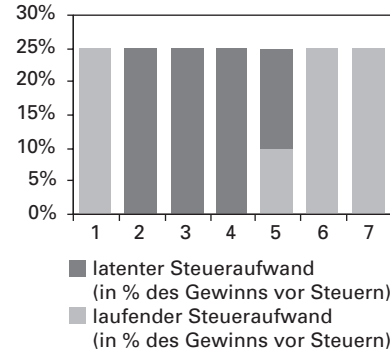
Annahmen Zeitperiode	Gewinn vor Steuern
1	1000
2	-2000
3	400
4	2000
5	1000
6	1000
7	1000

Steuersatz: 25%

**Steueraufwand**



**Konzernsteuerquote**



giert. Die gesamte Auswirkung auf alle bestehenden aktiven und passiven latenten Steuerposten fällt kumuliert im Zeitpunkt der Änderung an, wie dies das folgende Beispiel zeigt:

**Latente Steuern**

	vor Steuersatz- änderung	nach Steuersatz- änderung von 30% auf 20%
aktive	150	100 (150 x [30 / 20])
passive	300	200 (300 x [30 / 20])

16 HERZIG/DEMPFLE, Konzernsteuerquote, betriebliche Steuerpolitik und Steuerwettbewerb, S. 3f.

17 Vgl. Abschn. 2.2.2.3.



Fazit: Die benötigte Netto-Steuerrückstellung reduziert sich von 150 auf 100, d.h. der Konzernsteueraufwand reduziert sich im Jahre der Steuersatzänderung um 50 (Ausweis eines latenten Steuerertrages), und das Eigenkapital nimmt um 50 zu.

Brisanz entfaltete das Thema beispielsweise Ende 2002 in Deutschland, als ein Entwurf des Steuervergünstigungsabbaugesetzes vorsah, die Verrechnungsdauer für Vorjahresverluste zeitlich zu begrenzen und nur noch 50% des steuerbaren Gewinnes zur Verlustverrechnung mit Vorjahresverlusten zuzulassen. Diese Änderungen hätten zur Folge gehabt, dass auf den aktiven latenten Steuern der Unternehmen massive Wertberichtigungen notwendig geworden wären. Im beschlossenen Gesetz ist diese Mindestbesteuerung jedoch nicht mehr enthalten.

Effekte dieser Art sind isolierbar und daher einfach zu kommunizieren. Sie müssen im Rahmen der Überleitungsrechnung (reconciliation) erläutert werden.

### 3 Gewinnsteuern in den verschiedenen Rechnungslegungsstandards

Wer die Konzernsteuerquote verschiedener Unternehmen vergleicht oder ein Unternehmen analysiert, muss berücksichtigen, dass die ausgewiesene Konzernsteuerquote auch von den angewandten Rechnungslegungsstandards abhängt. Insbesondere hinsichtlich der latenten Steuern, welche einen massiven Einfluss auf die Konzernsteuerquote ausüben, erscheint es notwendig, auf die Unterschiede zwischen den Rechnungslegungsstandards einzugehen.

#### 3.1 Swiss GAAP FER

Die Swiss GAAP FER regeln in Swiss GAAP FER 11 die Steuern im Konzernabschluss. Es wird zwischen laufenden und latenten Gewinnsteuern unterschieden. Erstere sind zum effektiven Steuersatz zu berechnen, und die entsprechende Steuerrückstellung ist separat in der Bilanz oder im Anhang auszuweisen. Zu den latenten Steuern bestehen folgende Einzelvorschriften.

##### 3.1.1 Latente Steuern auf temporären Differenzen

Gemäss Swiss GAAP FER 11.4 und 11.6 müssen auf allen temporären Differenzen<sup>18</sup> latente Steuern gebildet werden. Temporäre Differenzen, deren Ursprung auf eine erfolgswirksame Buchung zurückzuführen ist, sind erfolgswirksam zu erfassen. Temporäre Differenzen,

welche unmittelbar dem Eigenkapital belastet oder gutgeschrieben wurden (z.B. bei der Neubewertung von Sachanlagen), sind erfolgsneutral über das Eigenkapital zu buchen (Swiss GAAP FER 11.17).

Latente Steuern sind in der Konzernrechnung zu berücksichtigen, wenn die Eliminierung von Zwischengewinnen zu einem anderen als dem steuerlich massgebenden Ergebnis im Einzelabschluss führt (Swiss GAAP FER 11.23).

Auf den steuerlich nicht wirksamen Aufwertungen von Anlagen, immateriellen Werten (wie Goodwill) sind keine latenten Steuern zu bilden, sofern die Abschreibungen dieser Werte steuerlich nicht anerkannt werden. Gleiches gilt auch für Konzerngesellschaften oder assoziierte Gesellschaften, sofern keine Dividendenausschüttung geplant ist (Swiss GAAP FER 11.18).

##### 3.1.2 Latente Steuern auf Verlustvorträgen

Aktive latente Steuern auf zeitlich befristeten Differenzen sowie auf steuerlichen Verlustvorträgen dürfen nur dann bilanziert werden, wenn wahrscheinlich ist, dass sie in Zukunft mit steuerlichen Gewinnen verrechnet werden können (Swiss GAAP FER 11.5, 11.25). Für Verluste von Geschäftseinheiten in der Schweiz bedeutet dies beispielsweise, dass eine Verrechnung innerhalb von 7 Jahren (Art. 67 Abs.1 DBG, Art. 67 Abs.1 StHG) wahrscheinlich sein muss.

##### 3.1.3 Ausweis

Der Ausweis passiver latenter Gewinnsteuern hat unter den Rückstellungen, der Ausweis aktiver latenter Gewinnsteuern unter den übrigen Aktiven je gesondert zu erfolgen (Swiss GAAP FER 11.7). Eine Zusammenfassung mit anderen Posten ist möglich, jedoch hat in diesem Fall im Anhang eine entsprechende betragsmässige Detaillierung zu erfolgen (Swiss GAAP FER 11.28). Aktive und passive latente Gewinnsteuern dürfen überdies nur saldiert werden, sofern sie das gleiche Steuersubjekt betreffen (Swiss GAAP FER 11.5). Der Ausweis des latenten Gewinnsteueraufwandes (-ertrages) hat als gesonderte Position in der Konzernerfolgsrechnung oder im Anhang zu erfolgen (Swiss GAAP FER 11.29).

Bezüglich der Diskontierung von latenten Steuern ist in Swiss GAAP FER keine ausdrückliche Regelung vorhanden.

##### 3.1.4 Werthaltigkeit von aktiven latenten Steuern

Die Überprüfung der Werthaltigkeit von aktiven latenten Steuern wird in Swiss GAAP FER 11 nicht ausdrücklich geregelt. Aus Swiss GAAP FER 20.2 geht jedoch klar

18 Vgl. Abschn. 2.2.2.

hervor, dass zu jedem Bilanzstichtag die Werthaltigkeit von Aktiven zu überprüfen ist.

### 3.1.5 Anhang

Die Angaben, welche die Swiss GAAP FER für den Anhang zur Konzernrechnung vorschreiben, sind im Vergleich zu IFRS oder US GAAP weniger ausführlich. Ausgewiesen werden müssen nicht berücksichtigte Steuerreduktionen auf Verlustvorträgen und aus Vorsichtsgründen nicht aktivierte Steuergutschriften. Des Weiteren sind «hypothetische, zu theoretischen Steuersätzen errechnete latente Gewinnsteuern auf steuerlich nicht wirksamen Aufwertungen von Anlagen» offen zu legen (Swiss GAAP FER 11.9).

### 3.1.6 Überleitungsrechnung (Reconciliation)

Eine Überleitungsrechnung ist nicht erforderlich.

## 3.2 International Financial Reporting Standards (IFRS)

Die International Financial Reporting Standards (IFRS) regeln die latenten Steuern in IAS 12. Dabei wird das Ziel verfolgt, den externen Bilanzleser über die in der Zukunft zu erwartenden Steuererminderungen und Steuerbelastungen aufgrund der Gegebenheiten des laufenden Jahres oder der Vorjahre zu informieren.<sup>19</sup> Betreffend latente Steuern bestehen folgende Vorschriften.

### 3.2.1 Latente Steuern auf temporären Differenzen

Nach IFRS sind grundsätzlich für alle Differenzen, die nicht als permanente Differenzen zu klassifizieren sind<sup>20</sup>, latente Steuern anzusetzen. Temporäre Differenzen, deren Ursprung auf eine erfolgswirksame Buchung zurückzuführen ist, sind erfolgswirksam zu erfassen. Temporäre Differenzen, welche unmittelbar dem Eigenkapital belastet oder gutgeschrieben wurden (z.B. bei der Neubewertung von Sachanlagen), sind erfolgsneutral über das Eigenkapital zu buchen (IAS 12.61).

Temporäre Differenzen entstehen auch im Rahmen von Konsolidierungsvorgängen. So sind allfällige Differenzen bei der Schuldenkonsolidierung zu berücksichtigen, wenn z.B. die Gläubigerin einen Teil der Forderungen

abgeschrieben hat.<sup>21</sup> Weiter sind auch für die temporären Differenzen, welche aufgrund der Eliminierung von Gewinnen und Verlusten infolge von Transaktionen innerhalb des Konzerns entstanden sind (Zwischengewinn-Eliminierung), latente Steuern abzugrenzen (IAS 27.18 i.V.m. IAS 12).

Die im Rahmen der Kapitalkonsolidierung aufgedeckten stillen Reserven führen zu passiven latenten Steuern. Dabei vergrössert die Berücksichtigung von passiven latenten Steuern den Goodwill (IAS 12.19, 12.66). Auf dem Goodwill selbst dürfen aber keine latenten Steuern gebildet werden, sofern die Abschreibungen auf dem Goodwill steuerlich nicht abzugsfähig sind, da dies dem Charakter des Goodwill als Restposten widerspricht und eine solche Berücksichtigung den Goodwill selbst erhöhen oder vermindern würde.<sup>22</sup>

Besteuert ein Land einbehaltene und ausgeschüttete Gewinne mit unterschiedlichen Steuersätzen, ist für die Berechnung derjenige Steuersatz anzuwenden, welcher für einbehaltene Gewinne gilt (IAS 12.54A).

Aktive latente Steuern sind grundsätzlich für alle abzugsfähigen temporären Differenzen anzusetzen, sofern sie mit zukünftigen steuerpflichtigen Gewinnen verrechnet werden können (IAS 12.24). Mit anderen Worten: Es muss wahrscheinlich sein, dass «die mit den aktiven latenten Steuern verbundenen Vorteile realisiert, d.h. mit steuerpflichtigen zukünftigen Gewinnen verrechnet werden können».<sup>23</sup> In diesem Zusammenhang ist, wenn keine spezifische andere Anleitung zur Verfügung steht, IAS 37.23 mit seinem more-likely-than-not-Kriterium (Wahrscheinlichkeit mindestens 50%) anzuwenden.<sup>24</sup> Passive latente Steuern sind für alle zu versteuernden temporären Differenzen zu bilden (IAS 12.15).

### 3.2.2 Latente Steuern auf Verlustvorträgen

Nach IAS 12.34 besteht eine Aktivierungspflicht für alle latenten Steuern auf Verlustvorträgen in dem Umfang, in dem es wahrscheinlich ist, dass sie mit zukünftigen steuerpflichtigen Gewinnen verrechnet werden können. Bezüglich der anzuwendenden Kriterien verweist IAS 12.35 auf IAS 12.24. Zusammenfassend heisst dies, dass IAS 37.23 mit seinem more-likely-than-not-Kriterium angewendet werden soll, wenn keine spezifische andere Anleitung zur Verfügung steht.<sup>25</sup>

19 Vgl. KRÖNER/BENZEL, Konzernsteuerquote, Rz 434, 436; zu IFRS allgemein s. ACHLEITNER/BEHR, International Accounting Standards.

20 Vgl. KRÖNER/BENZEL, Konzernsteuerquote, Rz 437.

21 Vgl. MEYER, Konzernrechnung, S. 202.

22 Vgl. IAS 12.21, 12.15, 12.66 sowie für den negativen Goodwill 12.32.

23 MÜLLER, Die Bilanzierung latenter Steuern nach US-GAAP, IAS und HGB, S. 189.

24 A. M. LOITZ/RÖSSEL, Diskontierung von latenten Steuern, S. 648.

25 A. M. LOITZ/RÖSSEL, Diskontierung von latenten Steuern, S. 648.

Weist jedoch ein Unternehmen in der näheren Vergangenheit Verluste auf, kann es aktive latente Steuern aus ungenutzten steuerlichen Verlusten nur in dem Masse bilanzieren, als es über ausreichende zu versteuernde temporäre Differenzen verfügt oder soweit substantielle Hinweise dafür vorliegen, dass ein ausreichendes zu versteuerndes Ergebnis zur Verfügung stehen wird (IAS 12.35). Ein substantieller Hinweis ist ab einer Wahrscheinlichkeit von 90% gegeben.

Wird die Werthaltigkeit zu einem nach der Aktivierung folgenden Zeitpunkt in Frage gestellt, respektive ist die Werthaltigkeit nach IAS 12.34 nicht mehr gegeben, sind die aktivierten Beträge ausserplanmässig in ihrem Wert zu berichtigen.<sup>26</sup>

### 3.2.3 Ausweis

Grundsätzlich besteht ein Saldierungsverbot für aktive und passive latente Steuern. Eine Saldierungspflicht ist aber ausnahmsweise gegeben, wenn dem Steuersubjekt ein einklagbares Recht zur Verrechnung von laufenden Steuerforderungen und Steuerverbindlichkeiten zusteht und die latenten Gewinnsteuern der Zuständigkeit der selben Steuerbehörde unterliegen (IAS 12.74).

IFRS schreibt ausdrücklich ein Abzinsungsverbot vor (IAS 12.53).

### 3.2.4 Werthaltigkeit von aktiven latenten Steuern

An jedem Bilanzstichtag ist die Werthaltigkeit aktiver latenter Steuern zu überprüfen. Wird bei der Überprüfung festgestellt, dass die Werthaltigkeit fraglich ist, sind entsprechende ausserplanmässige Abschreibungen vorzunehmen.

### 3.2.5 Anhang

Die Offenlegungspflichten für latente Steuern im Anhang eines IFRS-Abschlusses sind in IAS 12.79–12.88 ausführlich geregelt. Sie beinhalten unter anderem folgende Bestandteile:

- Steuereffekt von Beträgen, die dem Eigenkapital belastet oder gutgeschrieben wurden (IAS 12.81a);
- Steuereffekt von ausserordentlichen Aufwendungen und Erträgen (IAS 12.81b);
- Betrag und Verfalldatum der aktiven latenten Steuern, die nicht bilanziert wurden (IAS 12.81e);
- Zusammensetzung der ausgewiesenen aktiven und passiven latenten Steuern (IAS 12.81g);

- Steuern, die im Zusammenhang mit der Aufgabe von Geschäftstätigkeiten stehen (IAS 12.81h).

### 3.2.6 Überleitungsrechnung (Reconciliation)

IAS 12.81c verlangt, dass der Zusammenhang zwischen dem Steueraufwand (-ertrag) und dem ausgewiesenen Gewinn separat offen zu legen ist. Mit anderen Worten, es sollen mithilfe der Überleitungsrechnung die Abweichungen des erwarteten vom ausgewiesenen Steueraufwand (errechnet aus der Summe von laufenden und latenten Gewinnsteuern) im Konzernabschluss erläutert werden.

#### 3.2.6.1 Form

Bezüglich der Darstellungsform der Überleitungsrechnung lässt IAS 12.81c zwei Alternativen offen:

- eine numerische Überleitungsrechnung zwischen dem effektiv ausgewiesenen Steueraufwand (-ertrag) und dem ausgewiesenen Periodenergebnis, multipliziert mit dem theoretisch zu erwartenden Steuersatz, wobei auch die Grundlage anzugeben ist, auf der der anzuwendende Steuersatz berechnet wird oder die anzuwendenden Steuersätze berechnet werden;
- eine numerische Abstimmung zwischen dem durchschnittlichen effektiven Steuersatz (Konzernsteuerquote) und dem anzuwendenden Steuersatz, wobei ebenfalls die Grundlage anzugeben ist, auf der der anzuwendende Steuersatz berechnet wird.

#### 3.2.6.2 Möglicher Aufbau einer Überleitungsrechnung

Die exakte Zusammensetzung der Überleitungsrechnung ist in IFRS nicht vorgeschrieben. Jedoch lassen sich aus IAS 12.80b und IAS 12.80d – h Hinweise entnehmen, welche Positionen verwendet werden können. Je nach Unternehmung sind dazu mehr oder weniger Positionen nötig, um das in IAS 12.84 beschriebene Ziel zu erfüllen. Die Jahresrechnung soll dem Leser eine Beurteilung ermöglichen, ob der Steueraufwand ungewöhnlich ist und mit welchen Steuereffekten für die Zukunft zu rechnen ist.

Das folgende Beispiel einer numerischen Überleitungsrechnung, dargestellt wie in IAS 12.81c(i) verlangt, nimmt die in IAS 12.80 genannten Punkte auf und soll eine mögliche Zusammensetzung aufzeigen. Auf die einzelnen Positionen soll nachfolgend noch im Detail eingegangen werden.

26 Vgl. Abschn. 3.2.6.3.4.

**Beispiel einer Überleitungsrechnung<sup>27</sup>**

1. Konzernergebnis vor Steuern	1000
<b>2. Erwarteter Steueraufwand gemäss anzuwendendem Steuersatz (25%)</b>	<b>250</b>
3. Steuerlich nicht abzugsfähige Aufwendungen	15
4. Steuerfreie oder zu unterschiedlichen Steuersätzen besteuerte Erträge	-20
5. Latente Sockelsteuern (QSt) auf zur Ausschüttung vorgesehenen Gewinnen	20
6. Laufende Sockelsteuern (QSt) auf zur Ausschüttung gelangten Gewinnen	5
7. Nicht abgegrenzte potenzielle aktive latente Steuern auf Verlusten oder neuen temporären Differenzen des laufenden Jahres	5
8. Nachträgliche Aktivierung latenter Steuern auf Steuervorträgen und temporären Differenzen	-50
9. Wertberichtigung von bisher aktivierten latenten Steuern	15
10. Realisierung von nicht aktivierten latenten Gewinnsteuern im laufenden Jahr	-10
11. Wirkung von Steuersatzänderungen auf bilanzierten latenten Steuerposten	10
12. Wertberichtigung von passiven latenten Steuern aufgrund steuerfreier Desinvestitionen	-10
13. Nachträgliche Steuerbelastungen (+)/-entlastungen (-) aus Steuerprüfungen	-15
14. Übrige	5
<b>15. Ausgewiesener Steueraufwand</b>	<b>220</b>
<b>16. Konzernsteuerquote (effective tax rate)</b>	<b>22%</b>

**3.2.6.3 Erwarteter Steueraufwand gemäss anzuwendendem Steuersatz**

Eine der Schwierigkeiten der Überleitungsrechnung ist die Ermittlung des erwarteten Steueraufwandes (Pos. 2). Dabei lassen sich bezüglich des anzuwendenden Steuersatzes grundsätzlich zwei Ansätze unterscheiden:

- der Steuersatz des Hauptsitzes (homebased Ansatz);
- der Mischsteuersatz.

Bei der Verwendung des homebased Ansatzes wird der gesamte Gewinn mit den im Hauptsitzland geltenden Steuersätzen multipliziert. Beim Mischsteuersatz wird dem Umstand Rechnung getragen, dass Teile des Konzerngewinns im Ausland anfallen und folglich die Steuersätze der jeweiligen nationalen Steuerregimes zu berücksichtigen sind.<sup>28</sup>

Wie der erwartete Steueraufwand bzw. der anzuwendende Steuersatz zu ermitteln ist, lässt IAS 12.85 mit der Formulierung «an applicable tax rate that provides the most meaningful information» offen. Als Möglichkeiten werden der lokale Steuersatz des Konzernsitzes genannt sowie – als Alternative für internationale Unternehmen – die Aggregation der unterschiedlichen Länder-Überleitungsrechnungen. In der Praxis werden verschiedene Alternativen angewandt:

- Steuersatz des Hauptsitzes;
- effektiver Steuersatz der Vorperiode;
- Benchmark-Steuersatz;
- gemischter Steuersatz

In den USA wird durchgängig der homebased Ansatz auf der Grundlage der Körperschaftssteuer von 35% angewandt.

Nach unserer Ansicht ist jedoch insbesondere für Schweizer Konzerne ein Mischsteuersatz anzuwenden, der sich aus dem gewichteten Mittel aller lokal zur Anwendung gelangenden Steuersätze zusammensetzt. Die Gewichtung hat auf der Basis der lokalen Gewinne zu erfolgen. Dies führt dazu, dass sich der erwartete Steuersatz von Jahr zu Jahr ändert. Und genau in dieser Veränderung des erwarteten Steuersatzes – aufgrund der unterschiedlichen Verteilung der in der jeweiligen Periode erzielten Gewinne – liegt unseres Erachtens eine der Stärken des Mischsteuersatzes.

Dem externen Bilanzleser wie auch dem Finanzchef wird ein direkter Einblick in die langfristige Steuerplanung gewährt, indem der erwartete Steuersatz über die Jahre hinweg verglichen werden kann. Wurden nämlich Steuern aus Ländern mit hoher Steuerbelastung in Länder mit tiefer Steuerbelastung transferiert, ist ceteris paribus mit einem sinkenden erwarteten Mischsteuersatz zu rechnen, was gleichzeitig das Ziel der Konzernsteuer-

27 In Anlehnung an COTTING, Rechnungslegung von latenten Ertragsteuern im Konzernabschluss nach einem True-and-fair-View, S. 556.

28 HERZIG, Gestaltung der Konzernsteuerquote, S. 91.

optimierung ist.<sup>29</sup> Ein anderer praktischer Grund liegt darin, dass die zu erläuternde Differenz in der Überleitungsrechnung bei der Verwendung des Mischsteuersatzes bereits um die Steuersatzunterschiede der einzelnen Länder bereinigt ist, was einer aggregierten Überleitungsrechnung der einzelnen Länder gleichkommt. Dies wiederum erhöht die Aussagekraft.

Anderer Meinung ist Herzig, der gerade in der Konstanz der Konzernsteuerquote bei der Verwendung des home-based Ansatzes «einen tiefen Einblick in die Steuerpolitik des Unternehmens» erkennt.<sup>30</sup>

### 3.2.6.3.1 Steuerlich nicht abzugsfähige Aufwendungen

Unter die nicht abzugsfähigen Aufwendungen (Pos. 3) fallen steuerlich nicht akzeptierte Goodwill-Abschreibungen. Auch nicht abzugsfähig sind verdeckte Gewinnausschüttungen an Aktionäre (Art. 58 Abs. 1 DBG). Der Effekt auf die Steuerquote soll an folgendem Beispiel illustriert werden:

#### Effekt steuerlich nicht abzugsfähiger Aufwendungen

	Gewinn	Erwarteter Steueraufwand (25 %)	Ausgewiesener Steueraufwand	Steuerquote
Gewinn vor Steuern	300 000	75 000 (300 000 x 25 %)		25,0%
Geschenke und Spenden	10 000		4 000	1,3%
Steuerbarer Gewinn	310 000		79 000	26,3%

### 3.2.6.3.2 Steuerfreie oder zu unterschiedlichen Steuersätzen besteuerte Erträge

Unter Pos. 4 fallen unter bestimmten Voraussetzungen Dividendenerträge sowie Kapitalgewinne.<sup>31</sup>

### 3.2.6.3.3 Sockelsteuern

Auf nicht ausgeschütteten Gewinnen aus Konzerngesellschaften bzw. assoziierten Gesellschaften, deren Ausschüttung vorgesehen ist, müssen die nicht rückforderbaren Quellensteuern (Sockelsteuern) abgegrenzt werden (Pos. 5).

Wurde die Steuerrückstellung für die latenten Sockelsteuern von nicht ausgeschütteten Gewinnen aus Konzerngesellschaften bzw. assoziierten Gesellschaften nicht richtig berechnet, erfolgt im Zeitpunkt der Ausschüttung eine zusätzliche Belastung oder Gutschrift. Dieser Tatbestand ist in Pos. 6 ersichtlich und stellt damit

die Korrektur von in früheren Perioden erfolgten Aufwendungen aus Pos. 5 dar.

### 3.2.6.3.4 Aktive latente Steuern

Nur jener Teil der Verlustvorträge, welcher in absehbarer Zukunft verwertbar scheint, darf als aktive latente Steuern aktiviert werden. Der restliche – nicht bilanzierte – Betrag der aktiven latenten Steuern des laufenden Jahres ist unter Pos. 7 zu erfassen.

Unter Pos. 8 werden alle nachträglichen Aktivierungen ausgewiesen, welche in den Vorjahren unter Pos. 7 als nicht nutzbar erfasst wurden. Dies kann z.B. der Fall sein, wenn es durch einen Unternehmenszusammenschluss plötzlich wahrscheinlich wird, dass die bisher nicht bilanzierungsfähigen aktiven latenten Steuern der übernehmenden Unternehmung nun genutzt werden können.

Unter Pos. 9 sind die Wertberichtigungen auszuweisen, welche im Rahmen der aktuellen Bilanzierung vorgenommen wurden.

Können im laufenden Jahr mehr Gewinne realisiert werden als geplant und können dadurch bisher nicht aktivierte latente Steuern genutzt werden, ist dies unter Pos. 10 auszuweisen. Pos. 10 bildet somit das Gegenstück zu Pos. 9.

### 3.2.6.3.5 Wirkung von Steuersatzänderungen auf bilanzierten latenten Steuerposten

Aufgrund der Verbindlichkeitsmethode<sup>32</sup> kommen unter Pos. 11 die geltenden oder angekündigten Steuersätze jeder Konzerngesellschaft zur Anwendung. Eine Änderung dieser Steuersätze kann, wie in Abschn. 2.2.5 gezeigt, zu massiven Änderungen führen und die Konzernsteuerquote stark verändern.

## 3.3 US GAAP (Unterschiede zu IFRS)

Die Abgrenzung der latenten Steuern ist nach US GAAP in SFAS 109 geregelt. Die Vorschriften der US GAAP

29 Vgl. auch HÖHN, Internationale Steuerplanung, 4. Kap. Rz 46.

30 HERZIG, Gestaltung der Konzernsteuerquote, S. 92.

31 Vgl. COTTING, Rechnungslegung von latenten Ertragsteuern im Konzernabschluss nach einem True-and-fair-View, S. 556 mit weiteren Verweisen.

32 Vgl. Abschn. 2.2.2.3.

bezüglich der Bewertung von latenten Steuern sind weitestgehend identisch mit jenen der IFRS, weshalb im Folgenden lediglich auf wichtige Unterschiede eingegangen wird.

Ein wesentlicher Unterschied besteht in der Behandlung aktiver latenter Steuern. Gemäss US GAAP sind latente Steuern ab einem Wahrscheinlichkeitskriterium von 50% («more likely than not», SFAS 109.17e) voll zu berücksichtigen.<sup>33</sup> Ist die Verwertungswahrscheinlichkeit kleiner als 50%, ist eine Wertberichtigung (valuation allowance) zwischen 0% und 100% vorzunehmen.<sup>34</sup> (Nach IAS 12.35 ist bei einer Historie von Verlusten ein strengerer Ansatz mit einem Wahrscheinlichkeitskriterium von 90% anzuwenden. Zudem dürfen aktive latente Steuern mit einer Wahrscheinlichkeit von weniger als 50% nicht bilanziert werden [IAS 12.34 i.V.m. 12.35, 12.24 und 37.23].)

Nach US GAAP müssen aktive und passive latente Steuern entsprechend ihrer Fristigkeit bezogen auf den Umkehrzeitpunkt in lang- und kurzfristige Vermögenswerte und Schulden aufgeteilt werden. (Nach IAS 12.70 werden aktive und passive latente Steuern grundsätzlich als langfristige Vermögensgegenstände bzw. Schulden ausgewiesen.<sup>35</sup>)

Nach US GAAP besteht ein Saldierungsgebot aktiver und passiver latenter Steuern, die eine gleiche Fristigkeit aufweisen und gegenüber identischen Steuerhoheiten bestehen. Erlaubt ist dabei eine Saldierung von kurzfristigen aktiven mit kurzfristigen passiven latenten Steuern und von langfristigen aktiven mit langfristigen passiven latenten Steuern.

Auch SFAS 109.47 fordert eine Überleitungsrechnung vom erwarteten Steueraufwand – auf der Basis des gesetzlichen Steuersatzes der Muttergesellschaft (homebased Ansatz)<sup>36</sup> – zum tatsächlich ausgewiesenen Steueraufwand, unter gesondertem Ausweis der latenten Ergebnisgrössen.<sup>37</sup> Zudem sind alle Positionen, welche grösser als 5% des erwarteten Steueraufwandes sind, separat aufzuführen.<sup>38</sup>

### 3.4 Übersicht über die verschiedenen Rechnungslegungsstandards

S. Tabelle auf gegenüberliegender Seite.

### 3.5 Konsequenzen

#### 3.5.1 Informationen nutzen

Die in den vorangehenden Abschnitten erläuterten Offenlegungsvorschriften betreffend Gewinnsteuern sind besonders in den beiden Rechnungslegungsstandards IFRS und US GAAP sehr umfangreich. Für die Zusammenstellung sämtlicher Angaben im Anhang der Jahresrechnung ist eine Vielzahl von Daten erforderlich, was zwangsweise mit einem grossen Arbeitsaufwand verbunden ist.

Diese Arbeit ist jedoch nicht reiner Selbstzweck. Die Erkenntnisse aus der Zusammenstellung der Anhangsangaben können und müssen für die betriebliche Steuerplanung genutzt werden. Nur wer umfassend über die Zusammenstellung der Steuerposition Bescheid weiss, kann sein Handeln zielbewusst und konsequent auf eine langfristige Reduktion der Konzernsteuerbelastung ausrichten.<sup>39</sup>

#### 3.5.2 Schweizer Börse verlangt ab 2005 IFRS oder US GAAP

Die Zulassungsstelle der Schweizer Börse (SWX) wird ab dem Geschäftsjahr 2005 für das Hauptsegment nur noch IFRS und US GAAP als Rechnungslegungsstandards anerkennen. Ausnahmeregelungen für Banken sowie für im Ausland domizilierte Gesellschaften bleiben jedoch bestehen. Die Änderung an der SWX geht einher mit dem Entscheid der Europäischen Union, die alle börsenkotierten Unternehmen verpflichtet, ab 2005 ihre Ergebnisse gemäss den IFRS-Standards auszuweisen.

Kotierten Gesellschaften, die zurzeit noch nach Swiss GAAP FER rapportieren, steht demnach der Übergang zu wahlweise IFRS oder US GAAP bevor. Da die Offenlegungsvorschriften gemäss Swiss GAAP FER gerade im Bereich der Gewinnsteuern viel weniger weit gehen als die beiden Standards IFRS und US GAAP (vgl. Abschn. 3.1.4), bedeutet dieser Übergang aber auch,

33 Vgl. BORN, Rechnungslegung international, S. 623.

34 Vgl. BAUMANN, Steuerabgrenzung, S. 1605.

35 HAYN/WALDERSEE, IAS/US-GAAP/HGB im Vergleich, S. 176.

36 Vgl. Abschn. 3.2.6.3.

37 HAYN/WALDERSEE, IAS/US-GAAP/HGB im Vergleich, S. 198; FAS 109.47.

38 Regulation S-X Sec. 4-08(h)(1).

39 Eine Umfrage von Ernst & Young bei den Global-Fortune-1000-Gesellschaften (ausgewertete Antworten von insgesamt 140 Tax Leaders) hat ergeben, dass 90% der Steuerverantwortlichen glauben, dass es zusätzliche Möglichkeiten gäbe, Steuern zu sparen. Fehlende Ansatzpunkte sowie Zeitmangel wurden als Hauptgründe für die verpassten Chancen in der Vergangenheit genannt.

Kriterium	Swiss GAAP FER	IFRS	US GAAP
<b>Laufende Steuern</b>			
Zusammensetzung	Gewinnsteuern der Periode, Quellensteuern; zusätzlich können noch die Kapitalsteuern dazugezählt werden	Gewinnsteuern der Periode, Quellensteuern, Grundstücksgewinnsteuern etc.	Gewinnsteuern der Periode, Quellensteuern
<b>Latente Steuern</b>			
Abgrenzungsmethode	Bilanzorientierte, alles umfassende Verbindlichkeitsmethode, wobei die Ankündigung eines anderen Steuersatzes durch die Regierung genügt	Bilanzorientierte, alles umfassende Verbindlichkeitsmethode, wobei die Ankündigung eines anderen Steuersatzes durch die Regierung genügt	Bilanzorientierte, alles umfassende Verbindlichkeitsmethode, wobei neue Steuersätze bereits in Kraft gesetzt sein müssen, bevor sie angewandt werden dürfen
Latente Steuern auf temporären Differenzen	Pflicht zur Abgrenzung aktiver und passiver latenter Steuern	Pflicht zur Abgrenzung aktiver und passiver latenter Steuern	Pflicht zur Abgrenzung aktiver und passiver latenter Steuern
Latente Steuern auf permanenten Differenzen	Nein	Nein	Nein
Latente Steuern auf Verlustvorträgen	Aktivierungspflicht in vollem Umfang, wenn genügend künftige steuerliche Gewinne wahrscheinlich; sonst keine Aktivierung	Aktivierungspflicht in vollem Umfang bei ausreichenden temporären Differenzen; bei einer Historie von Verlusten Wahrscheinlichkeitskriterium von 90% (vgl. auch IAS 12.34); sonst keine Aktivierung	Aktivierungspflicht in vollem Umfang bei ausreichenden temporären Differenzen und Wahrscheinlichkeit grösser als 50%, dass ausreichend Gewinne zur Verfügung stehen; Aktivierung mit Wertberichtigung, wenn Wahrscheinlichkeit kleiner als 50%
Schuldenkonsolidierung	Latente Steuern sind abzugrenzen	Latente Steuern sind abzugrenzen	Latente Steuern sind abzugrenzen
Zwischengewinn-Eliminierung	Latente Steuern sind abzugrenzen	Latente Steuern sind abzugrenzen	Latente Steuern sind abzugrenzen
Kapitalkonsolidierung	Latente Steuern sind abzugrenzen (Ausnahme: Goodwill)	Latente Steuern sind abzugrenzen (Ausnahme: Goodwill)	Latente Steuern sind abzugrenzen (Ausnahme: Goodwill)
Ausweis	Zusammenfassung mit anderen Positionen möglich, dann aber Ausweis im Anhang; Saldierung mit aktiven und passiven latenten Steuern möglich	Grundsätzlich Saldierungsverbot; (aktive und passive) latente Steuern sind grundsätzlich langfristig	Gegebenenfalls Saldierungsgebot; latente und laufende Steuern sind in kurz- und langfristige sowie aktive und passive zu unterteilen
Überprüfung der Werthaltigkeit	Auf jeden Bilanzstichtag (Swiss GAAP FER 20)	Auf jeden Bilanzstichtag	Mindestens jährlich aufgrund des more-likely-Prinzips
Diskontierung	Nicht ausdrücklich verboten	Verboten	Verboten
Anhang	Wenige Angaben	Detaillierte Angaben	Detaillierte Angaben
Überleitungsrechnung	Nein	Pflicht	Pflicht für Publikumsgesellschaften in Bezug auf operative Tätigkeit; Pflicht, wenn Gesamtdifferenz grösser als 5% des erwarteten Steueraufwandes
Bestandteile einer Überleitungsrechnung	–	Offen, wobei Mindestanforderungen an Anhang (IAS 12.80 ff.) sowie IAS 12.84 zu beachten sind	Mindestanforderungen des Anhanges: Anteil unerklärter Differenzen darf nicht grösser sein als 5% des erwarteten Steueraufwandes
Bestimmung des erwarteten Steuersatzes in der Überleitungsrechnung	–	Frei wählbar, wobei die Ermittlung des Steuersatzes offen zu legen ist	Homebased Ansatz

dass für den korrekten Ausweis der Steuerposition viel mehr Informationen zur Verfügung stehen müssen als bisher. Dies öffnet für die betroffenen Unternehmen jedoch auch neue Möglichkeiten der Steuerplanung, da neues Datenmaterial generiert wird.

### 3.5.3 Optimierung

Der Reporting-Prozess innerhalb eines Konzerns dient wie oben dargestellt also auch als Grundlage für die betriebliche Steuerplanung, d.h. für eine langfristige Optimierung der Konzernsteuerbelastung. Im folgenden Abschnitt werden die Bestimmungsfaktoren der Konzernsteuerquote systematisch dargestellt und die Einflussmöglichkeiten aufgezeigt.

## 4 Die Konzernsteuerquote

### 4.1 Grundlagen

#### 4.1.1 Zum Begriff der Konzernsteuerquote

Die Konzernsteuerquote entspricht, wie bereits ausgeführt, dem Quotienten aus dem Steueraufwand und dem Gewinn vor Steuern. Neben der Bezeichnung «Konzernsteuerquote»<sup>40</sup> findet man auch die Begriffe «Konzernsteuersatz»<sup>41</sup> oder «effektiver Steuersatz»<sup>42</sup> (effective tax rate, ETR).

Den genannten Quotienten als «Quote» zu bezeichnen, ist nicht ganz korrekt. Eine Quote stellt den in einer Verteilung auf den Einzelnen oder auf eine Gruppe entfallenden Anteil dar<sup>43</sup>. Es handelt sich dabei folglich um eine Messgrösse der relativen Häufigkeit einer bestimmten Ausprägung eines Merkmals und somit um eine Grösse, die lediglich Werte zwischen 0 und 1 annehmen kann. Eine «negative Quote» oder eine Quote von mehr als 100% ist definitionsgemäss nicht möglich. Beim Quotienten aus dem Steueraufwand und dem Gewinn vor Steuern ist es jedoch vorstellbar, dass einer oder beide dieser Fälle auftreten<sup>44</sup>. «Konzernsteuersatz» erscheint daher als treffendere Bezeichnung.

Im vorliegenden Aufsatz wird jedoch die Bezeichnung «Konzernsteuerquote» verwendet, da sie trotz des dargestellten Mangels der allgemein bekannte und genutzte Begriff ist.

#### 4.1.2 Bestimmungsfaktoren der Konzernsteuerquote

Als Quotient des Steueraufwandes und des Gewinns vor Steuern hängt die Höhe der Konzernsteuerquote vom Verlauf dieser beiden Variablen ab. Um Aussagen über die Höhe der Konzernsteuerquote zu machen, muss man sich folglich mit den beiden Variablen Steueraufwand und Gewinn vor Steuern auseinander setzen.

Dass der Steueraufwand in den meisten Fällen nicht einem bestimmten, fixen Prozentsatz des Gewinns vor Steuern entspricht, wurde bereits in Abschn. 3.2.6 aufgezeigt. In diesem Fall wäre keine Überleitungsrechnung notwendig, da der erwartete Steuersatz dem tatsächlichen entsprechen würde.

Unter Berücksichtigung der Überleitungsrechnung kann der Steueraufwand in zwei Positionen aufgespalten werden: den erwarteten Steueraufwand und die Summe der Abweichungen davon. Daraus ergeben sich auch die wesentlichen Bestimmungsfaktoren des Steueraufwandes: einerseits der erwartete Steueraufwand, der von den gesetzlichen Bestimmungen an den jeweiligen Standorten abhängt, und andererseits die einzelnen Bestandteile, die zu Abweichungen führen, also die Sachverhalte, die in der Überleitungsrechnung explizit aufgeführt werden.

Aus der Tatsache, dass sich der Steueraufwand nicht immer proportional zum Gewinn vor Steuern entwickelt, erschliesst sich, dass die Konzernsteuerquote auch mit der Höhe des Gewinns vor Steuern variiert. Dieser Zusammenhang lässt sich graphisch leicht illustrieren.

### 4.2 Graphische Darstellung der Konzernsteuerquote

#### 4.2.1 Einführendes Beispiel

Gegeben sei eine Unternehmung mit einem erwarteten Gewinnsteuersatz von 25% und einem fest vorgegebenen Betrag nicht abziehbarer Aufwände in der Höhe von 400. Diese nicht abzugsfähigen Aufwände beeinflussen die Steuerbemessungsgrundlage, auf die der Steuersatz von 25% anzuwenden ist. Je höher der Gewinn vor Steuern, desto kleiner ist der Effekt, den die nicht abzugsfähigen Aufwände auf die Konzernsteuerquote haben.

40 Vgl. bspw. HERZIG/DEMPFLE, Konzernsteuerquote, betriebliche Steuerpolitik und Steuerwettbewerb; KRÖNER/BENZEL, Konzernsteuerquote.

41 Vgl. bspw. RIEDWEG, Steuerplanung.

42 S. bspw. die Jahresberichte verschiedener im SMI berücksichtigter Gesellschaften.

43 Vgl. GRÜSKE/RECKTENWALD, Wörterbuch der Wirtschaft.

44 Vgl. hierzu Abschn. 4.3.

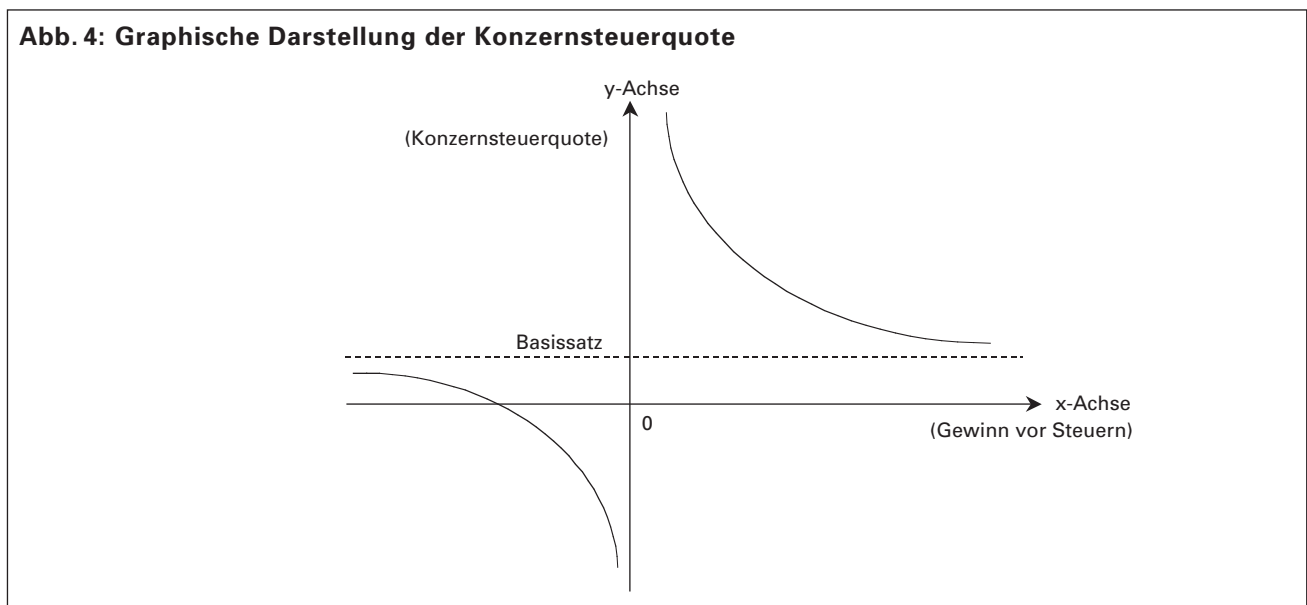


Die Konzernsteuerquote nähert sich mit zunehmendem Gewinn vor Steuern dem Basissatz, das heisst dem erwarteten Steuersatz von 25%, an. Bei einem sehr geringen Gewinn vor Steuern wird der Einfluss nicht abzieh-

barer Grössen so dominant, dass die Konzernsteuerquote enorm ansteigt und im Extremfall gegen unendlich geht.

<b>Berechnung der Konzernsteuerquote</b>				
Gewinn vor Steuer	nicht abzugsfähiger Aufwand	Steuerbemessungsgrundlage	Steueraufwand (Steuersatz 25%)	Konzernsteuerquote
10	400	410	103	1025,0%
100	400	500	125	125,0%
250	400	650	163	65,0%
1 000	400	1 400	350	35,0%
100 000	400	100 400	25 100	25,0%
1 000 000	400	1 000 400	250 100	25,0%
-10	400	390	98	-975,0%
-100	400	300	75	-75,0%
-250	400	150	38	-15,0%
-1 000	400	-600	-150	15,0%
-100 000	400	-99 600	-24 900	24,9%
-1 000 000	400	999 600	-249 600	25,0%

Graphisch ergibt sich folgender Kurvenverlauf<sup>45</sup>:



Im Falle eines Verlustes vor Steuern wird die Verrechenbarkeit von steuerlichen Verlusten unterstellt und ein Steuerertrag infolge der Bildung aktiver latenter Steuern ausgewiesen. Dies ist auch der Grund dafür, dass die

Kurve bei zunehmend negativen Ergebnissen vor Steuern im positiven Bereich verläuft und sich von unten an die Basisrate annähert.

Für den mathematisch interessierten Leser sind die Zusammenhänge im Kasten genauer erklärt.

45 Vgl. KRÖNER/BENZEL, Konzernsteuerquote, Rz 407.

**Konzernsteuerquote: mathematische Zusammenhänge**

Die Konzernsteuerquote kann aufgrund der Funktion

$$y = f(g(a, b, x, z), x) = \frac{g(a, b, x, z)}{x} = \frac{a \times (x + b) + z}{x} = \frac{a \times x}{x} + \frac{a \times b}{x} + \frac{z}{x} = a + \frac{a \times b}{x} + \frac{z}{x}$$

dargestellt werden. Dabei wird die Konzernsteuerquote durch eine Zerlegung des Steueraufwandes in 3 Komponenten aufgeschlüsselt.

**Definitionen**

- y Konzernsteuerquote
- g Steueraufwand
- x Gewinn vor Steuern
- a Steuersatz
- b Abweichungen der Steuerbemessungsgrundlage vom Gewinn vor Steuern
- z Steuerbelastung unabhängig vom anwendbaren Basissteuersatz und vom Gewinn vor Steuern

**Zerlegung des Steueraufwandes in 3 Komponenten**

- 1) Erwarteter Steueraufwand als Produkt des anwendbaren Steuersatzes a und des Gewinns vor Steuern x
- 2) Steueraufwand/-ertrag infolge Abweichung der Steuerbemessungsgrundlage<sup>46</sup> vom Gewinn vor Steuern b
- 3) Steueraufwand/-ertrag unabhängig vom anwendbaren Steuersatz und vom Gewinn vor Steuern z

Dividiert durch den Gewinn vor Steuern ergeben sich die folgenden 3 Komponenten der Konzernsteuerquote:

- 1) Basissatz a
- 2) Effekte infolge Abweichungen der Steuerbemessungsgrundlage vom Gewinn vor Steuern b
- 3) Steuereffekte unabhängig vom anwendbaren Steuersatz und vom Gewinn vor Steuern z

Die 3 Komponenten können graphisch einzeln im x-y-Diagramm dargestellt (Abb. 5) und zur Konzernsteuerquote aggregiert werden (Abb. 6).

**Komponente 1: Steuersatz**

Entspricht der Steueraufwand t einem fixen Prozentsatz a des Gewinns vor Steuern, ergibt sich eine konstante, und somit nicht vom Gewinn vor Steuern abhängige, Konzernsteuerquote:

$$y = \frac{a \times x}{x} = a$$

Im x-y-Diagramm mit dem Gewinn vor Steuern auf der x-Achse und der Konzernsteuerquote auf der y-Achse ergibt diese Funktion eine horizontal verlaufende Gerade (s. Abb. 5, Komponente 1).

**Komponente 2: Effekte infolge Abweichungen der Steuerbemessungsgrundlage vom Gewinn vor Steuern**

Da die Werte a und b ebenfalls nicht vom Gewinn vor Steuern x abhängen, ergibt diese Komponente in der graphischen Darstellung im x-y-Diagramm ein ähnliches Bild wie Komponente 3.

**Komponente 3: Steuereffekte unabhängig vom anwendbaren Steuersatz und vom Gewinn vor Steuern**

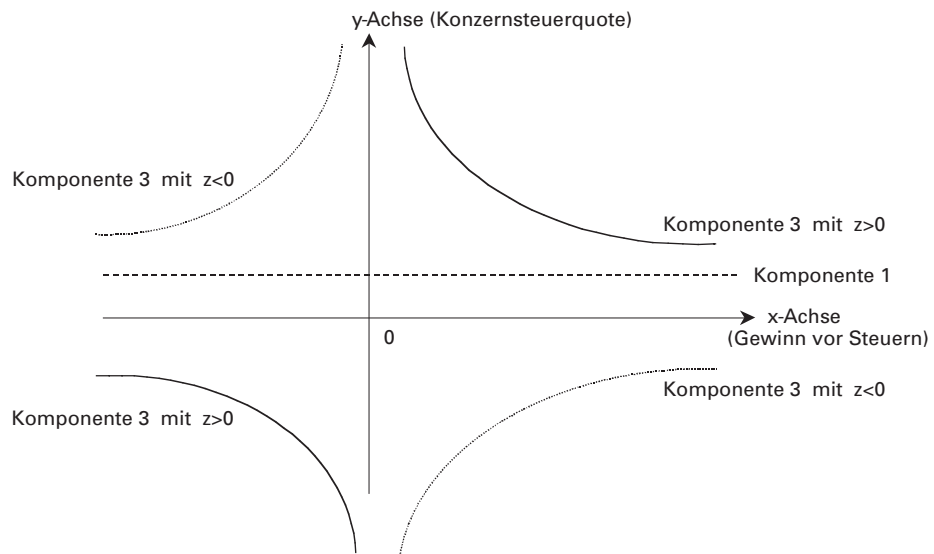
In diesem Fall, in dem der Steueraufwand fix gegeben ist und keine Beziehung zum Gewinn vor Steuern besteht, lässt sich die Konzernsteuerquote als Funktion der Art

$$y = \frac{z}{x}$$

darstellen, wobei z dem (konstanten) Steueraufwand entspricht. Der Verlauf im x-y-Diagramm hängt vom Vorzeichen von z ab (s. Abb. 5, Komponente 3).

46 Unter Ausklammerung temporärer Differenzen.

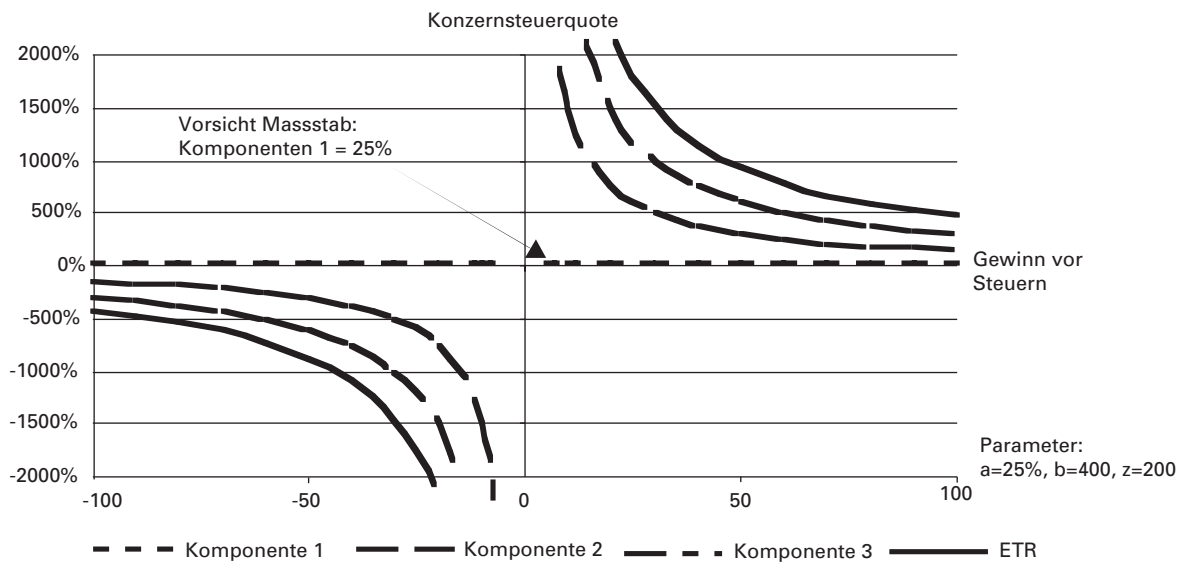
**Abb. 5: Die Komponenten der Konzernsteuerquote**



Die Komponenten 2 und 3 stellen die Abweichung der Konzernsteuerquote vom Basissatz dar. Sie konvergieren bei einem sehr hohen Gewinn vor Steuern gegen null, sodass sich die Konzernsteuerquote in diesem Fall asymptotisch dem Basissatz annähert.

Die 3 Komponenten können zur Konzernsteuerquote aggregiert werden:

**Abb. 6: Aggregierte Komponenten der Konzernsteuerquote**



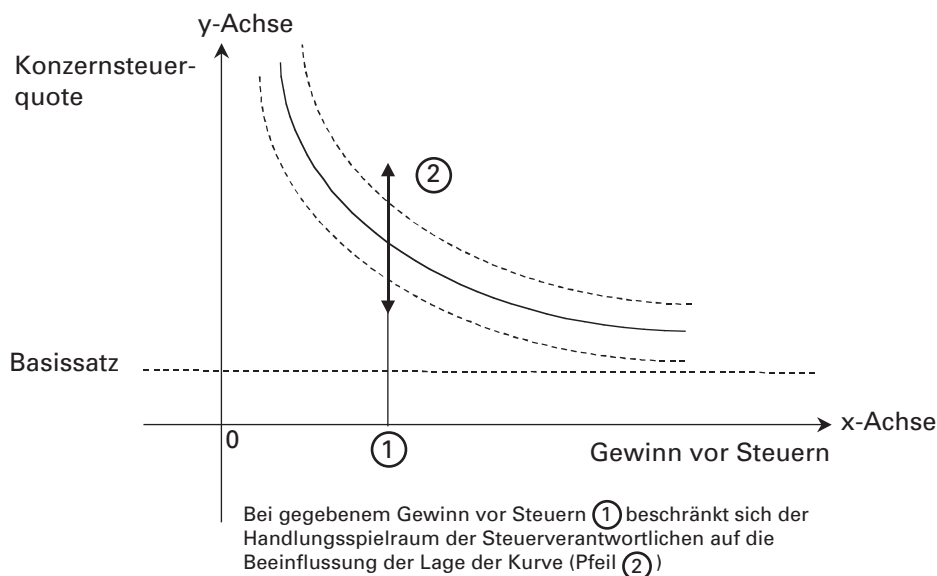
**4.2.2 Verlauf der Konzernsteuerquoten-Kurve**

Der tatsächliche Verlauf der Konzernsteuerquote ergibt sich also aus der Kombination mehrerer Einflussfaktoren. Die Lage der Kurve wird durch die oben aufgeführten Bestimmungsfaktoren des Steueraufwandes bestimmt. Je höher beispielsweise die nicht abzugsfähigen Aufwände, desto weiter nach aussen verschiebt sich die Kurve im x-y-Diagramm. Die betriebliche Steuerplanung beeinflusst in erster Linie die Lage der Kurve. Welche Konzernsteuerquote resultiert, hängt bei gegebener Lage einer Kurve vom Gewinn vor Steuern ab. Diese Tatsache hat wichtige Implikationen für die betriebliche Steuerplanung, auf die im folgenden Abschnitt eingegangen wird.

**4.2.3 Konsequenz für die Steuerplanung**

Es darf nicht das Ziel sein, kurzfristig die absolute Höhe der Konzernsteuerquote zu verändern (Bewegung entlang einer gegebenen Kurve). Vielmehr muss die Kurve durch eine positive Beeinflussung der Bestimmungsfaktoren nach innen verschoben werden (vgl. Pfeil in Abb.7). Die Kenntnis der kurzfristigen und langfristigen Bestimmungsfaktoren der Konzernsteuerquote ist dabei von zentraler Bedeutung für eine erfolgreiche betriebliche Steuerplanung. Es ist durchaus möglich, dass die Kurve sich nach innen verschiebt, die Konzernsteuerquote aber trotzdem ansteigt, weil das Ergebnis vor Steuern gesunken ist. Deshalb sind ein einfacher Vergleich von Konzernsteuerquoten auch nur bedingt aussagekräftig und der Handlungsspielraum der Steuerverantwortlichen beschränkt.

**Abb. 7: Handlungsspielraum der Steuerverantwortlichen bei gegebenem Gewinn vor Steuern**



**4.3 Vorzeichen der Konzernsteuerquote**

**4.3.1 Konstellationen**

Das Vorzeichen der Konzernsteuerquote hängt vom Vorzeichen der beiden Grössen im Zähler und Nenner ab; je nach Konstellation resultiert eine positive oder eine negative Konzernsteuerquote:

**Vorzeichen der Konzernsteuerquote**

	Steuer- aufwand	Steuer- ertrag
Gewinn vor Steuern	+	-
Verlust vor Steuern	-	+

Falls beispielsweise die Steuern auf einem Verlust aktiviert werden können, resultieren ein Steuerertrag und somit eine positive Konzernsteuerquote. In diesem Fall ist eine hohe Konzernsteuerquote natürlich ein gutes Zeichen. Riedweg<sup>47</sup> hat die prozentuale Steuerbelastung für Gesellschaften mit Vorsteuerverlusten nicht berechnet.

Die Interpretation einer Konzernsteuerquote gestaltet sich jedoch vor allem dann schwierig, wenn sie ein negatives Vorzeichen aufweist.

47 Vgl. RIEDWEG, Steuerplanung, S. 187.

### 4.3.2 Aussagekraft

Herzig mahnt zur Vorsicht bei der Interpretation von negativen Konzernsteuerquoten. Es müsse geklärt werden, «ob überhaupt ein sinnvoller sachlicher Zusammenhang zwischen Zähler- und Nennergrösse besteht und ob nicht zunächst eine Bereinigung um Verzerrungen notwendig erforderlich (sei)»<sup>48</sup>. Ein mechanischer Umgang mit der Kennziffer Konzernsteuerquote sei gefährlich und daher höchste Vorsicht geboten.

Eine vertiefte Analyse der beiden Konstellationen, die zu einem negativen Verhältnis von Steueraufwand und Vorsteuergewinn führen können, zeigt jedoch, dass trotz des ungewohnten Vorzeichens Aussagen möglich sind. Ein mechanischer Umgang mit der Konzernsteuerquote ist immer gefährlich; es wäre jedoch ein Trugschluss zu meinen, nur eine Konzernsteuerquote zwischen 20% und 40% lasse eine Aussage über die betriebliche Steuerplanung zu. Eine zentrale Aufgabe der Konzernsteuerverantwortlichen ist es gerade, langfristige Trends und die ausserordentlichen Einflüsse – Ausreisser vom Trend – getrennt offen zu legen und so die Konzernsteuerquote zu erklären.

#### 4.3.2.1 Gewinn vor Steuern in Verbindung mit Steuerertrag

Eine Situation mit Gewinnen vor Steuern in Verbindung mit Steuerertrag kann langfristig nicht stabil sein. Entweder handelt es sich beim latenten Steuerertrag um Vorjahreskorrekturen, eine Art Fehlerkorrektur also, oder der Steuerertrag resultiert aus einer Konstellation von hohen Gewinnen in einem Niedrigsteuerland und Verlusten in einem Hochsteuerland, sodass der Ertrag aus der Aktivierung der Steuern auf den Verlusten den laufenden Steueraufwand übersteigt und deshalb eine negative Konzernsteuerquote resultiert. Im Extremfall, in dem sämtliche Gewinne in Steuerparadiesen anfallen, nähert sich der Basissatz im x-y-Diagramm der x-Achse an, d.h., er tendiert gegen null. Der Konzernsteuersatz tendiert in diesem Fall ebenfalls gegen null und kann keine negativen Werte annehmen.

##### 4.3.2.1.1 Vorjahreskorrekturen

Vorjahreskorrekturen können sowohl im Zusammenhang mit laufenden als auch mit latenten Steuern anfallen. Ein laufender Steuerertrag ist beispielsweise infolge einer Rückerstattung zu viel bezahlter Steuern, die nicht aktiviert waren, möglich oder aber durch die Auflösung nicht mehr benötigter Rückstellungen für laufende Steuern, z.B. durch den Abschluss einer Steuerrevision.

Das Auftreten eines latenten Steuerertrages ist beispielsweise infolge einer nachträglichen Aktivierung von Steuern auf Vorjahresverlusten oder Steueranrechnungsgutschriften (infolge verbesserter Zukunftsaussichten) oder einer Neubewertung bestehender latenter Steuern infolge Steuersatz- oder Steuergesetzänderungen möglich.

#### 4.3.2.1.2 Hohe Gewinne in einem Niedrigsteuerland und Verluste in einem Hochsteuerland

Diese Konstellation kann langfristig nicht zu einem jährlich wiederkehrenden Steuerertrag führen. Die Steuern auf den Verlusten dürfen nur unter bestimmten Voraussetzungen aktiviert werden (vgl. hierzu Abschn. 3.1.2, 3.2.2 und 3.3). Wenn die Gesellschaft im Hochsteuerland langfristig Verluste erleidet, sind die Anforderungen an eine Aktivierung wohl nicht mehr erfüllt.

Es gibt somit kaum Gründe, die bei einem positiven Ergebnis vor Steuern langfristig zu einem Steuerertrag führen. Die genannten Möglichkeiten stehen darüber hinaus nur indirekt in einem Zusammenhang mit dem Ergebnis vor Steuern. Eine Abbildung auf der Kurve ist daher nicht sinnvoll.

#### 4.3.2.1.3 Aussagekraft

In erster Linie sind es also ausserordentliche Ereignisse, die zu einer Konstellation von positivem Vorsteuerergebnis und Steuerertrag führen. Trotzdem beinhaltet dieser Fall Hinweise auf eine positive Entwicklung. Beispielsweise ist eine nachträgliche Aktivierung von Steuern auf Verlustvorträgen ein Zeichen dafür, dass sich die Ertragslage gebessert hat. Oder im anderen dargestellten Fall<sup>49</sup> ein Hinweis darauf, dass die Gesellschaft in der Lage ist, ihre Gewinne an steuerlich attraktiven Standorten anfallen zu lassen. Resultiert der Steuerertrag jedoch beispielsweise aus Steuersatzänderungen, erlaubt die negative Konzernsteuerquote keine Aussagen über die langfristige Entwicklung; sie erklärt primär eine ausserordentliche Situation.

#### 4.3.2.2 Verlust vor Steuern in Verbindung mit einem Steueraufwand

Bei dieser Konstellation handelt es sich um den umgekehrten Fall von Abschn. 4.3.2.1. Ein Verlust vor Steuern in Verbindung mit einem Steueraufwand kann analog zum vorangehenden Fall die Folge von Gewinnen in einem Hochsteuerland und Verlusten in einem Niedrig-

48 Vgl. HERZIG, Gestaltung der Konzernsteuerquote, S. 83.

49 Vgl. Abschn. 4.3.2.1.2.

steuerland sein. Möglich ist analog zu oben auch, dass Steuern auf Verlusten nicht aktiviert werden können, da die Zukunftsaussichten düster sind. Auch hier kann infolge von Steuersatz- oder Steuergesetzänderungen schliesslich ein Steueraufwand infolge der Neubewertung der latenten Steuern resultieren.

#### 4.4 Beeinflussbare vs. nicht beeinflussbare Bestimmungsfaktoren

##### 4.4.1 Übersicht

In den Abschn. 4.1 und 4.2 wurde aufgezeigt, dass die Konzernsteuerquote in drei Bestandteile zerlegt werden kann (vgl. hierzu die hergeleitete Formel im Kasten, Abschn. 4.2.1):

1. anwendbarer Steuersatz (Basissatz);
2. Steuereffekte infolge Abweichungen der Steuerbemessungsgrundlage<sup>50</sup> vom Gewinn vor Steuern;
3. Steuereffekte unabhängig vom anwendbaren Steuersatz und vom Gewinn vor Steuern.

Eine Optimierung der Konzernsteuerquote kann über alle drei Bestandteile erfolgen. Für die Steuerverantwortlichen einer Unternehmung sind dabei die beeinflussbaren Elemente von Interesse. Sie helfen einerseits bei der Ausgestaltung einer wertmaximierenden betrieblichen Steuerplanung und dienen andererseits als potenzielle Leistungsindikatoren für die Steuerverantwortlichen.

In der Berichterstattung über Steuern wird bis anhin nur spärlich auf die Unterschiede zwischen beeinflussbaren und nicht beeinflussbaren Bestimmungsfaktoren eingegangen<sup>51</sup>.

##### 4.4.2 Beeinflussung des Basissatzes

Der Basissatz, d.h. der erwartete Steuersatz eines Konzerns, entspricht dem gewichteten durchschnittlichen Gewinnsteuersatz<sup>52</sup> sämtlicher Ländergesellschaften<sup>53</sup>.

Langfristig gesehen haben die Steuerverantwortlichen natürlich viele Einflussmöglichkeiten. Neben der Mitsprache bei Standortentscheidungen und der Wahl und Ausgestaltung der Rechtsform von einzelnen Gesellschaften sollte im Rahmen einer strategischen Steuerplanung auch die Gestaltung der Finanzstruktur unter Einbezug der Steuerverantwortlichen getroffen werden.

Kurzfristig nicht beeinflussbar ist der durchschnittliche gewichtete Gewinnsteuersatz für alle Einheiten des Konzerns. Dieser hängt von den Möglichkeiten ab, Er-

träge in steuerlich privilegierten Gesellschaften anfallen zu lassen. Damit kann eine nachhaltige Verschiebung der Kurve nach innen erzielt werden.

Nicht beeinflussbar durch die Steuerverantwortlichen sind Steuersatz- oder Gesetzesänderungen, die ihrerseits natürlich ebenfalls zu einer Veränderung des Basissatzes führen können.

##### 4.4.3 Steuereffekte infolge Abweichungen der Steuerbemessungsgrundlage vom Gewinn vor Steuern

Folgende Positionen der Überleitungsrechnung sind auf Abweichungen der Steuerbemessungsgrundlage vom Gewinn vor Steuern zurückzuführen:

- steuerlich nicht abzugsfähige Aufwendungen;
- steuerfreie oder zu unterschiedlichen Steuersätzen besteuerte Erträge;
- nicht rückforderbare Quellensteuern auf zur Ausschüttung vorgesehenen Gewinnen;
- nicht abgegrenzte aktive latente Steuern auf Verlusten oder neuen temporären Differenzen des laufenden Jahres;
- Wertberichtigungen oder nachträgliche Aktivierung latenter Steuern auf Steuervorträgen und temporären Differenzen resp. Realisierung von nicht aktivierten latenten Steuern im laufenden Jahr;
- Wirkung von Steuersatzänderungen auf bilanzierten latenten Steuern;
- Wertberichtigungen von passiven latenten Steuern aufgrund steuerfreier Desinvestitionen.

Diese Aufstellung liefert Hinweise auf die Ansatzpunkte für ein wertmaximierendes Management der Konzernsteuerquote. Die aufgeführten Positionen beeinflussen die Lage der Konzernsteuerquote entscheidend mit. Eine erfolgreiche betriebliche Steuerplanung strebt eine Minimierung derjenigen Faktoren, die zu einer Verschlechterung der Konzernsteuerquote führen, resp. eine maximale Ausnutzung von Positionen, die eine Optimierung der Konzernsteuerquote zur Folge haben, an. Zentral dafür sind zwei Punkte.

Erstens muss den Steuerverantwortlichen das entsprechende Datenmaterial zur Verfügung stehen. Besonders Gesellschaften, die nicht nach internationalen Konzernrechnungslegungsstandards abschliessen – und daher weniger umfangreichen Offenlegungsvorschriften unterstehen – bekunden oft Mühe, ihre Steuerposition bis

50 Unter Ausklammerung temporärer Differenzen.

51 Vgl. bspw. KRÖNER/BENZEL, Konzernsteuerquote, oder HERZIG, Gestaltung der Konzernsteuerquote.

52 Gewichtet nach dem Ergebnis der einzelnen Ländergesellschaften.

53 Vgl. den erwarteten Steuersatz in der Überleitungsrechnung.

ins Detail aufzuschlüsseln, da ihnen von den Ländergesellschaften nicht genügend Daten zur Verfügung gestellt werden.

Der zweite zentrale Punkt ist, dass die Steuerverantwortlichen über das Zusammenspiel von beeinflussbaren und nicht beeinflussbaren Bestimmungsfaktoren der Konzernsteuerquote Bescheid wissen und somit Ansatzpunkte für eine Optimierung bereit stehen.

Für die Lage der Kurve und somit für eine Optimierung der Konzernsteuerquote bedeutsam ist beispielsweise, in welchem Ausmass Verlustvorträge zur Verrechnung mit Gewinnen verwendet werden können. Ein anderer Einflussfaktor ist die Möglichkeit der Sicherung von Steueranrechnungsbeträgen und von aktiven latenten Steuern durch Steuergestaltung.

#### 4.4.4 Vom anwendbaren Steuersatz und vom Gewinn vor Steuern unabhängige Steuereffekte

Subventionsbeiträge, die pauschal in der Form einer Reduktion der Gewinnsteuer ausgerichtet werden, können als Beispiel für vom anwendbaren Steuersatz und vom Gewinn vor Steuern unabhängige Steuereffekte genannt werden. Generell muss es sich um Pauschalbeträge handeln, die als Gewinnsteuern gelten, aber vom laufenden Gewinn vor Steuern unabhängig sind, beispielsweise also auch bestimmte Minimalsteuern.

#### 4.4.5 Die wichtigsten Bestimmungsfaktoren

Zusammenfassend können die wichtigsten Bestimmungsfaktoren der Konzernsteuerquote wie folgt gruppiert werden.

*Durch Steuerverantwortliche beeinflussbar:*

- Minimierung der Nichtabziehbarkeit von Aufwänden
- langfristiges Ergebnis (Struktur des Unternehmens, Finanzierung, Transfer Pricing etc.)
- Nutzung steuerlicher Subventions- und Lenkungsbeiträge
- Nutzung von Steueranrechnungsbeträgen
- Nutzung von Verlustvorträgen
- Sicherung der Werthaltigkeit von aktiven latenten Steuern
- angemessenes «steuerliches Risikomanagement» und Bildung sachgerecht bemessener Steuerrückstellungen

*Durch Steuerverantwortliche nicht oder kaum beeinflussbar:*

- Steuersätze, Steuergesetze
- kurzfristiges operatives Ergebnis
- ausserordentliche Ereignisse (z.B. notwendige Bildung von Rückstellungen)

## 5 Konzernsteuerquote als Messgrösse der Steuerplanung

### 5.1 Gegenstück zur Cashflow-orientierten Steuerpolitik<sup>54</sup>

Die Orientierung der betrieblichen Steuerplanung an einer langfristigen Optimierung der Konzernsteuerbelastung stellt eine Erweiterung der klassischen betrieblichen Steuerpolitik dar.

Letztere ist Cashflow-orientiert und versucht, durch eine gezielte Nutzung von Wahlrechten und Spielräumen Aufwendungen zeitlich vorzuziehen und somit den Cashflow nach hinten zu verschieben. Werden jedoch latente Steuern berücksichtigt, reagiert die Konzernsteuerquote nicht auf eine rein zeitliche Verlagerung steuerlicher Ergebnisse<sup>55</sup>. Die zeitliche Verlagerung hat dann nur noch einen – jedoch ebenfalls erwünschten – Cashflow-Effekt, der insbesondere für Unternehmen, welche Schulden abbauen müssen, von überragender Bedeutung ist.

### 5.2 Konzernsteuerquote als Value Driver

Die Konzernsteuerquote ist von strategischer Bedeutung für jedes Unternehmen: Obwohl verschiedene Unternehmensbewertungsmethoden und -vergleiche zu einem erheblichen Teil auf dem Gewinn vor Zinsen und Steuern basieren, hat die Steuerbelastung eines Unternehmens ebenfalls Einfluss auf seinen Wert (beispielsweise bei der discounted-cashflow-Methode) – direkt, Cashflow-wirksam durch die laufenden Steuern, indirekt durch die durchschnittlichen Kapitalkosten. Die Konzernsteuerquote als Werttreiber hat mit der konjunkturellen Abkühlung der letzten Jahre an Bedeutung gewonnen: In einer Phase erheblicher Gewinnschwankungen (zurzeit oft -einbrüchen) ist es zentral, Veränderungen erklären zu können und die beeinflussbaren Faktoren der Konzernsteuerquote zu kennen und allenfalls anzupassen.

Für den Steuerverantwortlichen, resp. die Finanzverantwortlichen generell, ist dabei die Berichterstattung zentral<sup>56</sup>. Der Ausweis der Konzernsteuerquote sowie die

54 Vgl. HERZIG/DEMPFLE, Konzernsteuerquote, betriebliche Steuerpolitik und Steuerwettbewerb, S. 4.

55 Vgl. kompensatorischer Effekt, Abschn. 2.2.4.

56 Bezüglich Anforderungen an die Qualität des Finanzberichtes vgl. auch BEHR ET AL., Accounting, Controlling und Finanzen, S. 20 ff.

Angaben im Anhang der Jahresrechnung dienen primär zur Erklärung der aktuellen Situation. Langfristig möchte man selbstverständlich einen positiven Trend zeigen können, kurzfristig will man Ausreisser erklären können. Für den Investor bzw. den Analysten (als fachlich versierten Vertreter des Investors) stellt sich das Problem, die Konzernsteuerquote richtig zu interpretieren; dabei helfen plausible Erläuterungen in der periodischen Berichterstattung.

### 5.3 Vor- und Nachteile der Konzernsteuerquote als Messgrösse

#### 5.3.1 Vorteile

- Die Konzernsteuerquote fasst die gesamte steuerliche Situation einer Unternehmung in einer Grösse zusammen.
- Zusammen mit den offen zu legenden Informationen im Anhang der Jahresrechnung bietet die Konzernsteuerquote Ansatzpunkte für Verbesserungen der betrieblichen Steuerplanung. Sie dient gleichermaßen auch dem Steuercontrolling.
- Rein zeitliche Verschiebungen von Cashflows haben keinen Einfluss auf die Konzernsteuerquote. Eine nachhaltige Steuerplanung dagegen hat einen direkten Einfluss auf die Konzernsteuerquote.
- Die Erläuterungen im Anhang der Jahresrechnung ermöglichen es den Steuerverantwortlichen, langfristige Trends und Ausreisser gesondert auszuweisen. Gleichzeitig können die nicht beeinflussbaren Einflussfaktoren aufgeführt werden. Dies ermöglicht es den Analysten und Investoren, sich ein von externen Einflüssen abstrahierendes Bild der betrieblichen Steuerplanung einer Unternehmung zu machen.

#### 5.3.2 Nachteile

- Die Konzernsteuerquote als Summe verschiedener Komponenten ist eine sehr komplexe Grösse. Sie ist auf den ersten Blick relativ schwer verständlich und kann daher leicht missverstanden werden. Der Vergleich von Konzernsteuerquoten verschiedener Gesellschaften ist heikel. Die Erläuterungen und Angaben in der Jahresrechnung sind zentral.
- Die Konzernsteuerquote ist eine vergangenheitsbezogene Grösse. Sie erklärt den Steueraufwand einer abgeschlossenen Geschäftsperiode. Sie liefert jedoch keine Aussagen über den Anfall laufender oder latenter Steuern – und somit keine Angaben betreffend zukünftiger Cashflows.
- Eine Cashflow-orientierte Steuerplanung kann durch die Konzernsteuerquote als Messgrösse für die betriebliche Steuerplanung nicht abgebildet werden.

- Die Konzernsteuerquote berücksichtigt nur Gewinnsteuern. Sie liefert damit ein unvollständiges Bild der gesamten Steuerbelastung einer Unternehmung.

### 5.4 Würdigung

Die Konzernsteuerquote kann als Summe von drei verschiedenen Komponenten betrachtet werden: des Basissteuersatzes, der Steuereffekte infolge Abweichungen der Steuerbemessungsgrundlage vom Gewinn vor Steuern sowie der Steuereffekte, die unabhängig sind vom anwendbaren Steuersatz und vom laufenden Gewinn vor Steuern. Kenntnisse über die einzelnen Bestimmungsfaktoren dieser Komponenten und ihre Beeinflussbarkeit sind zentral für eine erfolgreiche Steuerplanung.

Die Steuerbelastung ist als bedeutender Faktor der Unternehmensbewertung anerkannt. Die Beurteilung der Konzernsteuerquote einer Unternehmung kann jedoch immer nur im Kontext mit den Erläuterungen im Anhang erfolgen. Für die Beurteilung der Konzernsteuerbelastung ist es wichtig, in welchem Ausmass eine Unternehmung die beeinflussbaren Bestimmungsfaktoren der Konzernsteuerquote steuert. Nur eine derart interpretierte Konzernsteuerquote ist für Unternehmen und Investoren eine hilfreiche Grösse und gibt Aufschluss über die Effizienz der Steuerplanung eines Konzerns.

### Literatur

- ACHLEITNER ANN-KRISTIN/BEHR GIORGIO, International Accounting Standards, Ein Lehrbuch zur internationalen Rechnungslegung, 3. A., München 2003 (zit.: International Accounting Standards)
- BAETGE JÖRG/KIRSCH HANS-JÜRGEN/THIELE STEFAN, Konzernbilanzen, 6. A., Düsseldorf 2002 (zit.: Konzernbilanzen)
- BAUMANN KIRSTEN F., Steuerabgrenzung, in: Karlheinz Küting et al. (Hrsg.), Handbuch der Konzernrechnungslegung: Kommentar zur Bilanzierung und Prüfung, Stuttgart 1998, S. 1595 ff. (zit.: Steuerabgrenzung)
- BEHR GIORGIO ET AL., Accounting, Controlling und Finanzen – Einführung, München/Wien 2002 (zit.: Accounting, Controlling und Finanzen)
- BORN KARL, Rechnungslegung international: Konzernabschlüsse nach IAS, US-GAAP, HGB und EG-Richtlinien, 2. A., Stuttgart 1999 (zit.: Rechnungslegung international)



- COENENBERG ALFRED G., Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse: betriebswirtschaftliche, handelsrechtliche, steuerliche und internationale Grundsätze, 18. A., Landsberg/Lech 2001 (zit.: Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse)
- COTTING RENÉ, Rechnungslegung von latenten Ertragsteuern im Konzernabschluss nach einem True-and-fair-View, Schriftenreihe der Treuhand-Kammer, Bd. 168, Zürich 2000 (zit.: Rechnungslegung von latenten Ertragsteuern im Konzernabschluss nach einem True-and-fair-View)
- DUSEMOND MICHAEL/KESSLER HARALD, Rechnungslegung kompakt: Einzel- und Konzernabschluss nach HGB mit Erläuterung abweichender Rechnungslegungspraktiken nach IAS und US-GAAP: Lehrbuch mit Fallstudien zur Bilanzpolitik, 2. A., München/Wien 2001 (zit.: Rechnungslegung kompakt)
- GLANZ STEPHAN, Latente Steuern in der Konzernrechnung, in ST 1998, S. 783 ff.
- GRÜNBERGER DAVID/GRÜNBERGER HERBERT, IAS und US-GAAP 2002/2003: ein systematischer Praxis-Leitfaden, Berlin 2002 (zit.: IAS und US-GAAP 2002/2003)
- GRÜSKE KARL-DIETER/RECKTENWALD HORST CLAUS, Wörterbuch der Wirtschaft, Kröner, 12. A., Stuttgart 1995 (zit.: Wörterbuch der Wirtschaft)
- HAYN SVEN/WALDERSEE GEORG GRAF, IAS/US-GAAP/HGB im Vergleich: synoptische Darstellung für den Einzel- und Konzernabschluss, 3. A., Stuttgart 2002 (zit.: IAS/US-GAAP/HGB im Vergleich)
- HERZIG NOBERT, Gestaltung der Konzernsteuerquote – eine neue Herausforderung für die Steuerberatung, in Die Wirtschaftsprüfung, Sonderheft 2003 (zit.: Gestaltung der Konzernsteuerquote)
- HERZIG NORBERT/DEMPFLE URS, Konzernsteuerquote, betriebliche Steuerpolitik und Steuerwettbewerb, in DB 2002, S. 1 ff. (zit.: Konzernsteuerquote, betriebliche Steuerpolitik und Steuerwettbewerb)
- HÖHN ERNST, Internationale Steuerplanung, Eine Einführung in die Steuerplanung für internationale Unternehmen mit Bezug zur Schweiz, Schriftenreihe Finanzwirtschaft und Finanzrecht, Bd. 79, Bern u.a. 1996 (zit.: Internationale Steuerplanung)
- HÖHN ERNST/WALDBURGER ROBERT, Steuerrecht Bd. II, Steuern bei Vermögen, Erwerbstätigkeit, Unternehmen, Vorsorge, Versicherung, 9. A., Schriftenreihe Finanzwirtschaft und Finanzrecht, Bd. 8, Bern u.a. 2002
- KRÖNER MICHAEL/BENZEL UTE, Konzernsteuerquote – Die Ertragssteuerbelastung in der Wahrnehmung durch die Kapitalmärkte, in: Kessler/Kröner/Köhler, Konzernsteuerrecht Organisation – Recht – Steuern, Verlag C.H. Beck, München 2002 (zit.: Konzernsteuerquote)
- KÜTING KARLHEINZ ET AL. (Hrsg.), Handbuch der Konzernrechnungslegung: Kommentar zur Bilanzierung und Prüfung, Stuttgart 1998
- Wertorientierte Konzernführung: Kapitalmarktorientierte Rechnungslegung und integrierte Unternehmenssteuerung, Stuttgart 2000
- LOITZ RÜDIGER/RÖSSEL CARSTEN, Die Diskontierung von latenten Steuern, in DB 2002, S. 645 ff. (zit.: Diskontierung von latenten Steuern)
- MEYER CONRAD, Konzernrechnung, Theorie und Praxis des konsolidierten Abschlusses, Schriftenreihe der Treuhand-Kammer, Bd. 122, 3. A., Zürich 2000 (zit.: Konzernrechnung)
- MÜLLER EBERHARD, Die Bilanzierung latenter Steuern nach US-GAAP, IAS und HGB, in: Karlheinz Küting/Claus-Peter Weber (Hrsg.), Wertorientierte Konzernführung – Kapitalmarktorientierte Rechnungslegung und integrierte Unternehmenssteuerung, Stuttgart 2000, S. 186 ff.
- RIEDWEG PETER, Steuerplanung: Ein Vergleich schweizerischer Konzerne, in ST 1995, S. 186 ff. (zit.: Steuerplanung)
- SCHILDBACH THOMAS, US-GAAP, amerikanische Rechnungslegung und ihre Grundsätze, 2. A., München 2002 (zit.: US-GAAP)

## Rechnungslegungsstandards und -vorschriften

IAS International Accounting Standards, [www.iasc.org.uk](http://www.iasc.org.uk)

IFRS International Financial Reporting Standards, [www.iasc.org.uk](http://www.iasc.org.uk)

Regulation S-X, 17 Code of Federal Regulations 210

Swiss GAAP FER Fachempfehlungen zur Rechnungslegung, Fachkommission für Fachempfehlungen zur Rechnungslegung, Zürich 2002

US GAAP United States Generally Accepted Accounting Principles, [www.cpaclass.com/gaap](http://www.cpaclass.com/gaap)

SFAS Statement of the Financial Accounting Standards Board (Zusammenfassung der statements: [www.fasb.org/st](http://www.fasb.org/st))

# Begriff des Arbeitgebers gemäss Art. 15 Abs. 2 Bst. b OECD-Musterabkommen (Monteurklausel)

Dr. iur. Erich Bosshard/Dr. iur. Felix Rajower, RA

## Inhalt

<b>1</b>	<b>Besteuerungsproblematik bei vorübergehend in der Schweiz erwerbstätigen Arbeitnehmern</b>	<b>4</b>	<b>Schlussfolgerungen</b>
<b>1.1</b>	<b>Sachverhalt</b>	<b>4.1</b>	<b>Allgemeines</b>
<b>1.2</b>	<b>Steuerrechtliche Problematik</b>	<b>4.2</b>	<b>Besteuerungskompetenz bei entlehnten Arbeitnehmern im Rahmen zeitlich befristeter Arbeitseinsätze</b>
<b>1.3</b>	<b>Praxis des Kantons Zürich bei der Anwendung der Monteurklausel</b>	4.2.1	Unechte Leiharbeitsverhältnisse
		4.2.2	Echte Leiharbeitsverhältnisse
<b>2</b>	<b>Begriff des Arbeitgebers im schweizerischen Recht</b>	<b>4.3</b>	<b>Besteuerungskompetenz bei entlehnten Arbeitnehmern im Rahmen längerfristiger Arbeitseinsätze</b>
<b>2.1</b>	<b>Allgemeines</b>	<b>4.4</b>	<b>Besteuerungskompetenz bei entlehnten Arbeitnehmern im Rahmen eines Werkvertrages oder Auftrages mit dem ausländischen Arbeitgeber des Arbeitnehmers</b>
<b>2.2</b>	<b>Zivilrecht</b>		
2.2.1	Arbeitnehmer		
2.2.1.1	Arbeitnehmer im engeren Sinne		
2.2.1.2	Arbeitnehmerähnliche Person		
2.2.2	Arbeitgeber		
2.2.2.1	Grundsatz		
2.2.2.2	Arbeitgeber im Leiharbeitsverhältnis		
2.2.2.3	Arbeitnehmerüberlassung im Konzernverbund (Entsendung)		
<b>2.3</b>	<b>Sozialversicherungsrecht</b>		
2.3.1	Arbeitnehmer		
2.3.2	Arbeitgeber		
<b>2.4</b>	<b>Steuerrecht</b>		
2.4.1	Arbeitnehmer		
2.4.2	Arbeitgeber		
<b>2.5</b>	<b>Fazit</b>		
<b>3</b>	<b>Begriff des Arbeitgebers gemäss internationalem Steuerrecht</b>		
<b>3.1</b>	<b>Allgemeines</b>		
<b>3.2</b>	<b>Arbeitgeberbegriff gemäss OECD-Musterabkommen</b>		
<b>3.3</b>	<b>Arbeitnehmerbegriff gemäss DBA Schweiz-Deutschland</b>		
3.3.1	Wirtschaftliche Betrachtungsweise Deutschlands		
3.3.1.1	Bisherige Auffassung		
3.3.1.2	Neuere Rechtsprechung		
3.3.2	Am Zweck der Monteurklausel orientierte Betrachtungsweise des Kantons Zürich		
			<b>Literaturverzeichnis</b>

## 1 Besteuerungsproblematik bei vorübergehend in der Schweiz erwerbstätigen Arbeitnehmern

### 1.1 Sachverhalt

Die Quellensteuerabteilungen verschiedener kantonaler Steuerämter sehen sich seit geraumer Zeit mit einer Frage konfrontiert, deren Beantwortung erhebliche steuerliche Auswirkungen hat. Konkret geht es um die Besteuerung ausländischer Arbeitnehmer, die für einen zeitlich befristeten Auftrag in die Schweiz kommen und weiterhin von ihrem ausländischen Arbeitgeber besoldet werden, d.h. auf der ausländischen Payroll bleiben. Da in der Praxis deutsche Arbeitnehmer im Vordergrund stehen, wird nachfolgend in erster Linie das Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Deutschland (DBA CH-D) untersucht; die Ausführungen gelten aber analog für alle Länder, deren Abkommen mit der Schweiz dem Art. 15 des OECD-Musterabkommens (OECD-MA)<sup>1</sup> nachgebildet ist.

Auf Grund des engen Arbeitsmarktes in der Schweiz kommt es immer häufiger vor, dass ein schweizerischer Arbeitgeber nicht in der Lage ist, die Arbeit mit dem von ihm fest beschäftigten Personalbestand zu bewältigen. In diesen Fällen kann er zusätzlich ausländische Arbeitnehmer rekrutieren und fest anstellen; es bietet sich ihm aber auch die Möglichkeit, vorübergehend einen Arbeitnehmer bei einer Arbeitsverleihfirma auszuleihen. Von dieser Möglichkeit wird insbesondere im Bereich der Informatik rege Gebrauch gemacht, wenn z.B. für ein spezielles Projekt vorübergehend gewisse Spezialisten gebraucht werden. Es haben sich denn auch neue Firmen darauf spezialisiert, ausschliesslich Informatik-Spezialisten an mögliche Kunden, z.B. Banken oder Versicherungen, zu leihen. Meistens handelt es sich um Informatik- und andere Spezialisten, die für ein bestimmtes, zeitlich absehbares Projekt (teilweise) in der Schweiz arbeiten. In der Regel kommen diese Personen als «Consultant», «Manager» oder «Fachspezialist» mit einer Kurzaufenthaltsbewilligung (60- bzw. 120-Tage-Bewilligung) in die Schweiz; oftmals werden diese Bewilligungen verlängert.

Immer häufiger kommt es auch vor, dass leitende Angestellte und Spezialisten<sup>2</sup> innerhalb eines Konzerns (bzw. verbundener Gesellschaften) weltweit bei den verschiedenen Länder-Tochtergesellschaften für eine bestimmte,

oftmals längere Dauer eingesetzt werden. Teilweise ist die beschränkte Dauer bereits im Arbeitsvertrag vereinbart oder sie ergibt sich aus dem Zweck des Aufenthalts in der Schweiz. In der Regel haben diese Angestellten eine B-Bewilligung; manchmal werden aber auch 120-Tage-Bewilligungen mehrmals verlängert. In vielen Fällen werden diese leitenden Angestellten oder Spezialisten weiterhin von der ausländischen Muttergesellschaft bezahlt. Oftmals werden dabei sozialversicherungsrechtliche Gründe angegeben.

In der weitaus überwiegenden Anzahl der Fälle werden die Kosten, die der ausländischen Gesellschaft durch die Weiterführung der Lohnzahlungen erwachsen, an die schweizerische Firma weiterbelastet. Meistens werden aber die Gehaltskosten nicht eins zu eins, sondern in Form einer Pauschale, die auch noch weitere Entschädigungen (z.B. management fees) umfassen kann, der schweizerischen Gesellschaft in Rechnung gestellt.

Ausnahmsweise kann es auch vorkommen, dass innerhalb eines Konzerns Mitarbeiter, die zu den diversen Länder-Tochtergesellschaften entsandt werden, weiterhin vom Mutterhaus bezahlt werden, ohne dass eine Rückbelastung an die verschiedenen Tochtergesellschaften erfolgt. Dabei handelt es sich um weltweite Einsatzprogramme (z.B. von Praktikanten), bei denen der einsetzenden Firma kein Nutzen aus der Tätigkeit des Arbeitnehmers erwächst und deshalb auf eine Weiterbelastung verzichtet werden muss. Diese Fälle werden nachfolgend nicht weiter untersucht.

Sehr oft schliesst die schweizerische Firma mit der ausländischen, den Arbeitnehmer entsendenden Firma einen Werkvertrag oder Auftrag ab. Darin verpflichtet sich die ausländische Firma, dem schweizerischen Besteller bzw. Auftraggeber einen Arbeitnehmer für gewisse, sich oftmals auf ein bestimmtes Projekt beziehende Arbeiten zur Verfügung zu stellen. In den jeweils vorgelegten Werkverträgen bzw. Aufträgen werden die zu erbringenden Dienstleistungen sehr unterschiedlich genau geregelt; teilweise werden die einzelnen vom Arbeitnehmer dem Auftraggeber zu erbringenden Leistungen sehr detailliert umschrieben, teilweise werden nur vage Projektziele angegeben.

Dabei kommt es (gerade im Verhältnis zu Deutschland) oft vor, dass der Werkvertrag bzw. Auftrag zwischen der Schweizer Firma (als Besteller) und einem vom entsand-

1 OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital (Updated as of 29 April 2000)

2 Die zunehmende Mobilität von leitenden Angestellten im internationalen Verhältnis hat auch dazu geführt, dass die ESTV eine spezielle Verordnung für die Berücksichtigung zusätzlicher Berufsauslagen solcher Arbeitnehmer erlassen hat;

s. Verordnung über den Abzug besonderer Berufskosten bei der direkten Bundessteuer von vorübergehend in der Schweiz tätigen leitenden Angestellten, Spezialisten und Spezialistinnen (Expatriates-Verordnung, ExpaV) vom 3. Oktober 2000 (SR 642.118.3).

ten Arbeitnehmer beherrschten Unternehmen (als Beauftragtem) abgeschlossen wird. In der Praxis sieht dies so aus, dass z.B. ein Vertrag zwischen einer Versicherung und der Theodor Muster GmbH abgeschlossen wird. Inhalt des Vertrages ist die Erbringung gewisser Dienstleistungen durch den von der Theodor Muster GmbH bestimmten Arbeitnehmer; dieser Arbeitnehmer heisst Theodor Muster und ist Eigentümer der Firma. Das Honorar wird entweder nach Einsatzstunden (z.B. Fr. 250 pro Stunde) oder mittels Tageshonorar (z.B. Fr. 1800 pro Tag) festgesetzt.

Oft schliesst auch ein Schweizer Unternehmen einen Werkvertrag oder Auftrag mit einem grösseren ausländischen Unternehmen ab. Inhalt des Vertrages ist entweder die Erbringung einer konkreten Dienstleistung (z.B. Installation eines bestimmten Softwareprogrammes) oder – oftmals eher in vager Form umschrieben – die Zurverfügungstellung eines oder mehrerer Spezialisten für ein gewisses Projekt in der Schweiz.

## 1.2 Steuerrechtliche Problematik

Werden ausländische Spezialisten bzw. leitende Angestellte weiterhin von ihrem ausländischen Arbeitgeber besoldet, so führt dies doppelbesteuerungsrechtlich unter Umständen zu einer Verschiebung der Besteuerungskompetenz vom Arbeits- zum Wohnortstaat<sup>3</sup>. Der Grund dafür liegt darin, dass ausnahmsweise<sup>4</sup> gemäss der so genannten Monteurklausel in Abweichung vom allgemeinen Arbeitsortprinzip die Besteuerungsbefug-

nis unter gewissen Bedingungen nicht dem Arbeitsortstaat, sondern dem Wohnsitzstaat zukommt. Diese Monteurklausel gilt auch im Verhältnis zu Deutschland und wird in Art. 15 Abs. 2 DBA CH-D geregelt.

Art. 15 des DBA CH-D folgt im Wesentlichen<sup>5</sup> der analogen Bestimmung von Art. 15 des OECD-MA<sup>6</sup>. Aus der – nachfolgend untersuchten – Sicht der Schweiz als Arbeitsortstaat bedeutet dies, dass ihr dann kein Besteuerungsrecht zukommt, wenn folgende Voraussetzung erfüllt ist:

- Es liegt kein schweizerischer Arbeitgeber vor, *der* die Vergütungen bezahlt, bzw.
- es liegt kein schweizerischer Arbeitgeber vor, *für den* die Vergütungen bezahlt werden<sup>7</sup>.

Fehlt diese Voraussetzung, kommt das Besteuerungsrecht der Schweiz auch dann zu, wenn der deutsche Arbeitnehmer nur kurzfristig, d.h. weniger als 183 Tage in der Schweiz arbeitet. Massgebend für die Zuweisung der Besteuerungsbefugnis ist somit für die Schweiz das Kriterium des *deutschen Arbeitgebers*. Kommt man zum Schluss, dass sich der Arbeitgeber im Sinne von Art. 15 Abs. 2 Bst. b DBA CH-D in der Schweiz befindet, besteht kein Raum für eine Steuerentlastung in der Schweiz<sup>8</sup>.

## 1.3 Praxis des Kantons Zürich bei der Anwendung der Monteurklausel

Gemäss der zürcherischen Praxis muss in Fällen, in denen ein ausländischer Arbeitnehmer weiterhin aus

3 Diese Verschiebung der Besteuerungskompetenz ist ausschliesslich abkommensrechtlich bedingt, da gemäss internem, d.h. schweizerischem Recht für im Ausland wohnhafte Arbeitnehmer bereits ab 30 Tagen Erwerbstätigkeit eine unbeschränkte Steuerpflicht gegeben ist (s. Art. 3 Abs. 3 Bst. a DBG) und der Arbeitnehmer ab dem ersten Tag für hier erzielte Erwerbseinkünfte der Quellensteuer unterliegt (s. Art. 83ff. DBG).

4 Der Ausnahmecharakter der Monteurklausel wird insbesondere auch von der deutschen Rechtsprechung betont. Vgl. BFH vom 8. September 1982 I B 9/82, BStBl 1983 II 71; LOCHER/MEIER/VON SIEBENTHAL/KOLB, B 15.2, Nr. 14 und 15; ebenso ZEHETNER/DUPAL, S. 154.

5 Die Spezialregelung für leitende Angestellte gemäss Abs. 4 wird nachfolgend nicht weiter untersucht.

6 Artikel 15: Unselbständige Arbeit

1. Vorbehaltlich der Artikel 16, 18 und 19 können Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in dem Staat besteuert werden, es sei denn, die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so können die dafür bezogenen Vergütungen im anderen Staat besteuert werden.

2. Ungeachtet des Absatzes 1 können Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für eine im anderen Vertragsstaat ausgeübte unselbständige Arbeit bezieht, nur im erstgenannten Staat besteuert werden, wenn

a) der Empfänger sich im anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage innerhalb eines Zeitraums von 12 Monaten, der während des betreffenden Steuerjahres beginnt und endet, aufhält und

b) die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht im anderen Staat ansässig ist, und

c) die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber im anderen Staat hat.

3. Ungeachtet der vorstehenden Bestimmungen dieses Artikels können Vergütungen für unselbständige Arbeit, die an Bord eines Seeschiffes oder Luftfahrzeuges, das im internationalen Verkehr betrieben wird, oder an Bord eines Schiffes, das der Binnenschiffahrt dient, ausgeübt wird, in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens befindet.

(Deutsche Übersetzung der in englischer und französischer Sprache von der OECD veröffentlichten Originalausgabe, Herne/Berlin 1994 ff.)

7 Die Probleme der Aufenthaltsdauer von 183 Tagen gemäss Abs. 2 Bst. a und der Betriebsstätte gemäss Abs. 2 Bst. c werden nachfolgend nicht weiter untersucht.

8 Unerheblich ist, ob der schweizerische Arbeitgeber den Lohn direkt auszahlt, da es gemäss Art. 15 Abs. 2 Bst. b DBA CH-D auch genügt, wenn die Vergütungen *für* einen schweizerischen Arbeitgeber bezahlt werden.

dem Ausland salarisiert wird, die schweizerische Firma, welche die Arbeits- und Aufenthaltsbewilligung eingereicht hat, ein Gesuch um Befreiung von der Quellensteuer einreichen. In ihren Gesuchen machen die Arbeitgeber bzw. Vertreter geltend, der Arbeitnehmer werde aus dem Ausland salarisiert, weshalb es an einer schweizerischen Quelle fehle und der Pflichtige demzufolge im ordentlichen Verfahren besteuert werden müsse. Bis Ende 1999 hat die Abteilung für Quellensteuer des Kantons Zürich in der Regel einem solchen Gesuch entsprochen, den Pflichtigen von der Quellensteuer befreit und zur Besteuerung ins ordentliche Verfahren überwiesen oder ganz steuerbefreit. Im Rahmen des ordentlichen Einschätzungsverfahrens wurde – in der Regel mit derselben Begründung (Salarierung aus dem Ausland) – für diese Personen die Monteurklausel (sofern Wohnsitz in einem DBA-Land) zur Anwendung gebracht, was zur Folge hatte, dass sie in der Schweiz gänzlich steuerbefreit wurden (vgl. nachfolgend, Abschn. 2).

Vor rund zwei Jahren hat das kantonale Steueramt (Abteilung für Quellensteuer) seine Praxis dahingehend geändert, dass einem Gesuch um Befreiung von der Quellensteuer nur dann entsprochen wird, wenn nicht nur der formelle Arbeitgeber im Ausland verbleibt, sondern auch materiell der Pflichtige als Arbeitnehmer eines im Ausland domizilierten Arbeitgebers betrachtet werden muss, da er diesem gegenüber weisungspflichtig bleibt. Demgegenüber wird eine Quellensteuerbefreiung verweigert, wenn lediglich der formelle Arbeitgeber im Ausland verbleibt, das Weisungsrecht und die übrigen typischen Merkmale eines Arbeitgebers aber auf die in der Schweiz domizilierte Firma übergehen. Bei einem Auseinanderfallen von *formellem Arbeitgeber* (dieser bevorschusst im Wesentlichen nur das Salär) und *materiellem Arbeitgeber* (dieser hat das Weisungsrecht, Anspruch auf die Arbeitsergebnisse etc.) wird Letzterem der Vorzug gegeben und das Vorhandensein eines ausländischen Arbeitgebers im Sinne der DBA verneint.

Bei der (rein innerstaatlichen) Abklärung, ob ein zürcherischer oder ein ausländischer Arbeitgeber vorliegt, stellt die Abteilung für Quellensteuer des Kantons Zürich teilweise auf den Bewilligungstyp des Migrationsamtes oder der Arbeitsmarktbehörden des Kantons Zürich ab. In all denjenigen Fällen, in denen die zürcherische Firma den Ausländer als ihren Arbeitnehmer anfordert und auch die Arbeitsbewilligung bzw. Zusicherung der Aufenthaltsbewilligung von den entsprechenden Behörden explizit als Bewilligung für einen Arbeitnehmer (Mitarbeiter) der zürcherischen Firma ausgestellt wird, wird (im Sinne einer gesamtrechtlichen Harmonisierung)

auch steuerrechtlich davon ausgegangen, dass die zürcherische Firma der Arbeitgeber sei. Macht diese nun im Rahmen ihres Gesuches um Quellensteuerbefreiung des Mitarbeiters geltend, in Wirklichkeit habe der ausländische Arbeitnehmer nach wie vor einen ausländischen Arbeitgeber, d.h., es bestehe nur pro forma ein schweizerischer Arbeitgeber, so wird – zumindest in einem ersten Schritt – diese Begründung vom kantonalen Steueramt nicht akzeptiert. Der Kanton Zürich stellt sich auf den Standpunkt, diesfalls liege ein rechtlich widersprüchliches Verhalten vor und es gehe nicht an, bei der Einholung der Arbeitsbewilligung einen zürcherischen Arbeitgeber anzugeben, bei der steuerlichen Beurteilung aber von einem ausländischen Arbeitgeber zu sprechen. In diesen Fällen verweigert der Kanton Zürich die Befreiung von der Quellensteuer, und der Arbeitnehmer wird ab Aufnahme seiner Erwerbstätigkeit hier (quellen-)steuerpflichtig (keine Anwendung der Monteurklausel). Es gibt aber sehr viele Fälle, in denen der Wortlaut der Arbeitsbewilligung bzw. der Zusicherung zum Stellenwechsel durch das kantonale Amt für Industrie, Gewerbe und Arbeit keine klare Auskunft darüber gibt, ob der Arbeitnehmer bei einem zürcherischen oder ausländischen Arbeitgeber angestellt ist. In diesen Fällen ist es unabdingbar, das Vorhandensein eines schweizerischen Arbeitgebers im Sinne der nachfolgenden Ausführungen zu prüfen. Dabei gelangen – wie nachfolgend aufgezeigt wird – die international im Rahmen der Monteurklausel anerkannten Kriterien zur Anwendung.

## 2 Begriff des Arbeitgebers im schweizerischen Recht

### 2.1 Allgemeines

Bei der Beurteilung der vorliegenden Problematik bzw. der Auslegung von Art. 15 Abs. 2 DBA spielt der Begriff «Arbeitnehmer» grundsätzlich keine Rolle, da entscheidend ist, wer als Arbeitgeber im Sinne von Art. 15 Abs. 2 Bst. b DBA CH-D betrachtet werden muss. Zu Recht setzt sich denn insbesondere die deutsche Steuerrechtslehre im Zusammenhang mit der Monteurklausel ausschliesslich mit dem Begriff «Arbeitgeber» auseinander.

Da der Arbeitgeberbegriff in der Gesetzgebung ebenso wie in Lehre und Rechtsprechung jedoch fast ausnahmslos *e contrario* aus dem Arbeitnehmerbegriff hergeleitet wird, muss zwangsläufig in einem ersten Schritt die Abgrenzung zwischen unselbständiger und selbständiger Erwerbstätigkeit vorgenommen und auf diese Weise

9 Ebenso (für das internationale Doppelbesteuerungsrecht) ZEHETNER/DUPAL, S. 133.

der Arbeitnehmerbegriff bestimmt werden<sup>9</sup>. Liegt eine unselbständige Erwerbstätigkeit und damit ein Arbeitsverhältnis vor, so muss in einem zweiten Schritt festgestellt werden, wer Arbeitgeber ist.

Auf dieser methodischen Grundlage soll nachfolgend der Arbeitgeberbegriff für das Zivil-, das Sozialversicherungs- und das (binnenstaatliche) Steuerrecht herausgearbeitet werden (nachfolgend, Abschn. 2.2–2.4).

## 2.2 Zivilrecht

### 2.2.1 Arbeitnehmer

#### 2.2.1.1 Arbeitnehmer im engeren Sinne

Gemäss Art. 319 Abs. 1 OR ist unselbständig Erwerbstätiger und somit Arbeitnehmer, wer sich durch Abschluss eines Einzelarbeitsvertrages auf bestimmte oder unbestimmte Zeit zur Leistung von Arbeit im Dienst des Arbeitgebers verpflichtet und von diesem einen nach Zeitabschnitten (Zeitlohn) oder nach der geleisteten Arbeit (Akkordlohn) bemessenen Lohn als Gegenleistung erhält. Der Arbeitsvertrag gehört zu den Dienstleistungsverträgen, welche durch die in der Regel entgeltliche Leistung von Arbeit zum Vorteil eines anderen charakterisiert werden<sup>10</sup>. Da Arbeitsleistungen somit auch unter anderen Vertragsverhältnissen erbracht werden und nach heute herrschender Auffassung auch kein *numerus clausus* bei Dienstleistungsverträgen besteht<sup>11</sup> – weshalb auch Innominatverträge möglich sind –, muss der Arbeitnehmer von anderen Dienstleistenden, namentlich vom Beauftragten und vom Werkunternehmer, abgegrenzt werden.

Das Bundesgericht sieht ebenso wie die herrschende Lehre das entscheidende Merkmal des (unselbständigen) Arbeitsverhältnisses und damit des Arbeitnehmerbegriffs im Bestehen eines (rechtlichen) *Subordinations-* oder *Unterordnungsverhältnisses*<sup>12</sup>. Die Schwierigkeit besteht indes darin, den Grad der Abhängigkeit zu bestimmen, welcher für die Annahme eines Arbeitsverhältnisses gegeben sein muss oder – anders ausgedrückt – Kriterien zur Bestimmung des Abhängigkeitsverhältnisses zu entwickeln.

Das Subordinationsverhältnis wird einerseits durch das *Weisungsrecht* des Arbeitgebers geprägt. Das Bundesgericht hat hierzu ausgeführt, dass ein arbeitsrechtliches Abhängigkeitsverhältnis vorliege, «wenn Weisungen und Instruktionen den Gang und die Gestaltung der Arbeit durch den Verpflichteten unmittelbar beeinflussen und dem Berechtigten eine Kontrollbefugnis zusteht»<sup>13</sup>. Das Weisungsrecht kann als *Leistungsbestimmungsrecht* beschrieben werden, wobei sich das Weisungsrecht in örtlicher, fachlicher und zeitlicher Hinsicht auffächern lässt<sup>14</sup>. Es findet seinen Niederschlag in der gesetzlich verankerten Pflicht des Arbeitnehmers zur Befolgung von Anordnungen und Weisungen (Art. 321d OR).

Andererseits prägt die Pflicht des Dienstleistenden zur *Einordnung in die (fremde) Arbeitsorganisation* das arbeitsrechtsspezifische Vertragsverhältnis. Die Eingliederung in einen fremden Betrieb und die damit verbundene Abhängigkeit in organisatorischer Hinsicht bildet ein wesentliches Indiz für das Bestehen eines Arbeitsverhältnisses<sup>15</sup>.

Dass ein Subordinationsverhältnis besteht, kann nach herrschender Lehre und Rechtsprechung aber nur durch Würdigung sämtlicher konkreter Umstände des Einzelfalls festgestellt werden. Aus der Praxis seien exemplarisch folgende Merkmale als *Indizien* zur Bestimmung herangezogen<sup>16</sup>:

- fehlende unternehmerische Selbständigkeit in Organisation und Durchführung der Arbeitstätigkeit;
- fehlendes unternehmerisches Risiko;
- Handeln in fremdem Namen und auf fremde Rechnung;
- Fremdbestimmtheit der Arbeitsleistung;
- Bindung an feste Arbeitszeiten und Zuweisung eines festen Arbeitsplatzes, Arbeitszeitkontrolle;
- Bereitstellung von Arbeitsgerät und/oder -material durch den Dienstgeber;
- Tätigkeit nur für bzw. intensive Inanspruchnahme durch einen Dienstgeber.

Sämtliche Kriterien sind indes unter dem allgemeinen Gesichtspunkt der Subordination bzw. der Eingliederung in eine fremde Arbeitsorganisation zu würdigen<sup>17</sup>.

10 Vgl. FELLMANN, Abgrenzung, S. 172; LEUENBERGER, S. 13.

11 BGE 118 II 157 ff., 112 II 46, 109 II 466 E. 3d; vgl. FELLMANN, Berner Kommentar, Art. 394 OR N 293 ff.

12 BGE-Entscheid 4C.460/1995 vom 24. Februar 1997 i.S. B. AG ca. G., E. 2a, in JAR 1998, S. 104; BGE 121 I 262 E. 3a.; 107 II 432 E. 1; 95 I 25 E. 5b; 78 II 36; JAR 1999 S. 97 f.; JAR 1998 S. 100 ff., 104 ff. und 114 ff.; JAR 1996 S. 99 ff. und 101 ff.; JAR 1994 S. 113 ff.; JAR 1991 S. 89 f.; JAR 1988 S. 103 ff.; vgl. REHBINDER, Berner Kommentar, Art. 319 N 49; DERS., Basler Kommentar, Art. 319 N 12; FELLMANN, Abgrenzung, S. 175; STREIFF/VON KÄNEL, Art. 319 N 6; BRUNNER/BÜHLER/WAEGER, Art. 319 N 3 f.; BRÜHWILER, Kommentar, Art. 319 N 5b; Harder, S. 83.

13 BGE-Entscheid 4C.216/1994 vom 21. März 1995, in JAR 1996 S. 95 ff.; vgl. FELLMANN, Abgrenzung, S. 176 m.w.H.

14 HARDER, S. 84 ff.

15 REHBINDER, Berner Kommentar, Art. 319 N 42; Vischer, S. 34.

16 Vgl. REHBINDER, Berner Kommentar, Art. 319 N 44; HARDER, S. 92 f.; HAMM, S. 58.

17 BGE 78 II 36.

### 2.2.1.2 Arbeitnehmerähnliche Person

Immer häufiger sind Verträge über Dienstleistungen derart ausgestaltet, dass auf Seiten des Dienstleisters die Grenzziehung zwischen selbständigem, risikotragendem Unternehmer, der selbst Marktteilnehmer ist, und unselbständigem Arbeitnehmer, der die Verwertung seiner Leistung einem anderem überlässt, kaum mehr möglich erscheint. Dies ist namentlich dann der Fall, wenn dem Dienstleister durch die vertragliche Regelung praktisch seine Dispositionsbefugnis genommen wird oder die darin vorgesehenen Arbeitsbedingungen unter dem rechtlich abgesicherten Niveau eines Arbeitnehmers liegen, ohne dass eine Kompensation über entsprechende Gewinnchancen erfolgen würde und obschon ihm das Verlustrisiko verbleibt<sup>18</sup>. Eine solche, starke wirtschaftliche Abhängigkeit ist namentlich bei freien Mitarbeitern von Medien, im Lehrbereich, bei Einfirmenvertretern oder Franchisenehmern zu beobachten<sup>19</sup>. Naturgemäss ist die Abgrenzung von Selbständigerwerbenden in diesen Fällen, bei denen häufig von «freien Mitarbeitern» gesprochen wird, besonders schwierig.

Für diese Formen der Dienstleistungen wurde der Begriff der arbeitnehmerähnlichen Person kreiert. Eine gesetzliche Definition oder Umschreibung dieser Rechtsfigur fehlt im schweizerischen Recht<sup>20</sup>. In der Lehre subsumiert man darunter gemeinhin Personen, die sich aufgrund eines privatrechtlichen Vertrages, der aber nicht als Arbeitsvertrag qualifiziert werden kann, zu persönlicher Dienstleistung verpflichtet haben und von ihrem Dienstgeber wirtschaftlich abhängig sind<sup>21</sup>. Hauptmerkmal bildet die wirtschaftliche Abhängigkeit des formal selbständig agierenden Dienstleisters von seinem Dienstgeber, und zwar sowohl hinsichtlich der Arbeitszeit und des Verdienstes wie auch der sozialen Schutzbedürftigkeit<sup>22</sup>.

Die Rechtsstellung solcher arbeitnehmerähnlicher Personen ist im schweizerischen Recht noch nicht restlos geklärt. Zum einen wird postuliert, dass sie dem Agen-

turvertragsrecht unterstellt werden sollen<sup>23</sup>. Andere Autoren qualifizieren einen derartigen Vertrag als solchen *sui generis*, der zwar an den Agenturvertrag angelehnt sei, dessen Regeln freilich nicht generell anwendbar sein könnten<sup>24</sup>. Für Personen in einer derartigen Stellung kommt mit Sicherheit nicht das gesamte Arbeitsvertragsrecht zur Anwendung, doch lässt sich rechtfertigen, dass sie – namentlich dort, wo auf die wirtschaftlichen Verhältnisse abgestellt wird – wie Arbeitnehmer behandelt werden und dass für sie einzelne zwingende Bestimmungen des Arbeitsrechts (analog) Gültigkeit besitzen<sup>25</sup>.

### 2.2.2 Arbeitgeber

#### 2.2.2.1 Grundsatz

Der Arbeitgeberbegriff orientiert sich, wie erwähnt, am Arbeitnehmerbegriff, bildet er doch dessen Gegenstück. Nach einer allgemein gültigen Definition ist Arbeitgeber, wer sich in einem privatrechtlichen Vertrag Arbeitsleistung unter Eingliederung in eine Arbeitsorganisation – die eigene oder diejenige eines Dritten – versprechen lässt<sup>26</sup>. Gleichgültig ist dabei, ob die Beschäftigung auf eigene oder auf fremde Rechnung erfolgt<sup>27</sup>.

Die Arbeitgeberstellung wird somit geprägt durch die *Eingliederung in die Arbeitsorganisation* bzw. das *Direktions- oder Weisungsrecht* einerseits sowie den *Anspruch auf Arbeitsleistung* bzw. das *Recht am Arbeitsergebnis* andererseits<sup>28</sup>. Diese Funktionen können indes mehreren Personen zustehen, sodass im Einzelfall zwischen dem Träger des Anspruchs auf Arbeitsleistung (*abstrakter Arbeitgeber*) und dem Träger des Weisungsrechts (*konkreter Arbeitgeber*) unterschieden werden muss. In der Praxis kommt es so zu einer *Aufspaltung der Arbeitgeberfunktion*. Man spricht in diesem Zusammenhang vom *funktionellen Arbeitgeberbegriff*<sup>29</sup>.

Von einem *mittelbaren Arbeitsverhältnis* spricht man, wenn eine Arbeits- oder Dienstleistungspflicht durch einen vom Verpflichteten hinzugezogenen Dritten, einen Gehilfen, erfüllt werden kann. Mit der Eingliederung

18 REHBINDER, Berner Kommentar, Art. 319 N 64.

19 REHBINDER, Berner Kommentar, Art. 319 N 64; DERS., Basler Kommentar, Art. 319 N 13.

20 Vgl. dagegen § 12a des deutschen Tarifvertragsgesetzes (TVG) vom 25. August 1969.

21 Vgl. REHBINDER, Berner Kommentar, Art. 319 N 65 ff.; SCHWABE, S. 4 ff. und 51 f.; HARDER, S. 143.

22 Vgl. REHBINDER, Berner Kommentar, Art. 319 N 69 ff.; HAMM, S. 170 ff.; HARDER, S. 144; vgl. für das deutsche Recht NIEBLER/MEIER/DUBBER, Rz. 47 ff.

23 Vgl. REHBINDER, Berner Kommentar, Art. 319 N 70; SCHWABE, S. 98 ff.

24 Vgl. BGE 118 II 157, 60 II 335 f.; HAMM, S. 189, 194.

25 BGE 118 II 163 f.; vgl. HARDER, S. 151 f.

26 REHBINDER, Berner Kommentar, Art. 319 N 13; DERS., Basler Kommentar, Art. 319 N 5; HARDER, S. 71 f. Vgl. auch RICHARDI, § 30 Rn 1.

27 REHBINDER, Berner Kommentar, Art. 319 N 13.

28 REHBINDER, Berner Kommentar, Art. 319 N 14; DERS., Basler Kommentar, Art. 319 N 6.

29 REHBINDER, Berner Kommentar, Art. 319 N 14; DERS., Basler Kommentar, Art. 319 N 6; vgl. auch RICHARDI, § 30 Rn 10 f.

dieses Gehilfen in die (fremde) Arbeitsorganisation des Berechtigten entsteht ein so genanntes mittelbares Arbeitsverhältnis, welches durch eine Aufspaltung der Arbeitgeberfunktion gekennzeichnet ist. Der mittelbare Arbeitgeber hat gegenüber dem Gehilfen seines Vertragspartners die arbeitsrechtlichen Fürsorgepflichten zu beachten, und es steht ihm das Direktionsrecht mindestens in organisatorischer – von Fall zu Fall auch in fachtechnischer – Hinsicht zu. Dem Vertragspartner des mittelbaren Arbeitgebers obliegt hingegen die Lohnzahlungspflicht<sup>30</sup>.

Zu einer Aufspaltung der Arbeitgeberfunktion kommt es auch dann, wenn ein aussenstehender Dritter in die Arbeitgeberstellung miteinbezogen und ihm ein Arbeitnehmer zur Beschäftigung in dessen Betrieb überlassen wird, wobei dem Dritten das Recht eingeräumt wird, dem übernommenen Arbeitnehmer wie seinen eigenen Arbeitnehmern Weisungen zu erteilen. In einem solchen Fall spricht man von einem *Arbeitnehmerüberlassungsvertrag* bzw. *Leiharbeitsverhältnis* oder einer *Entsendung*. Davon soll sogleich die Rede sein (siehe Abschn. 2.2.2.2 und 2.2.2.3).

Wird dagegen eine Person, sei es als blosser *Erfüllungsgehilfe* seines Arbeitgebers oder sei es als Selbständigerwerbender, in einem fremden Betrieb tätig, um dort im Rahmen eines so genannten *Montagevertrags* eine Dienstleistung zu erbringen, so entstehen dadurch noch keine arbeitsrechtlichen Beziehungen zwischen der betreffenden Person und dieser Fremdfirma<sup>31</sup>.

### 2.2.2.2 Arbeitgeber im Leiharbeitsverhältnis

Gemäss herrschender Lehre versteht man unter einem Leiharbeitsverhältnis oder Personalverleih – in Deutschland sachlich zutreffend auch (*gewerbsmässige*) *Arbeitnehmerüberlassung* genannt<sup>32</sup> – ein *Dreiparteienverhältnis*, bei welchem der Personalverleiher in seiner Funktion als rechtlicher Arbeitgeber Arbeitnehmer anstellt und diese für eine beschränkte Dauer zur Arbeitsleistung anderen Arbeitgebern, so genannten Einsatzbetrieben, überlässt<sup>33</sup>. Das Temporär- oder Leihar-

beitsunternehmen schliesst mit dem Arbeitnehmer einen Rahmenvertrag ab, welcher dem Arbeitnehmer den Einsatz an zu bestimmenden Arbeitsorten offeriert und einen Arbeitsvertrag nach Art. 319 ff. OR darstellt. Nimmt der Arbeitnehmer ein bestimmtes Angebot für einen (temporären) Arbeitseinsatz bei einem Dritten an, so wird ein *individueller Arbeitseinsatzvertrag* abgeschlossen<sup>34</sup>. Zwischen dem Personalverleiher und dem Entleiher, dem Einsatzbetrieb, besteht ein Verleihvertrag (Art. 22 des Bundesgesetzes über die Arbeitsvermittlung und den Personalverleih vom 6. Oktober 1989 [AVG]<sup>35</sup>), der als Dienstverschaffungsvertrag, d.h. als Vertrag sui generis bzw. Innominatvertrag mit Elementen des Auftrags, zu qualifizieren ist<sup>36</sup>. Der Einsatzbetrieb und der entlehnte Arbeitnehmer stehen nach herrschender Lehre nicht in einem eigentlichen Arbeitsverhältnis zueinander<sup>37</sup>; gleichwohl existieren zwischen diesen Parteien gewisse vertragliche oder quasi-vertragliche Rechtsbeziehungen arbeitsrechtlicher Natur, die sich aus der Erbringung der Arbeitsleistung des Arbeitnehmers im Einsatzbetrieb zwangsläufig ergeben<sup>38</sup>.

Beim Leiharbeitsverhältnis wird, wie erwähnt, die *Arbeitgeberfunktionen aufgespalten*, da der abstrakte Arbeitgeber den Arbeitnehmer einem Dritten, dem für die Dauer der Leihe das Weisungsrecht zusteht, zur Verfügung stellt. Dieser Dritte, der *Entleiher*, wird zum *konkreten Arbeitgeber* mit dem Recht, die wesentlichen Arbeitgeberfunktionen wahrzunehmen, nämlich den Arbeitnehmer in seine Organisation einzugliedern und ihm Weisungen zu erteilen. Selbstverständlich steht ihm auch das konkrete Arbeitsergebnis zu. Zu seinen Pflichten gehört vor allem die arbeitsrechtliche Fürsorgepflicht. Der Arbeitnehmer ist zu sorgfältiger Ausübung der ihm aufgetragenen Arbeiten, zu Gehorsam, Treue und Verschwiegenheit verpflichtet<sup>39</sup>. Auf der anderen Seite bleibt das Arbeitsverhältnis zwischen dem Arbeitnehmer und dem Verleiher zwar bestehen, da Letzterem der (abstrakte) Anspruch auf Arbeitsleistung sowie die Pflicht zur Lohnzahlung ebenso wie die damit zusammenhängenden Pflichten, wie z.B. die Pflicht zur Zahlung des Lohns bei unverschuldeter Arbeitsverhinde-

30 REHBINDER, Berner Kommentar, Art. 319 N 38 und Art. 321 N 3; DERS., Basler Kommentar, Art. 321 N 2.

31 Vgl. dazu REHBINDER, Berner Kommentar, Art. 319 N 47 f.; VISCHER, S. 227 f.; GAUCH, Nrn. 18 f. und 21; BRÜHWILER, Kommentar, Art. 319 N 10b; vgl. auch RICHARDI, § 30 Rn 12; MARSCHALL, § 174 Rn 21 ff.

32 Vgl. MARSCHALL, § 172 Rn 24 f. sowie § 174 Rn 10 ff. Diese ist durch das Gesetz zur Regelung der gewerbsmässigen Arbeitnehmerüberlassung vom 7. August 1972 (AÜG) geregelt.

33 VISCHER, S. 227 und 229 ff.; RITTER, S. 19 f.; STREIFF/VON KAENEL, Art. 319 N 20; BRÜHWILER, Auswirkungen, S. 211.

34 BGE 117 V 252, 114 V 340; vgl. VISCHER, S. 230 f.

35 SR 823.11.

36 REHBINDER, Berner Kommentar, Art. 319 N 16; DERS., Basler Kommentar, Art. 319 N 10; VISCHER, S. 229 bei Fn 9.

37 REHBINDER, Berner Kommentar, Art. 319 N 16; VISCHER, S. 233; STREIFF/VON KAENEL, Art. 319 N 20; BRÜHWILER, Auswirkungen, S. 221 f.

38 BGE 88 II 446; vgl. VISCHER, S. 233.

39 VISCHER, S. 233; STREIFF/VON KAENEL, Art. 319 N 20.



rung sowie zur Leistung von Sozialversicherungsbeiträgen, verbleibt<sup>40</sup>. Einen direkten Lohnanspruch gegenüber dem Entleiher besitzt der Arbeitnehmer in der Regel nicht<sup>41</sup>. Wirtschaftlich betrachtet wird die Lohnzahlung allerdings auf den Entleiher abgewälzt, da dieser den Verleiher für die Arbeitnehmerüberlassung entschädigt, wobei die Entschädigung bei der gewerbsmässigen Personalleihe natürlich regelmässig höher ist als der dem Arbeitnehmer ausbezahlte Lohn inklusive Sozialabzüge, weshalb der Einsatzbetrieb, d.h. der Entleiher, das wirtschaftliche Risiko des Arbeitseinsatzes trägt<sup>42</sup>. Infolgedessen, und dies ist im vorliegenden Zusammenhang hervorzuheben, sind *sämtliche vertragstypischen Merkmale eines Arbeitsverhältnisses zwischen dem entlehnten Arbeitnehmer und dem Einsatzbetrieb*, und nicht zwischen dem Arbeitnehmer und dem Leiharbeitsunternehmen, verwirklicht.

In der Lehre hat sich die Unterscheidung zwischen gelegentlichem Überlassen von Arbeitnehmern, der so genannten *echten Leiharbeit*, sowie *unechter Leih- oder Regiearbeit* eingebürgert<sup>43</sup>: Die *echte Leiharbeit* wird charakterisiert durch das eher ausnahmsweise, kurzfristige, nicht planmässige Überlassen eines Arbeitnehmers, beispielsweise in einem befreundeten Betrieb, bei Beschäftigungslücken einerseits und betrieblichen Engpässen andererseits. Der Personalverleih ist in diesen Fällen nicht Hauptzweck des Verleihers<sup>44</sup>. Der Hauptfall ist die Leihe im Rahmen eines Konzernverbunds, die so genannte *Konzernleihe* (s. dazu Abschn. 2.2.2.3). Bei der *unechten Leiharbeit* liegt der Hauptzweck der Anstellung des Arbeitnehmers in dessen Verleih an Einsatzbetriebe<sup>45</sup>. Stellt der Dritte, der so genannte Regiebetrieb, einen Arbeitnehmer für eine bestimmte Dauer fest ein, so entsteht ein ordentliches Arbeitsverhältnis zwischen diesen beiden Parteien. Bei der *Temporärarbeit* als Unterart der unechten Leiharbeit schliesst das Temporärunternehmen als Arbeitgeber mit seinem Arbeitnehmer nur einen Rahmenvertrag ab und bietet ihm in der Folge den Einsatz in bestimmten Dritt- oder Einsatzbetrieben an. Nimmt der Arbeitnehmer das Angebot an, so schliesst das Tempo-

rärunternehmen mit ihm einen festen Einsatz-(Arbeits-) Vertrag ab<sup>46</sup>.

### 2.2.2.3 Arbeitnehmerüberlassung im Konzernverbund (Entsendung)

Nicht anders als das deutsche<sup>47</sup>, kennt das schweizerische Arbeitsrecht keinen Konzernbegriff, da der Konzern kein eigenständiges Rechtssubjekt darstellt<sup>48</sup>. Demzufolge besteht das Arbeitsverhältnis auch in einem Konzernverbund stets mit demjenigen (konzernverbundenen) Unternehmen, mit welchem der betreffende Arbeitnehmer den Arbeitsvertrag geschlossen hat, und nicht etwa mit der Konzernholding, welcher allein kraft ihrer Konzernleitungsmacht auch kein Weisungsrecht gegenüber sämtlichen Arbeitnehmern im Konzernverbund zusteht<sup>49</sup>.

Denkbar ist, dass der Arbeitnehmer sich in seinem Arbeitsvertrag zur Arbeitsleistung in verschiedenen Konzernunternehmen verpflichtet oder jeweils einen separaten Vertrag mit verschiedenen Konzernunternehmen schliesst. In diesen Fällen liegen gewöhnliche Arbeitsverträge vor. Konzerngesellschaften können jedoch auch eine Arbeitnehmerüberlassung vereinbaren. Diesfalls liegt ein Spezialfall eines – in der Regel echten – Leiharbeitsverhältnisses vor<sup>50</sup>. Man spricht dann von einer *Entsendung*.

## 2.3 Sozialversicherungsrecht

### 2.3.1 Arbeitnehmer

Grundsätzlich beruht die Unterscheidung zwischen selbständiger und unselbständiger Erwerbstätigkeit im Sozialversicherungsrecht auf einer eigenständigen Auslegung, weshalb die *zivilrechtliche* und die *steuerrechtliche Qualifikation* für die Behandlung des Sozialversicherungsverhältnisses *unbeachtlich* sind<sup>51</sup>. Da der AHV-rechtliche Arbeitnehmerbegriff weiter als der zivilrechtliche definiert ist, wird zwar bei Vorliegen eines Arbeitsvertrages sozialversicherungsrechtlich eine unselbständige Erwerbstätigkeit angenommen; dagegen kann um-

40 REHBINDER, Berner Kommentar, Art. 319 N 16; vgl. auch RICHARDI, § 30 Rn 14.

41 VISCHER, S. 233.

42 REHBINDER, Basler Kommentar, Art. 319 N 10; VISCHER, S. 229.

43 RITTER, S. 23 ff.; VISCHER, S. 228 f.

44 RITTER, S. 23 f.; VISCHER, S. 229.

45 RITTER, S. 24 f.; VISCHER, S. 228 f.

46 REHBINDER, Basler Kommentar, Art. 319 N 8; BRÜHWILER, Auswirkungen, S. 222; vgl. auch JAR 1991, S. 332.

47 RICHARDI, § 32 Rn 1 m.w.H. zum deutschen Schrifttum.

48 MEIER-HAYOZ/FORSTMOSER, § 23 N 33 und 35; FORSTMOSER/MEIER-HAYOZ/NOBEL, § 60 N 8, 12 und 25; HANDSCHIN, S. 27 ff.

49 RICHARDI, § 32 Rn 8 f. und 24.

50 RICHARDI, § 32 Rn 19 und 22.

51 BGE 122 V 171, 175 und 283, 119 V 162, 118 V 161 E. 2, 115 V 1 f., 114 V 68, 110 V 5 und 78, 101 V 253, AHI 1995 S. 140, ZAK 1992 S. 163, ZAK 1989 S. 439 f., ZAK 1989 S. 100, ZAK 1988 S. 377, ZAK 1986 S. 331, ZAK 1984 S. 222, ZAK 1982 S. 215, ZAK 1982 S. 185; vgl. Lanz, S. 1467; LOCHER, § 19 N 13; CADOTSCH, S. 65 ff.; GREBER/DUC/SCARTAZZINI, Art. 5 N 94 und 99; KÄSER, S. 243; VON KAENEL, S. 673.

gekehrt aus dem Fehlen eines Arbeitsvertrages nicht geschlossen werden, dass sozialversicherungsrechtlich eine selbständige Erwerbstätigkeit gegeben sei. Immerhin bildet die zivilrechtliche Behandlung eines Dienstleistungsverhältnisses ein gewichtiges Indiz für das Sozialversicherungsrecht. Desgleichen sind zwar die Angaben der kantonalen Steuerbehörden zum Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit für die Ausgleichskassen verbindlich (Art. 9 Abs. 3 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1946 über die Alters- und Hinterlassenenversicherung [AHVG<sup>52</sup>] und Art. 23 Abs. 4 der Verordnung vom 31. Oktober 1947 über die Alters- und Hinterlassenenversicherung [AHVV<sup>53</sup>]), doch darf daraus nicht geschlossen werden, dass die Organe der AHV an die rechtliche Qualifikation des Einkommens als solches aus selbständiger oder unselbständiger Erwerbstätigkeit seitens der Steuerbehörden gebunden seien. Die Verbindlichkeit bezieht sich vielmehr nur auf das Quantitativ und die Beitragsperiode. Demgegenüber hat die Bestimmung der Rechtsnatur der Erwerbstätigkeit von den Sozialversicherungsbehörden autonom vorgenommen zu werden, wobei die Qualifikation durch die Steuerbehörde immerhin wiederum als Indiz zu werten ist<sup>54</sup>.

Für das Sozialversicherungsrecht, namentlich für das AHVG, ist die *Unterscheidung zwischen selbständiger und unselbständiger Erwerbstätigkeit* von zentraler Bedeutung. Sie erfolgt allerdings nicht subjekt-, sondern *objektbezogen*, da in Art. 5 Abs. 2 und in Art. 9 Abs. 1 AHVG auf das beitragspflichtige, in unselbständiger Stellung erzielte Einkommen – und nicht auf die beitragspflichtige Person – abgestellt wird. Eine Definition oder Umschreibung des Arbeitgeberbegriffs findet sich in den Sozialversicherungsgesetzen nicht. Auszugehen ist vom Grundsatz, dass die Kriterien, welche das AHVG für die (mittelbare) Bestimmung der Arbeitnehmer-eigenschaft aufstellt, für alle anderen Sozialversicherungszweige ebenfalls gelten<sup>55</sup>.

Das Eidgenössische Versicherungsgericht (EVG) räumt in seiner konstanten Rechtsprechung zur Abgrenzung der selbständigen von der unselbständigen Erwerbstätigkeit der *wirtschaftlichen Betrachtungsweise* vorrangige

Bedeutung ein. Dabei sind *zwei Hauptmerkmale* für die Annahme einer unselbständigen Erwerbstätigkeit ausschlaggebend, nämlich die *betriebswirtschaftliche bzw. arbeitsorganisatorische Abhängigkeit* einerseits und das *fehlende unternehmerische Risiko* andererseits. Das EVG wies allerdings stets darauf hin, dass die beitragsrechtliche Stellung eines Erwerbstätigen nicht schematisch, sondern unter Würdigung der gesamten Umstände des Einzelfalls beurteilt werden müsse<sup>56</sup>.

Was zum einen die *betriebswirtschaftliche bzw. arbeitsorganisatorische Abhängigkeit* anbetrifft, so kommt diese insbesondere in folgenden Merkmalen zum Ausdruck<sup>57</sup>:

- Weisungsgebundenheit und Unterordnung;
- Arbeitsplan und Rechenschaftspflicht;
- Konkurrenzverbot;
- persönliche Aufgabenerfüllung und Präsenzpflicht;
- fehlende eigene Infrastruktur;
- fehlende Kompetenz für Personalentscheide und Investitionen;
- Arbeitszeitkontrolle;
- wirtschaftliche Abhängigkeit.

Das *unternehmerische Risiko* wird zum andern vor allem durch folgende Charakteristika geprägt<sup>58</sup>:

- Investitionen und Unkostentragung;
- Tragen des Verlustrisikos;
- eigene Geschäftsräumlichkeiten und Infrastruktur;
- eigenes Personal;
- Delkredere-Risiko;
- Erfolgsvergütung;
- Kundenakquisition, Auftreten gegenüber Dritten;
- Haftung im Aussenverhältnis.

Das EVG neigt dazu, das kumulative Vorliegen beider genannter Hauptkriterien für die Qualifikation der Arbeitnehmereigenschaft zu verlangen<sup>59</sup>, doch stellt es namentlich bei Grenzfällen auch nur auf eines der beiden Kriterien ab, wobei es in der Regel dem Abhängigkeitsverhältnis die vorrangige Bedeutung beimisst<sup>60</sup>, in Ausnahmefällen aber auch das Unternehmerrisiko in den Vordergrund stellt<sup>61</sup>.

52 SR 831.10.

53 SR 831.101.

54 BGE 122 V 289 E. 5d, 114 V 75 E. 2, 110 V 371, AHI 1997 S. 26, 1993 S. 233; vgl. LANZ, S. 1467; GREBER/DUC/SCARTAZZINI, Art. 5 N 104.

55 BGE 119 V 164; vgl. LANZ, S. 1465f.

56 BGE 123 V 163, 122 V 283 E. 2a, 122 V 171 E. 3a, 119 V 162 E. 2, 115 V 1 E. 3a, 114 V 68 E. 2a, 101 V 253, AHI 1995 S. 140, ZAK 1992 S. 163, ZAK 1989 S. 100 und 439f., ZAK 1988 S. 377, ZAK 1986 S. 331, ZAK 1982 S. 185 und 215; vgl. GREBER/DUC/SCARTAZ-

ZINI, Art. 5 N 99 ff.; KIESER, ATSG-Kommentar, Art. 10 N 6f.; DERS., Rechtsprechung, S. 24 ff.; RÜEDI, S. 131 ff.

57 Vgl. LANZ, S. 1469 ff.; KÄSER, S. 118 ff.; GREBER/DUC/SCARTAZZINI, Art. 5 N 106 ff.

58 Vgl. LANZ, S. 1472 ff.; KÄSER, S. 115 ff.; GREBER/DUC/SCARTAZZINI, Art. 5 N 111 ff.

59 BGE 122 V 287 E. 5b.bb; vgl. LANZ, S. 1474 bei Fn 167.

60 BGE 110 V 80 E. 4b; ZAK 1986 S. 513, ZAK 1983 S. 199f.

61 BGE 97 V 137.

An diesem Abgrenzungsmodell dürfte sich grundsätzlich auch mit der Inkraftsetzung des neuen Bundesgesetzes über den Allgemeinen Teil des Sozialversicherungsrechts vom 6. Oktober 2000 (ATSG)<sup>62</sup> am 1. Januar 2003 nichts geändert haben. Insbesondere wurde durch Art. 10 ATSG, ungeachtet der subjektbezogenen Formulierung, keine subjektive Definition des Arbeitnehmers statuiert<sup>63</sup>.

### 2.3.2 Arbeitgeber

Im bis Ende 2002 geltenden Art. 12 Abs. 1 AHVG wurde der (beitragspflichtige) Arbeitgeber, wie gehabt, in Abhängigkeit zum versicherten Arbeitnehmer definiert. Als Arbeitgeber galt, «wer obligatorisch versicherten Personen Arbeitsentgelte gemäss Artikel 5 Absatz 2 ausrichtet». Massgebendes Kriterium bildete somit die *tatsächliche Beschäftigung und Entlohnung* von Versicherten. Auf das Vorliegen eines Arbeitsvertrages kam es dagegen nicht an. Entscheidend war allein der Umstand, dass ein Entgelt für die Leistung einer nicht als unabhängig qualifizierten Arbeit ausgerichtet wurde<sup>64</sup>.

Einschränkend ist allerdings zu bemerken, dass nicht in jedem Fall derjenige, welcher den Lohn tatsächlich auszahlt, als Arbeitgeber betrachtet werden konnte. Die Lohnzahlung begründete lediglich die Vermutung der Beitragspflicht<sup>65</sup>. So galt bei einem temporären (Leih-) Arbeitsverhältnis zwar in der Regel die Vermittler- oder Verleihfirma als Arbeitgeberin<sup>66</sup>, da diese den Lohn auszahlte. Abweichend davon hat das EVG jedoch in zahlreichen Einzelfällen den Beitrag nicht beim Lohnzahlenden, sondern bei derjenigen Person erhoben, bei welcher die *Erwerbstätigkeit tatsächlich ausgeübt* wurde, und zwar nicht nur im Falle von Gesetzesumgehungen, sondern generell dort, wo die Lohnzahlung für die in arbeitsorganisatorischem Unterordnungsverhältnis bei einem Dritten geleistete Arbeit erfolgt ist, d.h. namentlich auch beim Entleiher bzw. Einsatzbetrieb<sup>67</sup>.

Auch daran dürfte sich mit der Einführung des ATSG nichts geändert haben. Art. 11 ATSG enthält nämlich keine eigenständige Umschreibung des Arbeitgeberbegriffs. Auszugehen ist von der Legaldefinition in

Art. 11 ATSG, wonach Arbeitgeber ist, wer Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer beschäftigt. Diese Norm enthält somit keine eigentliche Begriffs Umschreibung<sup>68</sup>. Dementsprechend lässt sich der Arbeitgeberbegriff nur mittelbar bestimmen, nämlich unter Einbezug des Arbeitnehmerbegriffs (Art. 10 ATSG) und des Begriffs der selbständigen Erwerbstätigkeit (Art. 12 ATSG). Die Analyse der Entstehungsgeschichte des ATSG sowie der bisherigen Rechtsprechung zeigt, dass Art. 11 ATSG keine Änderung der unter den Spezialgesetzen geltenden und entwickelten, *objektbezogenen* Arbeitgeberdefinition bezweckte. Entscheidend bleibt demnach, wer tatsächlich beschäftigt und massgebend entlohnt<sup>69</sup>. Prägende Merkmale des Arbeitgeberbegriffs bleiben somit der (konkrete) Anspruch auf Arbeitsleistung einerseits sowie die Pflicht zur Lohnzahlung andererseits<sup>70</sup>.

## 2.4 Steuerrecht

### 2.4.1 Arbeitnehmer

Im Steuerrecht gilt als Arbeitnehmer der *Unselbständig-erwerbende*<sup>71</sup>. Damit wird klar, dass für die Frage, ob ein Arbeitsverhältnis vorliegt, auf die Unterscheidung zwischen selbständiger und unselbständiger Erwerbstätigkeit zurückgegriffen werden muss.

Die Begriffe der selbständigen und unselbständigen Erwerbstätigkeit werden in den massgebenden gesetzlichen Bestimmungen nicht definiert. Obschon gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung und herrschender Lehre weder die Rechtsnatur des privatrechtlichen Rechtsverhältnisses zwischen den Parteien noch die Qualifikation der Einkünfte durch die Sozialversicherungsbehörde für die steuerrechtliche Anknüpfung verbindlich ist<sup>72</sup>, werden deshalb Umschreibungen aus anderen Rechtsgebieten herangezogen<sup>73</sup>. Es versteht sich von selbst, dass auch in dieser Frage die *wirtschaftliche Betrachtungsweise* in den Vordergrund rückt.

Als *selbständig erwerbstätig* gelten gemäss einer in Lehre und Praxis allgemein anerkannten Begriffs Umschreibung diejenigen Personen, welche durch Einsatz von Arbeit und Kapital in frei gewählter Organisation, auf

62 SR 830.1.

63 KIESER, ATSG-Kommentar, Art. 10 N 9 sowie Art. 12 N 3 und 6.

64 ZAK 1990 S. 129, ZAK 1987 S. 31, ZAK 1982 S. 369, ZAK 1976 S. 148; vgl. KÄSER, S. 243 f.; GREBER/DUC/SCARTAZZINI, Art. 12 N 4.

65 ZAK 1993 S. 15, ZAK 1990 S. 129, ZAK 1987 S. 31, ZAK 1970 S. 29.

66 ZAK 1950 S. 404.

67 BGE 102 V 152, 98 V 230, ZAK 1976 S. 147 f. und 508, ZAK 1973 S. 368, ZAK 1968 S. 299; vgl. KÄSER, S. 244 f.

68 KIESER, ATSG-Kommentar, Art. 11 N 2.

69 KIESER, ATSG-Kommentar, Art. 11 N 4; vgl. ZAK 1976 S. 148; KÄSER, S. 243 f.

70 ZAK 1990 S. 130 E. 3b; vgl. LOCHER, S. 113.

71 ZWEIFEL, Kommentar DBG, Art. 125 N 10; RICHNER/FREI/KAUFMANN, § 134 N 5. Vgl. RB 1977 Nr. 66.

72 BGE 121 I 263 E. 3c; vgl. BLUMENSTEIN/LOCHER, S. 158; LANZ, S. 1476.

73 KNÜSEL, Kommentar DBG, Art. 17 N 2.

eigenes Risiko, auf Dauer und planmässig nach aussen hin sichtbar zum Zweck der Gewinnerzielung am wirtschaftlichen Verkehr teilnehmen<sup>74</sup>. Im konkreten Einzelfall ist das Gesamtbild ausschlaggebend<sup>75</sup>, wobei insbesondere die folgenden Umstände zur Beurteilung heranzuziehen sind:

- Einsatz von Arbeit und Kapital;
- frei gewählte Organisation;
- Tragen des Unternehmerrisikos;
- sichtbare Teilnahme am Wirtschaftsverkehr.

*Einsatz von Arbeit und Kapital:* Entscheidend ist das *Zusammenwirken* von Arbeit und Kapital. Die Gewichtung der beiden Faktoren ist nicht ausschlaggebend. Die Arbeit muss nicht vom Selbständigerwerbenden selbst, sondern kann auch durch einen angestellten Arbeitnehmer oder einen beauftragten Dritten geleistet werden<sup>76</sup>.

*Frei gewählte Organisation:* Die Tätigkeit des Selbständigerwerbenden wird durch die selbstbestimmte Gestaltung der Arbeitsorganisation, der Wahl der Arbeitskräfte, der innerbetrieblichen Abläufe und der Geschäftsbeziehungen nach aussen charakterisiert<sup>77</sup>.

*Unternehmerrisiko:* Der Selbständigerwerbende arbeitet in der Regel auf eigene Rechnung und trägt das Risiko eines Verlusts<sup>78</sup>.

*Sichtbare Teilnahme am Wirtschaftsverkehr:* In der Regel ist die selbständige Erwerbstätigkeit durch einen eigenständigen Marktauftritt gekennzeichnet, womit die Verselbständigung auch gegen aussen sichtbar gemacht wird<sup>79</sup>.

Mithin ist die *unselbständige Erwerbstätigkeit* durch die Eingliederung in eine fremde Arbeitsorganisation, die Wahrung fremder Interessen und die Unterordnung unter fremde Weisungsgewalt, den fehlenden Einsatz eigenen Kapitals und das Fehlen des Unternehmerrisikos gekennzeichnet<sup>80</sup>. Massgebendes Unterscheidungsmerkmal ist nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts das Mass

der *persönlichen und wirtschaftlichen Abhängigkeit bzw. Selbständigkeit* des Erwerbstätigen<sup>81</sup>. Begriffsbestimmend ist deshalb neben der Arbeitsleistung auf Zeit und deren Entgeltlichkeit in erster Linie die *Unterordnung unter die Weisungsbefugnis* eines Dritten, des Arbeitgebers<sup>82</sup>.

Abgrenzungsschwierigkeiten ergeben sich naturgemäss vor allem bei Einzelunternehmungen und Einmann-Aktiengesellschaften. Bei derartigen Konstellationen muss anhand der vorstehend aufgeführten Kriterien im Einzelfall geprüft und entschieden werden, ob die Verselbständigung der wirtschaftlichen Realität entspricht oder nur der Form halber besteht.

#### 2.4.2 Arbeitgeber

Der Arbeitgeberbegriff wird weder im Gesetz noch in Lehre und Rechtsprechung näher umschrieben. Dies rührt daher, dass er im schweizerischen Binnensteuerrecht praktisch keine Rolle spielt. Die Ausnahme bildet das Quellensteuerrecht, soweit die Besteuerung von natürlichen Personen mit steuerrechtlichem Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz betroffen ist. Davon wird sogleich die Rede sein (s. hinten, Abschn. 3).

Im Übrigen ist der Begriff des Arbeitgebers lediglich als Adressat der Bescheinigungspflicht bei Leistungen, die Arbeitnehmern ausgerichtet werden, d.h. der Pflicht zur Ausstellung des Lohnausweises, von Bedeutung (Art. 125 Abs. 1 Bst. a und Art. 127 Abs. 1 Bst. a DBG; Art. 43 StHG, §§ 134 Abs. 1 Bst. a und 136 Abs. 1 Bst. a StG ZH). In diesem Zusammenhang wird der Arbeitgeber indes kurz und bündig als diejenige natürliche oder juristische Person definiert, zu welcher der Steuerpflichtige in einem privat- oder öffentlich-rechtlichen Arbeitsverhältnis steht<sup>83</sup>. Es ergibt sich aus der Natur der Sache, dass hier aus Praktikabilitätsgründen auf ein formales Kriterium abgestellt wird.

74 BGE 125 II 113, 121 I 263 E. 3c; vgl. REICH, FS Oberson, S. 122 ff.; DERS., Kommentar DBG, Art. 18 N 14; BLUMENSTEIN/LOCHER, S. 158; CAGIANUT/HÖHN, S. 53 f.; HÖHN/WALDBURGER I, S. 318; RICHNER/FREI/KAUFMANN, § 18 N 3; REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, § 19 Bst. b N 1.

75 BGE 125 II 113 E. 5b, 122 II 446 E. 5, 104 Ib 164, ASA 63 (1994/95) S. 43, ASA 49 (1980/81) S. 558; REICH, Kommentar DBG, Art. 18 N 15; YERSIN, S. 137 ff.; HÖHN/WALDBURGER II, § 43 N 17.

76 Vgl. REICH, FS Oberson, S. 123; CAGIANUT/HÖHN, S. 55 f.; REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, § 19 Bst. b N 2; HÖHN/WALDBURGER II, § 43 N 20 in Fn 32.

77 Vgl. REICH, FS Oberson, S. 124; CAGIANUT/HÖHN, S. 54 f.; HÖHN/WALDBURGER II, § 43 N 20.

78 Vgl. REICH, FS Oberson, S. 124; CAGIANUT/HÖHN, S. 55; HÖHN/WALDBURGER II, § 43 N 20.

79 BGE 122 II 446, ASA 69 (2000/01) S. 788, ASA 63 (1994/95) S. 43; vgl. REICH, FS Oberson, S. 125; CAGIANUT/HÖHN, S. 55; HÖHN/WALDBURGER II, § 43 N 20.

80 Vgl. LANZ, S. 1477; ZUPPINGER, S. 399; CAGIANUT/HÖHN, S. 57.

81 BGE 121 I 263 E. 3c, 95 I 24 E. 5b; vgl. KÄNZIG/BEHNISCH, Art. 87 N 13 m.w.H.; KNÜSEL, Art. 17 N 2; BLUMENSTEIN/LOCHER, S. 158.

82 BGE 121 I 259 ff. m.w.H.; RB 1984 Nrn. 31 und 32; vgl. KNÜSEL, Kommentar DBG, Art. 17 N 2; BLUMENSTEIN/LOCHER, S. 157 f.; RICHNER/FREI/KAUFMANN, § 17 N 4; HÖHN/WALDBURGER I, § 14 N 33; LANZ, S. 1478.

83 ZWEIFEL, Kommentar DBG, Art. 127 N 12; RICHNER/FREI/KAUFMANN, § 136 N 15.

Stützt man sich jedoch auf die dargelegte Unterscheidung zwischen selbständiger und unselbständiger Erwerbstätigkeit, so zeigt sich, dass sich auch der Arbeitgeberbegriff im Steuerrecht stark an das Privatrecht anlehnt, da im Wesentlichen auf die gleichen Kriterien abgestellt wird, wobei der funktionale bzw. konkrete Arbeitgeberbegriff im Vordergrund steht.

## 2.5 Fazit

Obschon der Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit und derjenige des Arbeitgebers im schweizerischen Recht nicht durchgehend einheitlich definiert werden, zeigen die vorstehenden Ausführungen, dass bei der Abgrenzung der selbständigen von der unselbständigen Erwerbstätigkeit, und damit auch bei der Bestimmung des Arbeitgebers, grundsätzlich jeweils von den beiden gleichen Merkmalen ausgegangen wird, nämlich von der *Unterordnung in organisatorischer Hinsicht* bzw. dem *Weisungsrecht* einerseits sowie von der *Tragung des Unternehmerrisikos für den Arbeitseinsatz in finanzieller Hinsicht* bzw. dem *Recht am Arbeitsergebnis* andererseits.

Es liegt auf der Hand, dass diese Kriterien im Steuerrecht, bei welchem naturgemäss die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Zentrum steht, in den Vordergrund zu rücken sind und dass diesem Umstand auch bei der Zuweisung der Besteuerungsbefugnis im internationalen Verhältnis Rechnung getragen werden muss.

## 3 Begriff des Arbeitgebers gemäss internationalem Steuerrecht

### 3.1 Allgemeines

Es ist grundsätzlich unbestritten, dass der doppelbesteuerungsrechtliche Begriff des Arbeitgebers bzw. Arbeitnehmers von den beiden beteiligten Staaten nach den allgemeinen Kriterien, die bei der Auslegung von DBA zur Anwendung gelangen, d.h. primär nach dem Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge vom 23. Mai 1969<sup>84</sup> auszulegen ist. In erster Linie ist daher massgebend, wie die Vertragsparteien die doppelbesteuerungsrechtliche Vereinbarung verstehen mussten

und welchen Sinn und Zweck Art. 15 DBA verfolgt. Da aber keine abkommensrechtliche Definition der unselbständigen Arbeit oder des Arbeitgebers bzw. Arbeitnehmers besteht und keine aussagekräftigen Auslegungshilfen zur Verfügung stehen, wenden sowohl der Kanton Zürich als auch Deutschland<sup>85</sup> die in Art. 3 Abs. 2 DBA CH-D festgehaltene *lex-foi-Klausel* an, wonach sich die Auslegung nach nationalem Recht richtet, sofern nicht der Zusammenhang des Abkommens eine andere Auslegung erfordert.

Demzufolge sind auch für die Definition des Begriffes «Arbeitgeber» bzw. «Arbeitnehmer» im Sinne des DBA weitgehend die vorstehend in Abschn. 2 aufgeführten Kriterien massgebend. Allerdings kann der zivilrechtliche Arbeitgeberbegriff nicht – wie teilweise vorgeschlagen wird<sup>86</sup> – einfach auf das Steuerrecht übertragen werden, da einerseits der spezifisch doppelbesteuerungsrechtlichen Fragestellung Rechnung zu tragen ist<sup>87</sup> und andererseits zivilrechtlich ebenfalls eine Aufteilung der Arbeitgeberfunktionen erfolgen kann<sup>88</sup>. Dies führt zu folgender, international weitgehend übereinstimmender Definition<sup>89</sup>: Arbeitgeber ist derjenige, dem der Arbeitnehmer die Arbeitsleistung schuldet, unter dessen Leitung er tätig wird und dessen Weisungen er zu folgen hat.

### 3.2 Arbeitgeberbegriff gemäss OECD-Musterabkommen

Im Zusammenhang mit der Anwendung der Monteurklausel im internationalen Arbeitnehmerverleih hat sich in der Vergangenheit gezeigt, dass vielfach Umgehungen versucht worden bzw. Qualifikationskonflikte aufgetreten sind und deshalb eine Klärung notwendig wurde. Diese Klärung wurde mit dem Par. 8 des OECD-Kommentars zu Art. 15 OECD-MA vorgenommen (eingefügt am 23. Juli 1992, ohne Vorbehalt der Schweiz). Danach ist der Begriff «Arbeitgeber» im Zusammenhang mit Art. 15 Abs. 2 OECD-MA auszulegen. Als Arbeitgeber gilt demnach die Person, die ein Recht auf das Arbeitsergebnis hat und die damit zusammenhängenden Verantwortlichkeiten und Risiken trägt. Diese Funktionen liegen beim internationalen Arbeitnehmerverleih in grossem Umfang beim Benutzer. Hierbei sind eher die wirtschaftlichen Gegebenheiten denn die formale Aus-

84 SR 0.111.

85 Vgl. stellvertretend FLICK/WASSERMEYER/WINGERT/KEMPERMANN, N 45 zu Art. 15.

86 Vgl. HÖHN, S. 183.

87 So auch die ständige Rechtsprechung des BFH. Vgl. stellvertretend BFH vom 24. März 1999, BStBl 2000 II 41.

88 Vgl. z.B. die Ausführungen des BFH vom 24. März 1999 I 12 64/98, BStBl II 41: «Im Rahmen von Dreiecksverhältnissen, wie

beispielsweise der Arbeitsüberlassung, kann der Leiharbeitnehmer aber seine Dienstleistung sowohl gegenüber dem Verleiher als auch dem Entleiher schulden, wengleich die zivilrechtlichen Einzelheiten dieses unmittelbaren Anspruchs Streitig sind.»

89 Vgl. stellvertretend SCHAUMBURG, S. 998; ebenso als Ergebnis einer abkommensautonomen Auslegung ZEHETNER/DUPAL, S. 133; JANN, S. 204, mit zahlreichen Verweisen.

gestaltung zu beachten, d.h., es ist in jedem einzelnen Fall festzustellen, ob die Arbeitgeberfunktionen vorwiegend von der Zwischenperson oder vom Benutzer ausgeübt werden. Die Vertragsstaaten haben danach einverständlich über die Situationen zu entscheiden, in denen die Zwischenperson nicht die Voraussetzungen erfüllt, unter denen sie als Arbeitgeber im Sinne des Abs. 2 angesehen werden kann. Bei der Entscheidung über diese Frage können die zuständigen Behörden nicht nur auf die oben dargelegten Merkmale, sondern auf eine Reihe von Umständen abstellen, die ihnen die Feststellung erlauben, dass wirklicher Arbeitgeber der Benutzer der Arbeit und nicht die ausländische Zwischenperson ist.

Folgende Kriterien können dazu führen, dass der (schweizerische) Benutzer als Arbeitgeber zu betrachten ist:

- Der Verleiher trägt keine Verantwortung oder kein Risiko für die durch die Tätigkeit des Arbeitnehmers erzielten Ergebnisse;
- der Benutzer hat das Recht, dem Arbeitnehmer Weisungen zu erteilen;
- die Arbeit vollzieht sich in der Einrichtung, die unter der Kontrolle und Verantwortung des Benutzers steht;
- die Vergütung für den Verleiher wird auf der Grundlage der genutzten Zeit berechnet, oder es besteht eine Verbindung anderer Art zwischen dieser Vergütung und den vom Arbeitnehmer bezogenen Löhnen oder Gehältern;
- die Werkzeuge und das Material werden dem Arbeitnehmer im Wesentlichen vom Benutzer zur Verfügung gestellt;
- die Zahl und die Qualifikation der Arbeitnehmer werden nicht ausschliesslich durch den Verleiher bestimmt.

### 3.3 Arbeitnehmerbegriff gemäss DBA Schweiz-Deutschland

#### 3.3.1 Wirtschaftliche Betrachtungsweise Deutschlands

##### 3.3.1.1 Bisherige Auffassung

Bei der Frage, wer als Arbeitgeber im Sinne von Art. 15 Abs. 2 DBA CH-D zu betrachten ist, vertritt Deutschland überwiegend eine streng wirtschaftliche Betrachtungsweise. Dies manifestiert sich insbesondere in der älteren Rechtsprechung, wonach der Arbeitsortstaat nur dann kein Besteuerungsrecht haben soll, wenn der gezahlte Lohn den seiner Steuerhoheit unterliegenden Gewinn

nicht geschmälert hat<sup>90</sup>. Als Arbeitgeber im Sinne des DBA wurde bzw. wird dasjenige Unternehmen betrachtet, das die *Vergütungen wirtschaftlich trägt*, sei es, dass es die Vergütungen *unmittelbar auszahlt*, sei es, dass ein *anderes Unternehmen* mit diesen Arbeitsvergütungen *in Vorlage tritt*. Entscheidend ist weder, wer Vertragspartner der arbeitsrechtlichen Vereinbarung ist, noch, wer den Lohn auszahlt, weil Arbeitgeber und lohnauszahlende Stelle verschieden sein können. Die massgebenden Kriterien für die Bestimmung des Arbeitgeberbegriffs gelangen – gemäss deutscher Ansicht – sowohl bei *ausgeliehenen Arbeitskräften* als auch bei der Überlassung von Arbeitnehmern an *verbundene Unternehmen* oder *Kunden* zur Anwendung.

Diese wirtschaftliche Betrachtungsweise wird von der deutschen Lehre weitgehend geteilt, wobei aber zu Recht die Frage der Bezahlung des Salärs von derjenigen des Arbeitgeberbegriffes unterschieden und nicht alleine auf das wirtschaftliche Moment der Tragung der Salärzahlungen abgestellt wird. So führen Flick/Wassermeyer/Wingert/Kempermann (N 45 zu Art. 15) stellvertretend Folgendes aus: «Demgegenüber vertritt die deutsche Finanzverwaltung zum internationalen Arbeitnehmerverleih die Auffassung, dass nach dem im Kommentar zu Art. 15 des OECD-Musterabkommens zum Ausdruck gebrachten Zweck der 183-Tage-Klausel der Entleiher als Arbeitgeber anzusehen sei. Auch der BFH ist der Meinung, dass unter Arbeitgeber i.S. des Art. 15 Abs. 2 derjenige Unternehmer zu verstehen sei, der die Vergütung wirtschaftlich trage (sog. wirtschaftlicher Arbeitgeberbegriff). Die Frage, wer die Vergütung für die ihm geleistete Arbeit wirtschaftlich trägt, gehört dagegen nicht zur Definition des Arbeitgebers, sondern zu der Prüfung der weiteren Voraussetzung, ob die Vergütung von dem Arbeitgeber bezahlt wird.»

Die rein wirtschaftliche Betrachtungsweise ist auch in Deutschland nicht unbestritten. So gibt z.B. insbesondere Vogel ziemlich genau die zürcherische Auffassung wieder, wenn er ausführt: «Eine Definition des *Begriffs <Arbeitgeber>* enthält das MA ebenfalls nicht. Eines Rückgriffs auf das innerstaatliche Recht bedarf es jedoch wie bei den Begriffen *<unselbständige Arbeit>* und *<Einkünfte aus unselbständiger Arbeit>* nur in Zweifelsfällen. Der Begriff lässt sich nach *allgemeinen Kriterien* bestimmen, die sich aus dem Sinn und Vorschriftensammenhang des MA sowie aus der Umkehrung des Arbeitnehmerbegriffs ergeben. *Danach ist Arbeitgeber derjenige, dem der Arbeitnehmer die Arbeitsleistung schuldet, unter dessen Leitung er tätig wird und*

90 Vgl. BFH vom 21. August 1985, BStBl 1986 II, S. 4.; LOCHER/MEIER/VON SIEBENTHAL/KOLB, B 15.2 Nr. 17.

*dessen Weisungen er zu folgen hat.* Das entspricht auch dem internationalen Verständnis des Arbeitgeberbegriffs. Die Qualifizierung erfolgt somit nach objektiven (formellen) Kriterien. Besonders ist unerheblich, wer bürgerrechtlich Vertragspartei ist und wer den Lohn auszahlt. Wer letztlich die *Vergütung* für die ihm geleistete unselbständige Arbeit wirtschaftlich trägt, ist für die Bestimmung des Arbeitgebers *nicht von Bedeutung*; die wirtschaftliche Betrachtungsweise spielt erst bei der Frage eine Rolle, ob die Zahlung durch den Arbeitgeber erfolgt ist. Die Frage, wer Arbeitgeber ist, stellt sich insbesondere in den Fällen, in denen Arbeitnehmer ins Ausland gesandt werden, um dort auch für ein ausländisches Unternehmen tätig zu werden. In diesen Fällen kann sich unter Umständen die Arbeitgeberereignis daraus entnehmen lassen, von welchem Unternehmen der Arbeitnehmer in stärkerem Masse persönlich und organisatorisch abhängig ist.»<sup>91</sup>

Dies bedeutet, dass in Deutschland – wenn auch mit unterschiedlicher Gewichtung – in erster Linie eine wirtschaftliche Betrachtungsweise vertreten wird und massgebend ist, welcher Staat die Salärzahlung wirklich im Sinne einer Gewinnschmälerung wirtschaftlich trägt. Diesem Staat soll auch das Besteuerungsrecht zukommen. Sehr prägnant fassen diesen Gedanken Krause/Schaumburg/Wassermeyer zusammen: «Der Arbeitgeberbegriff des Art. 15 Abs. 2 Bst. b MA kann nicht ohne weiteres arbeitsrechtlich oder sozialversicherungsrechtlich ausgelegt werden. Nicht ausschlaggebend ist, wer die Vergütung für die unselbständige Arbeit auszahlt. *Arbeitgeber ist derjenige, der auf Grund der ihm zur Verfügung gestellten Arbeitskraft die Vergütungen zu entrichten hat, d.h. sie originär trägt und von daher weisungsberechtigt ist. Mit dem Ausdruck <zahlen> ist wirtschaftlich <tragen> gemeint. Wer lediglich Zahlstelle für die Vergütungen ist, kann nicht Arbeitgeber in diesem Sinne sein. Arbeitgeber ist die rechtlich selbständige Person, die die Vergütungen für die ihr geleistete nicht-selbständige Arbeit wirtschaftlich trägt.*»<sup>92</sup>

### 3.3.1.2 Neuere Rechtsprechung

In einem Entscheid betreffend das DBA D-GB vom 7. Dezember 2000 hat das Finanzgericht Hessen festgestellt, dass beim nicht rechtsmissbräuchlichen Arbeitnehmerverleih der *Verleiher* Arbeitgeber ist, wenn er wirtschaftlich die Vergütungen getragen hat. Bei der Frage, wer in casu die Vergütungen wirtschaftlich trug, kam das Finanzgericht zum Schluss, dass wirtschaftlich die verleihende Firma die Vergütungen trug, weil Grund-

lage für die vom Entleiher zu bezahlenden Vergütungen «kalkulatorische Stundenansätze unter Berücksichtigung des Arbeitslohnes, weiterer Kosten und einer Gewinnmarge» waren<sup>93</sup>.

Nicht mit dieser Begründung (der Entscheid wurde in Deutschland weitergezogen), wohl aber mit dem Ergebnis wäre auch der Kanton Zürich einverstanden. In casu ging es nämlich um eine Firma, die von England aus Arbeitnehmer (ausgebildete Ingenieure, Mechaniker und Techniker) zwecks Wartung von Flugzeugen jährlich für wenige Wochen pro Jahr nach Deutschland schickte. Bei einer solchen Konstellation ist davon auszugehen, dass eine werkvertragsähnliche Situation, ein so genannter «Montagevertrag» (vgl. vorne, Abschn. 2.2.2.1 a.E.), vorliegt, bei der die Arbeitgeberereignis bei der verleihenden, d.h. entsendenden Firma verbleibt. Zu Recht wird denn im Urteil auch festgehalten, dass der vorliegende Sachverhalt «nicht anders zu beurteilen ist als die Weitergabe von Arbeitslohn als Preisbestandteil einer *Werkleistung*». Genau diese Begründung (und nicht etwa die Art und Weise der Belastung der Lohnkosten) ist nach Ansicht des Kantons Zürich massgebend für die Definition des Arbeitgeberbegriffs im Sinne von Art. 15 Abs. 2 Bst. b OECD-MA.

### 3.3.2 Am Zweck der Monteurklausel orientierte Betrachtungsweise des Kantons Zürich

Die (neue) Praxis des Kantons Zürich geht insoweit mit der deutschen Lehre und dem OECD-Kommentar konform, als sie ebenfalls nicht einfach auf den formellen Arbeitgeber abstellt und das Vorliegen der Monteurklausel nicht bereits – die übrigen Bedingungen als erfüllt vorausgesetzt – dann bejaht, wenn ein in der Schweiz tätiger Arbeitnehmer weiterhin von seinem im Ausland domizilierten Arbeitgeber entlohnt wird, d.h. auf der ausländischen Payroll bleibt. Anders als die deutsche Praxis stellt der Kanton Zürich aber nicht vornehmlich auf das wirtschaftliche Element des «Tragens der Vergütungen» ab. Da nämlich in fast allen Fällen, in denen ein Arbeitnehmer eine Arbeitsleistung in einem andern Staat, d.h. ausserhalb seines Wohnsitzstaates, erbringt, das Salär direkt oder indirekt vom Arbeitsortstaat getragen wird, würde der doppelbesteuerungsrechtliche Zweck der Monteurklausel, der in der Verhinderung des Wechsels des Besteuerungsrechts bei gewissen kurzfristigen Auslandsinsätzen von Arbeitnehmern besteht, weitgehend vereitelt<sup>94</sup>.

91 VOGEL, N 27 zu Art. 15.

92 KRAUSE/SCHAUMBURG/WASSERMAYER, S. 95.

93 Der Fall ist dem EuGH mit Bezug auf die Vereinbarkeit mit dem Gemeinschaftsrecht zur Vorabentscheidung unterbreitet worden.

94 Ebenso WALDBURGER, S. 111 ff.

Mit dem Vorbehalt des Art. 15 Abs. 2 OECD-MA hatte man insbesondere die Besteuerungssituation von kurzfristig entsandten Arbeitnehmern im Rahmen der *Erfüllung eines echten Auftrages bzw. Werkvertrages* im Auge. In diesen Fällen sollte – in Abweichung des ansonsten zur Anwendung gelangenden Arbeitsortprinzips<sup>95</sup> – das Besteuerungsrecht im Wohnsitzstaat des Arbeitnehmers verbleiben. Man wollte bei international eingesetzten Arbeitnehmern ein – auch praktisch kaum durchführbares – ständiges Wechseln des Besteuerungsrechts auf die diversen Einsatzländer vermeiden und damit auch der internationalen Mobilität bzw. Freizügigkeit Rechnung tragen<sup>96</sup>. Diese Betrachtungsweise wird nicht nur durch den Begriff «Monteurklausel»<sup>97</sup>, sondern auch durch die im OECD-Musterabkommen aufgeführten Beispiele erhärtet. Im Kommentar werden neben dem Montagepersonal auch Verkäufer und Ingenieure erwähnt, d.h. Mitarbeiter, die im Rahmen eines echten Auftrages oder Werkvertrages ins Ausland entsandt werden, aber in der Regel vollumfänglich in der Organisation und Weisungsbefugnis ihres (entsendenden) Arbeitgebers verbleiben<sup>98</sup>.

Gemäss der Auffassung des Kantons Zürich bedeutet dies, dass in allen Fällen, in denen ein Arbeitnehmer von seinem Arbeitgeber für die Erfüllung eines mit einer schweizerischen Firma abgeschlossenen echten Auftrags oder Werkvertrags in die Schweiz entsandt wird, der Kanton Zürich von einem ausländischen Arbeitgeber bzw. Leistungsschuldner im Sinne von § 12 der Quellensteuerverordnung für ausländische Arbeitnehmer (Quellensteuerverordnung I) vom 2. Februar 1994 (QVO I)<sup>99</sup> ausgeht. Demzufolge wird einem entsprechenden Quellensteuerbefreiungsgesuch entsprochen bzw. wird, wenn der Arbeitnehmer weniger als 183 Tage in der Schweiz ist, in Anwendung der Monteurklausel eine gänzliche Steuerbefreiung in der Schweiz verfügt.

Im Gegensatz dazu wird die Anwendung der *Monteurklausel* – und damit eine Steuerbefreiung – immer dann *verneint*, wenn ein schweizerischer Arbeitgeber vorliegt, weil im Ergebnis die ausländische Firma der schweizeri-

schen Firma einen (oder mehrere) ihrer *Mitarbeiter überlässt*. Der Kanton Zürich lehnt somit nicht nur eine rein wirtschaftliche Betrachtungsweise, sondern auch die (teilweise ebenfalls vertretene) Ansicht ab, wonach als Arbeitgeber immer derjenige zu betrachten sei, der das Salär direkt auszahlt, selbst wenn alle (übrigen) Arbeitgeberereignisse auf die im Arbeitsortstaat domizilierte Firma übergegangen sind.

Die Konsequenzen dieser Auffassung zeigen sich sehr deutlich bei leitenden Angestellten, die für mehrere Jahre in die Schweiz entsandt werden, ihren Wohnsitz bei der Familie im Ausland beibehalten, aber (vorwiegend aus sozialversicherungsrechtlichen Gründen) weiterhin aus dem Ausland bezahlt werden. Diese Arbeitnehmer verlassen ihr Unternehmen ab dem ersten Tag; sie rapportieren nicht mehr an ihren «formellen» Arbeitgeber<sup>100</sup> und erhalten keine Weisungen mehr<sup>101</sup>. Bei entsprechenden Anfragen des Steueramtes an die entsendende Firma gehen auch die (ehemaligen) Personalchefs solcher «Mitarbeiter» ausnahmslos davon aus, dass diese ihr Unternehmen verlassen haben. Es wäre falsch, solche Arbeitnehmer im Zu- und Wegzugsjahr unter Umständen noch im Wohnsitzstaat zu besteuern. Nach Ansicht des Kantons Zürich unterliegen solche Arbeitnehmer trotz Weiterlaufens der Salarierung aus dem Ausland ab dem ersten Tag der schweizerischen Besteuerungshoheit. Dasselbe gilt auch bei kürzeren Arbeitseinsätzen in der Schweiz.

Zusammengefasst bedeutet dies, dass die *Feststellung der Arbeitgeberereignisse* im Rahmen einer *Gesamtbeurteilung* erfolgen muss, bei der weder das wirtschaftliche Tragen der Salärzahlungen noch das formelle Auszahlen des Salärs entscheidend sind. Ebenso wenig ist entscheidend, ob das Salär eins zu eins oder mittels einer Pauschale zurückbelastet wird.

Bei der Beurteilung, ob ein schweizerischer oder deutscher Arbeitgeber im Sinne von Art. 15 Abs. 2 DBA CH-D vorliegt, werden in erster Linie folgende Merkmale geprüft:

95 Zu Recht weisen LECHNER/MUSZYNSKA (S. 158) darauf hin, dass das Recht zur Besteuerung von Einkünften, die im entsprechenden Staatsgebiet erzielt worden sind, zu den Souveränitätsrechten dieses Staats gehört.

96 Vgl. LECHNER/MUSZYNSKA, S. 159 mit Hinweisen.

97 Vgl. JANN, S. 200.

98 Vgl. auch die Ausführungen bei LOCHER/MEIER/VON SIEBENTHAL/KOLB, B 15.2, Nr. 1, wo ebenfalls diejenigen Fälle erwähnt werden, in denen Unternehmen des einen Staates Anlagegüter verkaufen, die im andern Staat von betriebseigenen und im Staat des Unternehmens ansässigen Arbeitnehmern montiert oder eingebaut werden.

99 OS 631, 41.

100 Auch der BFH spricht von einem rein «formellen» Arbeitgeber, wenn der Arbeitnehmer im Interesse und letztlich auch auf Rechnung des einsetzenden Unternehmens arbeitet, das Arbeitsverhältnis zu dem entsendenden Unternehmen aber fortgeführt wird; vgl. AMANN, S. 34.

101 Teilweise wird in solchen Fällen ein so genannter Stammhausbindungsvertrag mit einer Reentry-Klausel abgeschlossen; vgl. ESER, S. 188.



- *Wem obliegt das Weisungsrecht in der täglichen Arbeit?* In den meisten Fällen, in denen die Quellensteuerbefreiung bzw. die Anwendung der Monteurklausel fraglich ist, sind die vorstehenden Voraussetzungen in dem Sinne erfüllt, dass die ausländischen Arbeitnehmer in den Räumlichkeiten und mit den Arbeitswerkzeugen des schweizerischen Arbeitgebers arbeiten und diesem auch die Ergebnisse exklusiv zustehen. Dies spricht grundsätzlich stets für das Vorliegen eines schweizerischen Arbeitgebers und damit der schweizerischen Steuerbefreiung. Im Kanton Zürich wird aber v.a. das Kriterium des Weisungsrechts für die Beurteilung der Arbeitgeberbereitschaft als massgebend betrachtet, weshalb dieser Punkt am meisten abgeklärt wird. Entscheidend ist, dass der schweizerischen Firma ein umfassendes Weisungsrecht zustehen muss, das sich auf die tägliche Arbeitstätigkeit bezieht und beispielsweise jederzeit eine Anpassung der dem Arbeitnehmer auferlegten Vorgaben bzw. Zielsetzungen im Rahmen eines Projektes ermöglicht.
- *Wem ist das Arbeitsergebnis geschuldet?* Ist das Arbeitsergebnis, z.B. Programmierarbeiten innerhalb eines Projekts, unmittelbar der schweizerischen Firma geschuldet, spricht dies für einen schweizerischen Arbeitgeber. Ist dagegen der hier tätige Arbeitnehmer ausschliesslich seinem ausländischen, d.h. deutschen Arbeitgeber ablieferungspflichtig, spricht dies für einen ausländischen Arbeitgeber.

Da jede Fallkonstellation individuell behandelt werden muss und die abgeschlossenen Verträge nicht immer eine eindeutige Beurteilung ermöglichen, muss bei Untersuchungshandlungen *hilfsweise* oft auch auf äusserliche Merkmale zurückgegriffen werden. Diese sind als *Indizien* zu betrachten, die für oder gegen das Vorliegen eines ausländischen Arbeitgebers sprechen. Als solche Indizien gelten z.B.:

- *In wessen Räumlichkeiten wird die Arbeit ausgeführt?* Hält sich der Arbeitnehmer ganz oder überwiegend in den Büros der Schweizer Firma auf, spricht dies für das Vorliegen eines schweizerischen Arbeitgebers. Ein starkes Indiz für das Vorliegen eines schweizerischen Arbeitgebers ist, wenn dieser verlangen kann, dass die Arbeit in seinen Räumlichkeiten durchgeführt wird, selbst wenn die Tätigkeit als solche dies nicht zwingend erfordern würde. Hält sich dagegen der Arbeitnehmer in der Schweiz nur tageweise, z.B. nur zwecks Rapports über den Stand seiner – im Übrigen im Ausland erbrachten – Arbeiten in der Schweiz auf, spricht dies gegen das Vorliegen eines schweizerischen Arbeitgebers.
- *Wer stellt dem «Arbeitnehmer» die Arbeitsgeräte etc. zur Verfügung?* Werden die Arbeitsgeräte, z.B.

Computer, Natel, Werkzeuge, Softwareprogramme etc., vollständig oder überwiegend von der Schweizer Firma zur Verfügung gestellt, spricht dies für das Vorliegen eines schweizerischen Arbeitgebers. Bringt dagegen der Arbeitnehmer seine Werkzeuge etc. selbst mit, z.B. weil er als Experte allein über die nötige Ausrüstung verfügt, spricht dies gegen einen schweizerischen Arbeitgeber.

- *Wer trägt das Risiko der Arbeitstätigkeit?* Wirkt sich beispielsweise ein Verschulden des Arbeitnehmers unmittelbar bei der schweizerischen Firma aus, trägt dieser somit auch das Risiko und spricht dies für einen schweizerischen Arbeitgeber.

Gemäss der zürcherischen Praxis wird dann von einem *zürcherischen Arbeitgeber* im Sinne von Art. 15 Abs. 2 Bst. b DBA CH-D gesprochen, wenn diesem das Weisungsrecht in einem umfassenden Sinne zusteht und dem im Ausland verbleibenden Arbeitgeber höchstens noch das Recht, über den Einsatz als solchen zu entscheiden, zukommt. Dies ist z.B. dann der Fall, wenn Arbeitnehmer aus dem Ausland – zusammen mit schweizerischen Arbeitnehmern – an einem komplexen Projekt mitarbeiten und die Projektleitung vollständig in der Schweiz wahrgenommen wird. Bei solchen Konstellationen, die v.a. bei grossen Informatikprojekten auftreten, kommt das Besteuerungsrecht für die in der Schweiz erzielten Arbeitseinkünfte des aus dem Ausland entsandten Arbeitnehmers ab dem ersten Tag der Schweiz zu. In diesen Fällen entscheidet der schweizerische Arbeitgeber nämlich auch über sämtliche Tätigkeiten der eingesetzten Arbeitnehmer. Auch sind sämtliche Arbeitsergebnisse unmittelbar der schweizerischen Firma abzuliefern.

Demgegenüber wird von einem *ausländischen Arbeitgeber* gesprochen, wenn der Arbeitnehmer bis zum Abschluss seiner Arbeitstätigkeit in der Schweiz keinerlei Weisungen der schweizerischen Firma entgegennehmen muss, sondern lediglich dafür besorgt sein muss, dass die dem Besteller von seinem Arbeitgeber vertraglich zugesagte Leistung fristgerecht geliefert wird. Hat die schweizerische Firma bis zur Ablieferung kein Weisungsrecht, sondern ist sie auf den Weg der Gewährleistungsrüge und Geltendmachung von Schadenersatz angewiesen, so geht der Kanton Zürich von einem ausländischen Arbeitgeber im Sinne von Art. 15 Abs. 2 Bst. b DBA CH-D aus.

Dies ist typischerweise dann der Fall, wenn ein echter Werkvertrag vorliegt und z.B. ein EDV-Spezialist verpflichtet ist, innerhalb eines komplexen Projektes ein ganz bestimmtes, klar definiertes Modul beizusteuern. Ebenso wird von einem ausländischen Arbeitgeber im Sinne von Art. 15 Abs. 2 Bst. b DBA CH-D ausgegangen,

wenn sich die zu erbringende Leistung typischerweise einem schweizerischen Weisungsrecht entzieht. Dies ist z.B. bei gewissen Beratungsfunktionen der Fall, bei denen gerade die Unabhängigkeit Voraussetzung für die Erbringung der vereinbarten Leistung ist. Ebenso nimmt man einen ausländischen Arbeitgeber an, wenn das (Teil-)Projekt unter ausländischer Verantwortung steht, so z.B., wenn eine ausländische Firma für den Unterhalt einer Maschine oder für den Unterhalt eines Softwareprogramms zuständig ist und dafür seine Spezialisten in die Schweiz entsendet.

Die zürcherische Praxis entspricht somit (zumindest teilweise) der von deutscher Seite im BMF-Schreiben vom 9. September 2001 vertretenen Ansicht<sup>102</sup>. Danach ist der Arbeitgeberbegriff in einem arbeitsrechtlichen bzw. wirtschaftlichen Sinne zu verstehen und «als Arbeitgeber anzusehen, wer entweder eine arbeitsrechtliche Vereinbarung mit dem Arbeitnehmer abschliesst oder den Arbeitnehmer in seinen Geschäftsbetrieb integriert, weisungsbefugt ist und die Vergütungen für die ihm geleistete unselbständige Arbeit wirtschaftlich trägt.

Bei einer Entsendung von mehr als drei Monaten ist regelmässig von einer Integration in das aufnehmende Unternehmen auszugehen.

Ist der Arbeitnehmer zwar weniger als drei Monate für das aufnehmende Unternehmen tätig, wiederholt sich dies aber mehrfach, wird das aufnehmende Unternehmen für diese Zeiten ebenfalls regelmässig zum wirtschaftlichen Arbeitgeber.»

## 4 Schlussfolgerungen

### 4.1 Allgemeines

Nach Ansicht des kantonalen Steueramtes ist bei der Auslegung des Arbeitgeberbegriffs (bzw. des Arbeitnehmerbegriffs) im Sinne von Art. 15 Abs. 2 Bst. b OECD-MA der speziellen doppelbesteuerungsrechtlichen Problematik Rechnung zu tragen. Anders als im Privatrecht sowie im Sozialversicherungsrecht, bei denen v.a. der Schutzgedanke im Vordergrund steht, geht es bei den Doppelbesteuerungsabkommen um die *Zuweisung der Besteuerungsbefugnis* im internationalen Verhältnis.

Diese Betrachtungsweise führt dazu, dass bei Auseinanderfallen von formellem und materiellem bzw. mittelbarem und unmittelbarem Arbeitgeber stets dasjenige Unternehmen als Arbeitgeber zu betrachten ist, bei dem die *typologischen Arbeitgebermerkmale überwiegend erfüllt* sind<sup>103</sup>. Dies bedeutet, dass zumindest dann, wenn die schweizerische Firma ein umfassendes Weisungsrecht, z.B. auch für den Arbeitseinsatz, hat und ihr auch *unmittelbar* sämtliche Resultate der Tätigkeit des Arbeitnehmers zufließen, das Besteuerungsrecht der Schweiz zukommt.

Gemäss der Praxis des Kantons Zürich muss die Frage des Vorliegens eines schweizerischen Arbeitgebers in jedem Fall, d.h. auch bei einem Aufenthalt von weniger als drei Monaten in der Schweiz, abgeklärt werden. Die Dauer der Beschäftigung ist allerdings ein Hinweis für die Einordnung in die Organisation des schweizerischen Arbeitgebers. Die hier vertretene Betrachtungsweise geht somit nicht so weit wie die deutsche Praxis, nach der im Sinne einer typisierenden Betrachtungsweise der Dauer der Unterstellung die Bedeutung einer (widerlegbaren) Vermutung zukommt. Gemäss der deutschen Praxis wird bei (einmaligen) Aufenthalten von *weniger als drei Monaten Dauer* im Arbeitsortstaat auf Abklärungen verzichtet, und es wird davon ausgegangen, dass der Arbeitgeber im Ausland verbleibe und demzufolge die Monteurklausel zur Anwendung gelange. Bei Aufenthalten in Deutschland von *mehr als drei Monaten Dauer* und *Einordnung in die Firma des Arbeitsortstaats* wird wiederum automatisch von einem deutschen Arbeitgeber ausgegangen.

Der Kanton Zürich plädiert somit für eine (eingeschränkte) Übernahme der deutschen Praxis gemäss dem BMF-Schreiben vom 9. September 2001<sup>104</sup>, wobei das *wirtschaftliche Tragen der Lohnkosten* durch den Arbeitsortstaat *weder eine notwendige noch eine hinreichende Voraussetzung* für eine Besteuerung durch den Arbeitsortstaat ist. Entscheidend ist vielmehr – im Sinne einer Gesamtbeurteilung –, wo die *typologischen Merkmale eines Arbeitgebers* lokalisiert sind<sup>105</sup>.

102 Vgl. LOCHER/MEIER/VON SIEBENTHAL/KOLB, B 15.2, Nr. 35.

103 In diesem Sinne äusserte sich auch die ESTV, als sie detailliert abklärte, ob bei entsandten Mitarbeitern das Weisungsrecht etc. im entsendenden Mutterhaus oder in der einsetzenden Schwestergesellschaft wahrgenommen wird; vgl. LOCHER/MEIER/VON SIEBENTHAL/KOLB, B 15.2, Nr. 29.

104 Vgl. LOCHER/MEIER/VON SIEBENTHAL/KOLB, B 15.2, Nr. 35.

105 Diese Lösung deckt sich auch mit der Ansicht Waldburgers, der zu Recht die Erwägungen des BFH, welche auf das wirtschaftliche Tragen abstellen, rügt, dann aber ebenfalls zum Schluss kommt, dass das Ergebnis richtig sei, weil das Arbeitsverhältnis (Weisungsrecht etc.) zur entleihenden Firma bestand; vgl. WALDBURGER, S. 124.

## 4.2 Besteuerungskompetenz bei entlehnten Arbeitnehmern im Rahmen zeitlich befristeter Arbeitseinsätze

### 4.2.1 Unechte Leiharbeitsverhältnisse

Bei unechten Leiharbeitsverhältnissen stellt sich in der Regel die Frage der Arbeitgebereneigenschaft nicht, da gewerbsmässige Personalverleiher gemäss Art. 12 Abs. 1 und 2 AVG und Art. 28 der Verordnung vom 16. Januar 1991 über die Arbeitsvermittlung und den Personalverleih (Arbeitsvermittlungsverordnung [AVV]<sup>106</sup>) eine Betriebsbewilligung des kantonalen Arbeitsamtes benötigen und der *Personalverleih vom Ausland in die Schweiz nicht gestattet* ist<sup>107</sup>. Verleiht somit eine mit der entsprechenden Bewilligung ausgestattete schweizerische Gesellschaft einen Arbeitnehmer an eine schweizerische Firma, ist stets ein schweizerischer Arbeitgeber vorhanden. Demzufolge kommt die Kompetenz zur Besteuerung der Arbeitseinkünfte grundsätzlich ab dem ersten Tag der Schweiz zu.

### 4.2.2 Echte Leiharbeitsverhältnisse

Liegt ein echtes Leihverhältnis vor bzw. verleiht eine im Ausland domizilierte Firma unter Verletzung von Art. 12 Abs. 2 Satz 2 AVG ausländische Arbeitnehmer in die Schweiz, dann sind die im Kommentar zum OECD-MA erwähnten Kriterien zur Bestimmung des Arbeitgeberbegriffs anwendbar. Ein nur kurzfristiger Aufenthalt gilt

als Indiz dafür, dass *keine Einordnung in die Organisation des schweizerischen Arbeitgebers* vorliegt.

### 4.3 Besteuerungskompetenz bei entlehnten Arbeitnehmern im Rahmen längerfristiger Arbeitseinsätze

Es wird von einem schweizerischen Arbeitgeber ausgegangen, wenn der ausländische Arbeitnehmer *in die Organisation des schweizerischen Unternehmens integriert* wird und dieses *weisungsbefugt* ist. Die längere Beschäftigungsdauer in der Schweiz gilt als Indiz für das Vorliegen eines schweizerischen Arbeitgebers. In diesem Fall ist der ausländische Arbeitnehmer ab dem ersten Tag für das (weiterhin) vom Ausland bezahlte, d.h. vorgeschossene Salär quellensteuerpflichtig. Dies gilt sowohl bei verbundenen Gesellschaften (z.B. wenn ein Direktor für mehrere Jahre zur schweizerischen Tochtergesellschaft delegiert wird) als auch bei grösseren Projekten, die in der Schweiz geleitet werden<sup>108</sup>.

### 4.4 Besteuerungskompetenz bei entlehnten Arbeitnehmern im Rahmen eines Werkvertrages oder Auftrages mit dem ausländischen Arbeitgeber des Arbeitnehmers

Liegt ein echter Auftrag oder Werkvertrag bzw. ein vergleichbarer Innominatkontrakt vor, so erfolgt – auch bei längerem Aufenthalt des in der Schweiz tätigen Ausländers – keine Quellenbesteuerung. Die Frage der Besteue-

106 SR 823.111.

107 In diesem Fall ist der Arbeitsvertrag gemäss Art. 19 Abs. 6 AVG ungültig und es kommt Art. 320 Abs. 3 OR zur Anwendung. Ausserdem macht sich der ausländische Verleiher gemäss Art. 39 Abs. 1 Bst. a AVG strafbar und hat eine Busse bis zu Fr. 100 000 zu bezahlen.

108 In diesem Sinne lautet auch das Ergebnis der DBA-Verhandlung der ESTV mit Österreich vom 10. Dezember 1999 (vgl. ASA 68 (1999/2000), S. 491 f.):

«Behandlung der Personalentsendung im internationalen Konzern

Beide Seiten stimmen in Folgendem überein:

1. Gestaltungen innerhalb verbundener Unternehmen haben fremdverhaltenskonform zu erfolgen. Da es unter einander fremd gegenüberstehenden Unternehmen durchaus üblich ist, unter bestimmten Bedingungen Personal im Rahmen von Arbeitsgestellungsverträgen zur Verfügung zu stellen, muss dies unter gleichen Bedingungen auch im Rahmen verbundener Unternehmen zulässig sein. Personalentsendungen auf der Grundlage von Arbeitsgestellungsverträgen sind daher im Rahmen verbundener Unternehmen nicht von vornherein ausgeschlossen.

2. Es liegt im Rahmen der Gestaltungsfreiheit, darüber zu entscheiden, mit wem jemand einen Dienstvertrag abschliessen möchte. Wenn hierbei die gewählte zivilrechtliche Gestaltung nicht bloss «auf dem Papier» existiert, sondern auch in wirtschaftlicher Hinsicht dementsprechend vollzogen wird, ist sie auch der Besteuerung zugrunde zu legen.

3. Um zu beurteilen, ob der Gestellungsnehmer im Rahmen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise als steuerlicher Arbeit-

geber zu werten ist, muss untersucht werden, ob die typischen Arbeitgeberfunktionen schwerpunktmässig von ihm oder von dem entscheidenden Unternehmen tatsächlich wahrgenommen werden.

Bei der Beurteilung, wem im Fall von Arbeitsgestellungsverhältnissen die typischen Arbeitgeberfunktionen zufallen, wird man vor allem folgende Fragen zu beantworten haben:

– Wer entscheidet über die Höhe der Bezüge (mit wem wurde die Gehaltsvereinbarung abgeschlossen)?

– Wer entscheidet über die Teilnahmeberechtigung an einem allfälligen Erfolgsbonus- und Aktienerwerbsplan des Konzerns?

– Wer trägt das Risiko für eine Lohnzahlung im Nichtleistungsfall?

– Gegenüber wem erwachsen dem Arbeitnehmer Abfertigungs- und Pensionsansprüche?

– Wer entscheidet über das Urlaubsausmass?

– Wer behält den Arbeitnehmer nach Ablauf der Entsendungszeit?

– Wer hat das Recht der Entscheidung über Kündigung bzw. Entlassung? Gelten die Kündigungsgründe des Staates des Personalentsenders oder jene des Staates des Personalverwenders?

– Mit wem hat der Arbeitnehmer Meinungsverschiedenheiten aus dem Dienstvertrag – gegebenenfalls gerichtlich – auszutragen?

– Wer ist für die Sozialversicherungsbelange des Arbeitnehmers verantwortlich?

Die Anerkennung eines Arbeitsgestellungsverhältnisses setzt im übrigen eine eindeutige vertragliche Abmachung zwischen dem Arbeitskräfteüberlasser und dem Beschäftigter voraus.»

zung des ausländischen Arbeitnehmers muss im ordentlichen Verfahren geprüft werden. Der Ausländer muss eine Steuererklärung (allenfalls lediglich mit Hinweis auf die Monteurklausel) einreichen. Er wird demnach bei einem weniger als 183 Tage dauernden Aufenthalt in der Schweiz steuerbefreit, bei längerem Aufenthalt in der Schweiz dagegen für das Erwerbseinkommen ordentlich besteuert.

## Literaturverzeichnis

- AMANN ROBERT, Dienstleistungen im internationalen Steuerrecht, Engineering – Management – Beratung – Lizenzverkehr, München 1998
- BEHNISCH URS R., *s. Känzig Ernst/Behnisch Urs R.*
- BLUMENSTEIN ERNST/LOCHER PETER, System des Steuerrechts, 5. A., Zürich 1995
- BRÜHWILER JÜRIG, Auswirkungen des Bundesgesetzes über die Arbeitsvermittlung und den Personalverleih vom 6. Oktober 1989 (AVG) auf den temporären Arbeitsvertrag, in SJZ 87 (1991), S. 221 ff. (zit.: Brühwiler, Auswirkungen)
- Kommentar zum Einzelarbeitsvertrag, Art. 319–343 OR, 2. A., Bern/Stuttgart/Wien 1996 (zit.: Brühwiler, Kommentar)
- BRUNNER CHRISTIANE/BÜHLER JEAN-MICHEL/WAEBER JEAN-BERNARD, Kommentar zum Arbeitsvertragsrecht, 2. A., Basel/Frankfurt a. M. 1997
- BÜHLER JEAN-MICHEL, *s. Brunner Christiane/Bühler Jean-Michel/Waerber Jean-Bernard*
- CADOTSCH PAUL, Der AHV-Arbeitnehmerbegriff im Wandel der Zeit, in SZS 1990, S. 64 ff. und 120 ff.
- CAGIANUT FRANCIS/HÖHN ERNST, Unternehmungssteuerrecht, 3. A., Bern/Stuttgart/Wien 1993
- DUBBER ANJA, *s. Niebler Michael/Meier Horst/Dubber Anja*
- DUC JEAN-LOUIS, *s. Greber Pierre-Yves/Duc Jean-Louis/Scartazzini Gustavo*
- DUPAL SIMONE, *s. Zehetner Ulf/Dupal Simone*
- ESER GISBERT, Das Arbeitsverhältnis im Multinationalen Unternehmen, Arbeitsrecht, Steuerrecht, Sozialversicherungsrecht, Heidelberg 1996
- FELLMANN WALTER, Abgrenzung der Dienstleistungsverträge zum Arbeitsvertrag und zur Erbringung von Leistungen als Organ einer Gesellschaft, in AJP 1997, S. 172 ff. (zit.: Fellmann, Abgrenzung)
- Berner Kommentar zum Schweiz. Zivilgesetzbuch, Bd. VI/2/4, Der einfache Auftrag, Art. 394–406 OR, Bern 1992 (zit.: Fellmann, Berner Kommentar)
- FLICK HANS/WASSERMAYER FRANZ/WINGERT KARL-DIETER/KEMPERMANN MICHAEL, Kommentar zum Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland–Schweiz, Steuern vom Einkommen und Vermögen, Köln 1981
- FORSTMOSER PETER, *s. Meier-Hayoz Arthur/Forstmoser Peter*
- FORSTMOSER PETER/MEIER-HAYOZ ARTHUR/NOBEL PETER, Schweizerisches Aktienrecht, Bern 1996
- FREI WALTER, *s. Richner Felix/Frei Walter/Kaufmann Stefan*
- GASSNER WOLFGANG/LANG MICHAEL/LECHNER EDUARD, Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht, Das neue Musterabkommen der OECD, Wien 1994
- GAUCH PETER, Der Werkvertrag, 4. A., Zürich 1996
- GREBER PIERRE-YVES/DUC JEAN-LOUIS/SCARTAZZINI GUSTAVO, Commentaire des articles 1 à 16 de la loi fédérale sur l'assurance-vieillesse et survivants (LAVS), Basel/Frankfurt a. M. 1997
- HAMM MICHAEL, Die vertragsrechtliche Stellung freier Mitarbeiter in den Massenmedien, Bern 1994
- HANDSCHIN LUKAS, Der Konzern im geltenden schweizerischen Privatrecht, Zürich 1994
- HARDER WOLFGANG S., Freie Mitarbeit und ähnliche Formen freier Zusammenarbeit, 2. A., Bern 2002
- HÖHN ERNST, Handbuch des Internationalen Steuerrechts der Schweiz, 2., überarb. A., Bern/Wien/Stuttgart 1993
- *s. Cagianut Francis/Höhn Ernst*
- HÖHN ERNST/WALDBURGER ROBERT, Steuerrecht, Bd. I, 9. A., Bern/Stuttgart/Wien 2001
- Steuerrecht, Bd. II, 9. A., Bern/Stuttgart/Wien 2002
- KÄNZIG ERNST/BEHNISCH URS R., Die direkte Bundessteuer (Wehrsteuer), III. Teil, 2. A., Basel 1992
- KÄSER HANSPETER, Unterstellung und Beitragswesen in der obligatorischen AHV, Bern 1996
- KAUFMANN STEFAN, *s. Richner Felix/Frei Walter/Kaufmann Stefan*
- KEMPERMANN MICHAEL, *s. Flick Hans/Wassermayer Franz/Wingert Karl-Dieter/Kempermann Michael*
- KIESER UELI, ATSG-Kommentar, Zürich 2003 (zit.: Kieser, ATSG-Kommentar)

- Rechtsprechung des Bundesgerichts zum AHVG, Zürich 1996 (zit.: Kieser, Rechtsprechung)
- KNÜSEL BRUNO, in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Art. 1–82, hrsg. von Martin Zweifel/Peter Athanas, Basel/Genf/München 2000
- KOLB ANDREAS, s. *Locher Kurt/Meier Walter/von Siebenthal Rudolf/Kolb Andreas*
- KRAUSE HANS-JÜRGEN/SCHAUMBURG HARALD/WASSERMEYER FRANZ, *Besteuerung grenzüberschreitender Aktivitäten*, Bonn 1996
- LANG MICHAEL, s. *Gassner Wolfgang/Lang Michael/Lechner Eduard*
- LANZ RAPHAEL, Die Abgrenzung der selbständigen von der unselbständigen Erwerbstätigkeit im Sozialversicherungs-, Steuer- und Zivilrecht, in *AJP* 1997, S. 1463 ff.
- LECHNER EDUARD/MUSZYNSKA KATARZYNA, Die 183-Tage-Regel im DBA-Recht, in: Wolfgang Gassner/Michael Lang/Eduard Lechner (Hrsg.), *Arbeitnehmer im DBA-Recht*, Wien 2002
- LECHNER EDUARD, s. *Gassner Wolfgang/Lang Michael/Lechner Eduard*
- LEUENBERGER CHRISTOPH, Dienstleistungsverträge, in *ZSR* 106 II (1987) S. 1 ff.
- LOCHER KURT/MEIER WALTER/VON SIEBENTHAL RUDOLF/KOLB ANDREAS, *Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Deutschland 1971 und 1978*, Basel (Loseblatt)
- LOCHER PETER, s. *Blumenstein Ernst/Locher Peter*
- LOCHER THOMAS, *Grundriss des Sozialversicherungsrechts*, 2. A., Bern 1997
- MARSCHALL DIETER, in: *Münchener Handbuch zum Arbeitsrecht*, Bd. 2: Individualarbeitsrecht II, hrsg. von Reinhard Richardi/Otfried Wlotzke, 2. A., München 2000
- MEIER HORST, s. *Niebler Michael/Meier Horst/Dubber Anja*
- MEIER WALTER, s. *Locher Kurt/Meier Walter/von Siebenthal Rudolf/Kolb Andreas*
- MEIER-HAYOZ ARTHUR, s. *Forstmoser Peter/Meier-Hayoz Arthur/Nobel Peter*
- MEIER-HAYOZ ARTHUR/FORSTMOSER PETER, *Schweizerisches Gesellschaftsrecht*, 8. A., Bern 1998
- MUSZYNSKA KATARZYNA, s. *Lechner Eduard/Muszynska Katarzyna*
- NIEBLER MICHAEL/MEIER HORST/DUBBER ANJA, *Arbeitnehmer oder freier Mitarbeiter?*, Berlin 1994
- NOBEL PETER, s. *Forstmoser Peter/Meier-Hayoz Arthur/Nobel Peter*
- OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital* (Updated as of 29 April 2000), Paris 2000
- REHBINDER MANFRED, *Berner Kommentar zum Schweiz. Zivilgesetzbuch*, Bd. VI/2/2/1, *Der Arbeitsvertrag*, Einleitung und Kommentar zu den Art. 319–330a OR, Bern 1985 (zit.: Rehbinder, *Berner Kommentar*)
- in: *Kommentar zum Schweiz. Privatrecht*, hrsg. von Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Wolfgang Wiegand, *Obligationenrecht I*, Art. 1–529 OR, 2. A., Basel/Frankfurt a.M. 1996 (zit.: Rehbinder, *Basler Kommentar*)
- REICH MARKUS, *Der Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit im Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer*, in: *Problèmes actuels de droit Fiscal, Mélanges en l'honneur du Professeur Raoul Oberson*, Basel/Frankfurt a.M. 1995, S. 115 ff. (zit.: Reich, *FS Oberson*)
- in: *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht*, Bd. I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Art. 1–82, hrsg. von Martin Zweifel/Peter Athanas, Basel/Genf/München 2000 (zit.: Reich, *Kommentar DBG*)
- REIMANN AUGUST/ZUPPINGER FERDINAND/SCHÄRRER ERWIN, *Kommentar zum Zürcher Steuergesetz*, Bern 1961
- RICHARDI REINHARD, in: *Münchener Handbuch zum Arbeitsrecht*, Bd. 1: Individualarbeitsrecht I, hrsg. von Reinhard Richardi/Otfried Wlotzke, 2. A., München 2000
- RICHNER FELIX/FREI WALTER/KAUFMANN STEFAN, *Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz*, Zürich 1999
- RITTER ANDREAS, *Das revidierte Arbeitsvermittlungsgesetz*, Bern 1994
- RÜEDI RUDOLF, Die Abgrenzung zwischen selbständiger und unselbständiger Erwerbstätigkeit, in: *Schaffhauser René/Kieser Ueli* (Hrsg.), *Aktuelle Fragen aus dem Beitragsrecht der AHV*, St.Gallen 1998, S. 125 ff.
- SCARTAZZINI GUSTAVO, s. *Greber Pierre-Yves/Duc Jean-Louis/Scartazzini Gustavo*
- SCHÄRRER ERWIN, s. *Reimann August/Zuppinger Ferdinand/Schärrer Erwin*

- SCHAUMBURG HARALD, Internationales Steuerrecht: Aussensteuerrecht, Doppelbesteuerungsrecht, 2. A., Köln 1998
- *s. Krause Hans-Jürgen/Schaumburg Harald/Wassermeyer Franz*
- SCHWABE FRANK, Arbeitnehmerähnliche Personen, Diss. Zürich 1983
- SIEHR KURT, Das Internationale Privatrecht der Schweiz, Zürich 2002
- STANGL CHRISTIAN, *s. Tumpel Michael/Stangl Christian*
- STREIFF ULLIN/VON KAENEL ADRIAN, Arbeitsvertrag, 5. A., Zürich 1993
- TUMPEL MICHAEL/STANGL CHRISTIAN, Die Arbeitnehmerüberlassung im DBA-Recht, in: Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, hrsg. von Wolfgang Gasser/Michael Lang/Eduard Lechner/Josef Schuch/Claus Staringer, Wien 2003
- VISCHER FRANK, Der Arbeitsvertrag, Schweiz. Privatrecht, Bd. VII/1, III, 2. A., Basel/Frankfurt a. M. 1994
- 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
- VON KAENEL ADRIAN, Kriterien einer selbständigen Erwerbstätigkeit, in Schweizer Personalvorsorge 1995, S. 671 ff.
- *s. Streiff Ullin/von Kaenel Adrian*
- VON SIEBENTHAL RUDOLF, *s. Locher Kurt/Meier Walter/von Siebenthal Rudolf/Kolb Andreas*
- WAEBER JEAN-BERNARD, *s. Brunner Christiane/Bühler Jean-Michel/Waeber Jean-Bernard*
- WALDBURGER ROBERT, Das Einkommen aus unselbständiger Arbeit im internationalen Steuerrecht der Schweiz, Diss. St.Gallen 1990
- *s. Höhn Ernst/Waldburger Robert*
- WASSERMAYER FRANZ, *s. Flick Hans/Wassermeyer Franz/Wingert Karl-Dieter/Kempermann Michael*
- *s. Krause Hans-Jürgen/Schaumburg Harald/Wassermeyer Franz*
- WINGERT KARL-DIETER, *s. Flick Hans/Wassermeyer Franz/Wingert Karl-Dieter/Kempermann Michael*
- YERSIN DANIELLE, Les gains en capital considérés comme le revenu d'une activité lucrative, in ASA 59 (1990/91), S. 137 ff.
- ZEHETNER ULF/DUPAL SIMONE, Der abkommensrechtliche Arbeitgeberbegriff, in: Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, hrsg. von Wolfgang Gasser/Michael Lang/Eduard Lechner/Josef Schuch/Claus Staringer, Wien 2003
- ZUPPINGER FERDINAND, Die Abgrenzung zwischen dem Einkommen aus unselbständiger und dem Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit, in: FS 75 Jahre Eidgenössisches Versicherungsgericht, Bern 1992, S. 385 ff.
- *s. Reimann August/Zuppinger Ferdinand/Schärfer Erwin*
- ZWEIFEL MARTIN, in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Art. 83–222, hrsg. von Martin Zweifel/Peter Athanas, Basel/Genf/München 2000

# Rechtsprechung im Jahr 2002 (1. Teil)

Prof. Dr. iur. Markus Reich\*/Prof. Dr. iur. et lic. oec. Robert Waldburger\*\*

## Inhalt

	<b>Vorbemerkung</b>
1	<b>Kirchensteuer bei konfessionell gemischten Ehen</b>
2	<b>Kosten der LL.M.-Ausbildung</b>
3	<b>Mitarbeiteraktien mit wählbarer Sperrfrist</b>
4	<b>Schadenersatz- und Prozesskosten eines Anwaltes</b>
5	<b>Unterhaltskosten für eine im Interesse des Aktionärs gehaltene Villa</b>
6	<b>Kollektivität der Vorsorge</b>
7	<b>Korrektur verdeckter Kapitaleinlagen</b>
	<b>Literatur</b>

## Vorbemerkung

Bisher wurde der Rechtsprechungs-Überblick von Robert Waldburger alleine verfasst. Im Rahmen der Zusammenarbeit zwischen den Lehrstühlen für Steuerrecht der Universitäten St.Gallen und Zürich haben sich die Autoren entschlossen, diese Rubrik ab jetzt gemeinsam zu betreuen. Am Konzept werden keine Änderungen vorgenommen; hingegen versprechen sich die Autoren, durch ihren wissenschaftlichen Diskurs den Nutzen dieser Rubrik für den Leser zu erhöhen und hoffen, dass ihre Anregungen von der künftigen Rechtsprechung aufgenommen werden.

Der zweite Teil der Rechtsprechungsübersicht wird in der nächsten Nummer des IFF Forums für Steuerrecht erscheinen.

## 1 Kirchensteuer bei konfessionell gemischten Ehen<sup>1</sup>

### Sachverhalt

Die Ehegatten A. und B. X. wohnen im Kanton Thurgau, wo sie unbeschränkt steuerpflichtig sind. A. X. übt zudem teilzeitlich im Kanton Schaffhausen eine selbständige Erwerbstätigkeit aus, weshalb er dort beschränkt steuerpflichtig ist. Er ist konfessionslos, während B. X. der evangelisch-reformierten Landeskirche angehört. Die evangelisch-reformierte Kirchgemeinde der Stadt Schaffhausen belangte A. X. für die hälftige Kirchensteuer auf dem im Kanton Schaffhausen steuerbaren Einkommen. Die Steuerbescheide waren nur an den Ehemann gerichtet. Nachdem die Ehegatten erfolglos ans Obergericht des Kantons Schaffhausen gelangt waren, erhoben sie staatsrechtliche Beschwerde und machten vor Bundesgericht im Wesentlichen eine Verletzung der Glaubens- und Gewissensfreiheit, des Legalitätsprinzips im Abgaberecht sowie des Doppelbesteuerungsverbots geltend. Weiter brachten sie vor, die Ehefrau sei «klar nicht Steu-

\* Ordinarius für Steuer-, Finanz- und Verwaltungsrecht an der Universität Zürich

\*\* Ordinarius für Steuerrecht an der Universität St.Gallen

1 Entscheidung des Bundesgerichts vom 19. April 2002, in StE 2002 A 25 Nr. 9.

ersubjekt und (habe) im Kanton Schaffhausen in keiner Weise eine Steuerpflicht zu erfüllen». Das Bundesgericht wies die Beschwerde mit folgenden Argumenten ab.

### Rechtliche Beurteilung durch das Bundesgericht

Gemäss ständiger Praxis des Bundesgerichts ist dem konfessionell gemischten Charakter einer Ehe dadurch Rechnung zu tragen, dass nur ein Bruchteil der vollen Kirchensteuer erhoben wird, welcher dem Verhältnis der verschiedenen Kirchenzugehörigkeiten entspricht.<sup>2</sup> In der Berechnung der Kirchensteuer aufgrund des Gesamteinkommens der Familie liegt kein Verstoß gegen die Religionsfreiheit. Dem liegt der Gedanke zugrunde, dass die Ehegatten zivilrechtlich und wirtschaftlich eine gewisse Einheit bilden und sich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des einen Partners auch nach dem Einkommen und Vermögen des andern bestimmt. Durch die Reduktion auf die Hälfte der vollen Kirchensteuer ist dem konfessionell gemischten Charakter der Familie somit genügend Rechnung getragen worden. Auch auf den Umstand, dass die Ehegatten weder Mitglieder der Kirchgemeinden der Stadt Schaffhausen noch der kantonalen Landeskirche sind, kommt es nicht an. Wesentlich ist einzig die Zugehörigkeit der Ehefrau zum gleichen Glaubensbekenntnis wie der besteuerte Kirchenverband (E 2.1).<sup>3</sup>

So weist das Bundesgericht auch den Einwand ab, es fehle an einer gesetzlichen Grundlage für die Erhebung der Kirchensteuer. Gemäss der Verfassung des Kantons Schaffhausen sind die Kirchgemeinden zur Erhebung von Kirchensteuern ermächtigt, «welche von den Kirchengenossen nach den gleichen Grundsätzen wie die Gemeindesteuern zu erheben sind». Hierauf gestützt erliess der Verband der evangelisch-reformierten Kirchgemeinden der Stadt Schaffhausen eine Kirchensteuerordnung, wonach «die Angehörigen der evangelisch-reformierten Kirche, die Gemeindesteuern zu zahlen haben», der Kirchensteuer unterliegen (E 2.2.1). Unter Kirchengenossen sind nicht nur die Mitglieder einer bestimmten Kirchgemeinde oder Landeskirche zu verstehen, sondern auch ausserkantonale wohnhafte Personen, die derselben Konfession angehören wie der besteuerte Verband. Massgebend ist nur das Glaubensbekenntnis (E 2.2.2).<sup>4</sup>

Im Weiteren verwirft das Bundesgericht auch das Argument, die Ehefrau sei im Kanton Schaffhausen gar nicht

steuerpflichtig und könne deshalb nicht Steuersubjekt der streitigen Kirchensteuer sein. Zwar erziele die Ehefrau im Kanton Schaffhausen kein steuerbares Einkommen, sie lebe aber in ungetrennter Ehe. Die Haushaltbesteuerung bzw. die Besteuerung der Ehegatten als Einheit betreffe nicht nur die Bemessungsgrundlage, sondern auch die Steuerpflicht. Es wäre widersprüchlich, einerseits jegliche Trennung zwischen den Eheleuten in Bezug auf die Bemessungsgrundlage zu unterlassen, andererseits aber eine solche Unterscheidung hinsichtlich ihrer Steuerpflicht vorzunehmen. Das gelte sowohl bei beschränkter als auch bei unbeschränkter Steuerpflicht. Somit bejahte das Bundesgericht eine sich aus aStG SH 12 I ergebende – entsprechend ihrem Ehemann beschränkte – Steuerpflicht von Frau B. X. (E 2.2.4).

Schliesslich befasst sich das Bundesgericht mit dem verfassungsrechtlichen Doppelbesteuerungsverbot, das auch für die Kirchensteuer gilt, wobei die gleichen Regeln wie für die direkten kantonalen Steuern angewandt werden. Im konkreten Fall sind indes die entsprechenden Prinzipien beachtet worden; auch liegt kein Verstoß gegen das Schlechterstellungsverbot vor (E 2.3).

Den Umstand, dass die Ehefrau in den Steuerentscheiden nie erwähnt und auch nicht ins Verfahren einbezogen wurde, hat das Bundesgericht mangels rechtsgenügender Rüge nicht überprüft. Es reiche nicht aus, dass die Beschwerdeführer bemerkten, dass immer nur der Ehemann angeschrieben und die Ehefrau in den Entscheiden nicht einmal erwähnt worden sei. Dies hätten sie ausschliesslich im Zusammenhang mit ihrer (unzutreffenden) Behauptung, die Ehefrau sei im Kanton Schaffhausen gar nicht steuerpflichtig, vorgebracht (E 2.4).

### Bemerkungen und Schlussfolgerungen

Die Tragweite dieses Entscheids ist noch unklar. Hinsichtlich der Religionsfreiheit knüpfen die Erwägungen an die bisherige Praxis an. Mit Bezug auf die Frage der subjektiven Steuerpflicht der Ehegatten im interkantonalen Verhältnis kann wohl kaum von einer einheitlichen Praxis gesprochen werden. Seit der Neuordnung der Ehegattenbesteuerung wird die subjektive Steuerpflicht der Ehegatten in der Veranlagungspraxis der Kantone – soweit ersichtlich – überwiegend individuell nach den eigenen persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen jedes Ehegatten bestimmt.<sup>5</sup> So wenden sich die Steuer-

2 Mit Hinweisen auf diverse Entscheide, u.a. BGE 100 Ia 255 E 4 a.

3 Mit Hinweis auf BGE 98 Ia 405 E 2 und 3.

4 So in konstanter Rechtsprechung seit BGE 7, 1 E 3.

5 Vgl. ZWEIFEL, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Art. 4 StHG N 3 und 20; s. auch Entscheid des Zürcher Verwaltungsgerichts vom 25. Februar 1998, in StE 1998 B 11.3

Nr. 11; Entscheid des St. Galler Verwaltungsgerichts vom 1. Oktober 1992, in StE 1993 A 25 Nr. 2 = SG GVP 1992 Nr. 11. Im Entscheid der Steuerrekurskommission Zürich vom 26. September 2002 (in StE 2003 B 11.3 Nr. 15) wurde diese Frage nicht geklärt, obwohl zwar beide in ungetrennter Ehe lebenden Ehegatten Rekurs erhoben hatten, aber nur einer im Kanton Wohnsitz hatte. In den Erwägungen wendet sich die Steuerrekurskommission allerdings nur an den «Pflichtigen».



behörden insbesondere bei wirtschaftlicher Zugehörigkeit vielfach nur an denjenigen Ehegatten, der wegen eines Geschäftsorts oder einer Betriebsstätte oder einer Liegenschaft dem Kanton zugehörig ist. Dies entspricht auch den gesetzlichen Formulierungen der Bestimmungen über die subjektive Steuerpflicht. Weder die persönliche noch die wirtschaftliche Zugehörigkeit wird für Ehegatten gemeinsam begründet. Nach den gesetzlichen Bestimmungen wird die «natürliche Person» (nicht die Ehegatten gemeinsam) steuerpflichtig, wenn sie (und nicht ihr Ehegatte) die umschriebenen Voraussetzungen erfüllt (vgl. StHG 3 II und III sowie 4 I).

In diesem Sinn hat auch das Bundesgericht im Entscheid vom 3. Februar 1995<sup>6</sup> je ein Hauptsteuerdomizil am separaten Wohnsitz der in ungetrennter Ehe lebenden Ehegatten im Kanton Zürich und im Kanton Tessin angenommen und davon abgesehen, die Ehefrau am Wohnsitz und Geschäftsort des Ehemanns für steuerpflichtig zu erklären<sup>7</sup>, was es im Licht der Erwägungen des hier zu besprechenden Entscheids hätte tun müssen. Die Haushaltsbesteuerung der Ehegatten soll ja nicht nur die Bemessungsgrundlage, sondern auch die subjektive Steuerpflicht betreffen. Auch im internationalen Verhältnis hat das Bundesgericht klar entschieden, dass trotz ungetrennter Ehe nur derjenige Ehegatte der schweizerischen Steuerpflicht unterworfen sei, welcher die gesetzlichen Voraussetzungen der Steuerpflicht erfülle.<sup>8</sup> Dass sich das Bundesgericht nicht mit den Erwägungen in diesen Entscheiden auseinander gesetzt hat, spricht an sich dafür, dass es die Tragweite der in vorliegendem Entscheid angestellten Überlegungen verkannt hat und meinte, es gehe lediglich um Fragen der Kirchensteuerpflicht.

In der Tat führt die individuelle Anknüpfung der subjektiven Steuerpflicht bei konfessionell gemischten Ehen zu Ergebnissen, die im Licht des Grundsatzes der Faktorenaddition als sachwidrig erscheinen. So kommt es nicht nur zu Unterbesteuerungen wie im vorliegenden Fall, indem auf dem ausserhalb des Wohnsitzkantons steuerpflichtigen Einkommen des konfessionslosen Ehegatten keine Kirchensteuer erhoben werden darf. Sondern es wird im umgekehrten Fall, wo der einer Religionsgemeinschaft angehörende Ehegatte, welcher das Familieneinkommen vollumfänglich oder zum grossen Teil wegen seiner beschränkten Zugehörigkeit zu einem anderen Kanton ausserhalb des Wohnsitzkantons der Familie zu versteuern hat, geltend macht, dass bei der Besteuerung im Kanton der beschränkten Zugehörigkeit

konsequenterweise nicht zu berücksichtigen sei, dass der Ehegatte keiner oder einer anderen Konfession zugehören würde. Diese spiegelbildliche Betrachtungsweise ist allerdings unzutreffend, weil die Voraussetzungen der subjektiven Steuerpflicht im letzteren Fall unbestreitbar feststehen und sich die Frage der Berücksichtigung des konfessionell gemischten Charakters der Ehe lediglich auf der Ebene der Bemessungsgrundlage und des Steuermasses stellt, wo die Zusammenrechnung der Faktoren klar geregelt ist.

Die Ungereimtheiten der individuellen Anknüpfung der subjektiven Steuerpflicht bei der Kirchensteuer dürfen nun allerdings nicht dazu führen, dass die in den Kantonen überwiegend geübte und gesetzeskonforme Praxis vorschnell geändert wird. Die Aufgabe der individuellen Anknüpfung würde zwar im Kirchensteuerbereich Remedur verschaffen, jedoch verschiedene neue Schwierigkeiten vor allem erhebungstechnischer Natur herbeiführen. Überdies würde die familiäre Begründung der subjektiven Steuerpflicht im internationalen Verhältnis bei Vorliegen eines DBA regelmässig zurückgebunden. So empfiehlt es sich eher, die bisherige gesetzeskonforme und insgesamt durchaus sachgerechte Praxis weiterzuführen und das Kirchensteuerproblem isoliert gesetzgeberisch anzugehen.

## 2 Kosten der LL.M.-Ausbildung<sup>9</sup>

### Sachverhalt

Rechtsanwalt A. wurde im Oktober 1997 als Mitarbeiter der Anwaltskanzlei C. angestellt. Dabei musste er sich verpflichten, ein Nachdiplomstudium (Master of Laws, LL.M.) im englischsprachigen Raum zu absolvieren, was er 1999 bis 2000 an der Q.Law School in Z (USA) auch tat. Das Steueramt des Kantons Zürich liess die deklarierten Kosten des Nachdiplomstudiums nicht zum Abzug zu, sondern anerkannte einzig den Pauschalabzug von Fr.400. Die Steuerrekurskommission erachtete demgegenüber die Aufwendungen des Pflichtigen von Fr.31 814 wenigstens zu einem Viertel als abziehbare Weiterbildungskosten. Das Zürcher Verwaltungsgericht hiess die vom kantonalen Steueramt erhobene Beschwerde gegen den Entscheid der Steuerrekurskommission im Wesentlichen mit folgender Begründung gut.

6 BGE 121 I 14 = StE 1995 A 24.24.3 Nr. 1.

7 Von der verfehlten Annahme eines der Familienniederlassung vergleichbaren Nebensteuerdomizils des Ehemanns am Wohnsitz der Ehefrau (BGE 121 I 14 E 6 a) soll hier nicht die Rede sein.

8 Entscheid des Bundesgerichts vom 11. Mai 2001, in StE 2001 B 11.3 Nr. 12.

9 Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 23. Oktober 2002, in StE 2003 B 22.3 Nr. 74.

### Rechtliche Beurteilung durch das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich

Zunächst hielt das Verwaltungsgericht fest, dass nur Aufwendungen, mit welchen die Erhaltung und/oder Sicherung der vom Steuerpflichtigen erreichten beruflichen Stellung oder der Aufstieg in eine gehobene Stellung im angestammten Beruf bezweckt wird, als abzugsfähige Weiterbildungskosten gelten würden. Zielten die Auslagen hingegen auf einen Aufstieg in eine von der bisherigen Berufstätigkeit zu unterscheidende höhere Stellung oder gar in einen anderen Beruf, so mangle es am qualifizierten engen wesentlichen Zusammenhang mit der vorbestehenden so genannten angestammten Tätigkeit; die Auslagen seien dann nicht abzugsfähige Ausbildungskosten (E 1 a).

Im Folgenden prüft das Gericht den absolvierten Studiengang und gelangt zum Schluss, dass dieser offenkundig keine Vertiefung oder Aktualisierung derjenigen Fächer bewirke, welche ein in der Schweiz abgeschlossenes Rechtsstudium bietet bzw. die zürcherische Rechtsanwaltsprüfung im Sinne einer juristischen Grundausbildung verlangt. Vielmehr handle es sich um eine Ergänzung dieser Grundausbildung, indem er zur Hauptsache Kenntnisse in ausgewählten Bereichen des amerikanischen Rechts sowie juristischer Methodik, Arbeitsweise und Rechtssprache amerikanischer Juristen vermittelt (E 1 b). Der Steuerpflichtige wäre aufgrund seiner Mitwirkungspflicht gehalten gewesen, näher darzustellen, inwiefern er durch das absolvierte Nachdiplomstudium sein Fachwissen, das er im Rahmen seiner Tätigkeit in einer international ausgerichteten Anwaltskanzlei zwingend benötigt, hat vertiefen können. Auch hinsichtlich der Englischkenntnisse habe der Pflichtige nicht dargetan, dass sie einen qualifizierten engen wesentlichen Zusammenhang mit der angestammten beruflichen Tätigkeit hätten. Auslagen für den Erwerb von Sprachkenntnissen, die ausserhalb dieses Zusammenhangs erworben würden, gehörten zu den nicht abzugsfähigen Lebenshaltungskosten (E 1 b).

### Bemerkungen und Schlussfolgerungen

Dieser Entscheid hat unter den jungen Juristen und Juristinnen verständlicherweise recht grosse Beunruhigung ausgelöst. Es wird verschiedentlich herumgeboten, die Kosten für ein Nachdiplomstudium seien zumindest im Kanton Zürich steuerlich nicht mehr abziehbar. Analysiert man allerdings den Entscheid des Verwaltungsgerichts, so gelangt man zu einem differenzierten Schluss.

Das Verwaltungsgericht lehnt sich in seinen allgemeinen Ausführungen an die bisher in Bund und Kantonen gebräuchlichen Formulierungen an und gesteht zu, dass auch Berufsaufstiegskosten im angestammten Beruf abziehbare Gewinnungskosten darstellen. Eine Praxisverschärfung ist somit nicht beabsichtigt. Auch lassen sich keine Parallelen ziehen zur Verweigerung des Abzugs der Kosten der HWV-Ausbildung<sup>10</sup>, welche wie das Studium der Rechtswissenschaft Ausbildung und nicht Weiterbildung darstellt.

Das Verwaltungsgericht will jedoch die Steuerpflichtigen, welche Weiterbildungskosten zum Abzug bringen wollen, zur hinreichenden Mitwirkung bei der Steueranmeldung anhalten. Wer in einer internationalen Anwaltskanzlei tätig ist, kann ohne weiteres dartun, dass die erworbenen Kenntnisse einen qualifizierten engen Zusammenhang mit seiner beruflichen Tätigkeit haben. Dabei hat er das im Nachdiplomstudium erworbene Wissen seiner gegenwärtigen und künftigen Aufgabe gegenüberzustellen und den spezifischen Nutzen des Gelernten substantiiert darzulegen. Auch wer erst beabsichtigt, in einem Büro mit internationaler Ausrichtung tätig zu sein, kann mit hinreichender Sachdarstellung den Abzug erwirken, bildet doch der in Aussicht genommene Stellenwechsel keinesfalls einen Wechsel in einen anderen Beruf.

Dass das Verwaltungsgericht jedoch auch hinsichtlich der Englischkenntnisse verlangt, dass der qualifizierten engen Zusammenhang mit der Berufstätigkeit belegt werden muss, geht entschieden zu weit. Was notorisch ist, bedarf keiner weiteren Erörterung. Zu Recht erwog die Steuerrekurskommission, «dass fundierte Sprachkenntnisse im Allgemeinen und gute Englischkenntnisse im Besonderen nicht nur für die Tätigkeit eines Anwalts in einer <international orientierten> Anwaltskanzlei, sondern durchwegs in jeder anspruchsvollen beruflichen Tätigkeit von Nutzen sind bzw. für die berufliche Tätigkeit als förderlich erscheinen».

## 3 Mitarbeiteraktien mit wählbarer Sperrfrist<sup>11</sup>

### Sachverhalt

Die X. AG liess 1997 Abklärungen bei der Abteilung für Wertschriftenbewertung des Steueramts des Kantons Zürich (AWB) vornehmen. Unter anderem reichte sie dem Chef der AWB den Entwurf für das «Entschä-

10 Dazu Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 23. Oktober 2002, in StE 2003 B 22.3 Nr. 75.

11 Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 23. Oktober 2002, in StE 2003 B 22.2 Nr. 16.

digungs-System für die Geschäftsleitung» (Entschädigungs-Reglement) ein. Danach unterliegen die im Rahmen der Erfolgsbeteiligung unentgeltlich abzugebenden Namenaktien keiner Verfügungsbeschränkung, jedoch können sie auf freiwilliger Basis mit einer Verfügungssperre von einem bis maximal zehn Jahren versehen werden. Eine einmal gewährte Frist ist unwiderruflich. Die vom Chef der AWB verlangten materiellen Änderungen wurden von der X. AG vorgenommen, worauf das Entschädigungsreglement am 1. Mai 1997 in Kraft trat.

Der in der Geschäftsleitung der X. AG tätige K. unterzeichnete am 25. April 1999 den ihm von der X. AG zuteilten «Aktien-Bezugsschein 1999», gemäss dem er zum Bezug von 1000 «Gratis-Namenaktien» berechtigt war. Das Feld «Bezug der Namenaktien ohne Sperrfrist» kreuzte er nicht an. Statt dessen wählte er für sämtliche Aktien eine Sperrfrist von fünf Jahren. In der Steuererklärung deklarierte K. die Einkünfte aus der Zuteilung von 1000 Namenaktien, ausgehend vom Börsenpreis unter Berücksichtigung eines Diskonts von 25,274 % für die fünfjährige Sperrfrist. Steueramt und Steuerrekurskommission gewährten den Diskont nicht. Das Zürcher Verwaltungsgericht hiess die vom Steuerpflichtigen erhobene Beschwerde gut.

### **Rechtliche Beurteilung durch das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich**

Das Verwaltungsgericht erwog, die Zuteilung von Beteiligungsrechten an Mitarbeiter bilde Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit, sofern und soweit diese unentgeltlich oder zu einem Vorzugspreis überlassen würden. Bei deren Bewertung sei auf den Verkehrswert abzustellen. Der Verkehrswert entspreche dem Börsenwert am Ausgabetag, wobei bei Verfügungsbeschränkungen ein Diskont gewährt werde. Damit werde berücksichtigt, dass der Mitarbeiter erst nach Ablauf der Verfügungssperre über die Aktien verfügen könne und er deshalb auch das Risiko eines allfälligen Wertverlustes bis zur Freigabe trage. So sei die Verfügungssperre ein objektives Sachverhaltselement für die Gewährung des Diskonts. Ob sie einseitig durch den Arbeitgeber oder durch zweiseitiges Rechtsgeschäft zustande gekommen sei, könne daher für die Einkommensbesteuerung nicht relevant sein (E 2 b). Seine Rechtsprechung zur Vermögenssteuer, wonach vertraglich vereinbarte Verfügungssperren grundsätzlich unberücksichtigt bleiben<sup>12</sup>, wollte das Verwaltungsgericht nicht auf die Einkommenssteuer anwenden (E 2 c).

Nach Auffassung des Verwaltungsgerichts haben die Mitarbeiteraktien dem Pflichtigen zu keiner Zeit unbelastet, frei von einer Sperrfrist, zur Verfügung gestanden. Die Steuerrekurskommission habe den Zuflussvorgang in unzulässiger Weise vereinfacht. Mit der Zustellung eines Aktienbezugsscheines an den Mitarbeiter liege noch kein die Einkommenssteuer auslösender Rechtserwerb vor. Der Rechtsvorgang sei auch bei unentgeltlicher Übertragung frühestens dann vollendet, wenn der Mitarbeiter ein Angebot zum Aktienbezug ausdrücklich oder durch konkludentes Verhalten angenommen habe oder – bei unbenutztem Ablauf der Einreichungsfrist – im Zeitpunkt einer allenfalls vom Arbeitgeber veranlassten Übertragung des Eigentums an den Aktien (E 2 d).

Abgelehnt hatte das Verwaltungsgericht sodann auch die Annahme einer Steuerumgehung. Die Mitwirkung des Arbeitnehmers bei der Ausgestaltung der Verfügungsbeschränkung sei kein geeignetes Kriterium, die resultierende Rechtsgestaltung – nämlich die Eigentumsübertragung an mit Verfügungsverbot versehenen Mitarbeiteraktien – als ungewöhnlich, sachwidrig oder absonderlich erscheinen zu lassen, denn die den Bewertungseinschlag begründende Wirkung einer Sperrfrist sei dieselbe, ob sie vom Mitarbeiter selber gewählt oder von ihm akzeptiert würde. Ferner spreche die Genehmigung durch den Chef der AWB als zuständige und sachlich kompetente Stelle ebenfalls dagegen, dass die gewählte Rechtsgestaltung ungewöhnlich, sachwidrig oder absonderlich sei (E 3).

Da die Beschwerde aus den dargelegten Gründen gutzuheissen war, konnte die Frage des Vertrauensschutzes offen gelassen werden (E 4). Immerhin hielt das Verwaltungsgericht fest, dass der Sachverhalt mit allen für die steuerliche Beurteilung relevanten Elementen dargestellt worden sei, indem das vollständige Entschädigungs-Reglement, welches die freiwillige Wahl der Verfügungsbeschränkung ausdrücklich vorsah, der für die Beurteilung von Mitarbeiterbearbeitungsplänen zuständigen Stelle eingereicht worden sei.

### **Bemerkungen und Schlussfolgerungen**

Im Resultat ist diesem Entscheid in Anbetracht der Genehmigung des unterbreiteten Mitarbeiterplans durchaus zuzustimmen. Auch wenn der konkrete Streitfall nicht vorfrageweise geklärt wurde, greift der Vertrauensschutz, da die Sachdarstellungspflicht mit der Unterbreitung des Reglements hinreichend erfüllt wurde und sich nicht nur das Unternehmen selbst, sondern auch der

12 RB 1989 Nr. 26.

einzelne Steuerpflichtige auf den Vorbescheid berufen durften.

Hinsichtlich der Überlegungen des Verwaltungsgerichts zu den Auswirkungen der freiwilligen Sperre der zugeleiteten Mitarbeiteraktien sind jedoch etwelche Zweifel anzubringen. Zwar ist die Feststellung nicht zu beanstanden, dass Aktien, die einer Sperrfrist unterliegen, unabhängig von der Entstehungsgeschichte dieser Sperrfrist weniger wert sind als ungebundene. Fraglich ist indes, ob dem Pflichtigen bei richtiger Betrachtungsweise nicht zunächst ungebundene Aktien zugeflossen sind und die Wahl der Verfügungsbeschränkung – wie dies die Steuerrekurskommission angenommen hat – als einkommenssteuerrechtlich unbeachtlicher Akt der Einkommensverwendung erscheint.

Einkommen ist steuerrechtlich in dem Zeitpunkt zugeflossen, in welchem der Steuerpflichtige eine Leistung vereinnahmt oder einen festen Anspruch darauf erworben hat, über welchen er tatsächlich verfügen kann. Irrelevant ist deshalb für die Frage der steuerrechtlichen Einkommensbildung der Zeitpunkt der Auszahlung des Lohnes oder der Eigentumsübertragung von Mitarbeiteraktien. Massgebend ist vielmehr die Entstehung eines festen Anspruchs. Der Anspruch auf das Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit entsteht fortlaufend mit der Erbringung der Arbeitsleistung und wird am Ende jedes Monats fällig (OR 323 I). «Fest» im steuerrechtlichen Sinn ist dieser Anspruch im Zeitpunkt, in welchem die Höhe des Arbeitsentgelts verbindlich und unabänderlich feststeht. Somit sind die fraglichen Mitarbeiteraktien dem Steuerpflichtigen spätestens mit der Zustellung des Aktien-Bezugsscheins (ungebunden) zugeflossen; die Wahl einer Sperrfrist erscheint deshalb als steuerrechtlich unbeachtliche Einkommensverwendung.

#### 4 Schadenersatz- und Prozesskosten eines Anwaltes<sup>13</sup>

##### Sachverhalt

Der Advokat A. X. war Protektor eines liechtensteinischen Trusts, dessen Vermögen der Bank Y. (UK) Ltd. als Sicherheit für einen Kredit in der Höhe von £ 1,5 Mio. diente. Die Bank Z. AG in Zürich übernahm die Bank Y. (UK) Ltd. Ihr wurde ein nachgeführtes Vermögensver-

zeichnis des verpfändeten Trusts ausgehändigt, das ein Vermögen von £ 20 Mio. auswies und dessen Richtigkeit durch A. X. im Vertrauen auf die von ihm nicht geprüften Angaben der O. AG, der Treuhänderin des Trusts, bestätigt wurde. Daraufhin verzichtete die Bank Z. AG auf ihr im Übernahmevertrag ausbedungenes Recht, bezüglich gewisser Kreditpositionen Vorbehalte anzubringen, und baute ihr durch den Trust gesichertes Kreditengagement sogar noch weiter aus. Die über den Trust gesicherten Kredite wurden notleidend, und der Versuch der Kreditgeberin, auf das verpfändete Trustvermögen zu greifen, blieb erfolglos. Das von A. X. als korrekt bezeichnete Vermögensverzeichnis entsprach in keiner Weise der Wahrheit. Er wurde deshalb im Jahr 1998 rechtskräftig zu einer Zahlung von £ 1 Mio. verpflichtet.<sup>14</sup>

Im Zusammenhang mit dem laufenden Haftpflichtprozess machte A. X. in den Jahren 1996 und 1997 namhafte Rückstellungen. Zudem verbuchte er Anwalts- und Prozesskosten, weshalb die Ehegatten X. in den entsprechenden Bemessungsperioden kein steuerbares Einkommen auswiesen. Die Steuerbehörde des Kantons Basel-Stadt rechnete sowohl die Rückstellungen als auch die Anwalts- und Prozesskosten als nicht berufsmässig begründet zum steuerbaren Einkommen hinzu. Die Steuerrekurskommission und das Bundesgericht sind ihr gefolgt.

##### Rechtliche Beurteilung durch das Bundesgericht

Nach der Darlegung der generellen Voraussetzungen der Abziehbarkeit von Gewinnungskosten und Rückstellungen (E 3) bestätigt das Bundesgericht seine Rechtsprechung zu den Schadenersatzleistungen, welche dann zu den Gewinnungskosten zu zählen sind, wenn die den Schadenersatzansprüchen zugrunde liegenden Handlungen unmittelbar mit der geschäftlichen Tätigkeit in Zusammenhang stehen. Einen solchen Zusammenhang verneine die Lehre<sup>15</sup> im Bereich der Verschuldenshaftung dann, wenn grobe Fahrlässigkeit oder gar Vorsatz vorliegt. Diesfalls sei der Schaden durch «persönliche Mängel» des Geschäftsinhabers bedingt und hänge nicht mit den Risiken der betrieblichen Leistungserbringung zusammen. Auch am 23. Juni 1994 habe es selbst in ähnlicher Weise entschieden<sup>16</sup>, dass Schadenersatzleistungen zu den Gewinnungskosten zählten, wenn ein enger Zusammenhang zwischen dieser Leistung und dem aus der beruflichen Tätigkeit fliessenden Betriebsrisiko bestehe.

13 Entscheidung des Bundesgerichts vom 25. Januar 2002, in StE 2002 B 23.45.2 Nr. 2.

14 Zum Haftpflichtprozess siehe BGE 124 III 363.

15 Das Bundesgericht bezieht sich auf KÄNZIG, Die eidgenössische Wehrsteuer, I. Teil, Art. 22 N 48; MEYER, Die steuerfreien Abzüge vom Erwerbseinkommen unselbständig Erwerbender, 190;

HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht, Bd. II, § 44 N 95 (von den Verfassern an die 9. A. angepasst). Zum Vergleich führt es an: BARRILIER, Les frais d'acquisition du revenu des simples particuliers, 113; LOCHER, Kommentar zum DBG, Art. 26 N 46f. und Art. 27 N 42.

16 ASA 64 (1995/96) 232 ff.

Das Risiko, ersatzpflichtig zu werden, müsse derart eng mit der Erwerbstätigkeit verbunden sein, dass es bei der betreffenden Art von Betätigung in Kauf genommen werden müsse und eine nicht ohne weiteres vermeidbare Begleiterscheinung darstelle. In concreto verneinte das Bundesgericht damals die Abziehbarkeit von Leistungen aus Schadenersatzansprüchen gegenüber zwei Verwaltungsräten, die ihre aus OR 725 fliessenden Pflichten vernachlässigt hatten und deswegen zu Schadenersatz verpflichtet worden waren, weil sich die Verwaltungsräte derart grobe Pflichtverstösse geleistet hätten, dass das Herbeiführen der ersatzpflichtigen Schäden nicht mehr Teil des Risikos bildete, welches die Tätigkeit als Verwaltungsrat gewöhnlich mit sich bringe (E 5.1).

Im vorliegenden Fall würdigte das Bundesgericht das Verhalten des A. X. als nicht mehr leicht fahrlässig. Weil er sich von der Richtigkeit des Vermögensverzeichnisses nicht selber überzeugt, sondern sich ausschliesslich auf die Angaben der Treuhänderin (O. AG) verlassen habe, verstosse sein Verhalten offensichtlich gegen elementare Vorsichtsregeln. Der hierdurch entstandene Schaden könne weder dem üblichen Berufsrisiko eines Rechtsanwaltes noch jenem eines Protektors zugerechnet werden. Folglich fehle es am erforderlichen Zusammenhang zwischen der beruflichen Tätigkeit und dem zu bezahlenden Schadenersatz (E 5.2).

Dem Einwand der beschwerdeführenden Ehegatten X., sie würden dergestalt nicht nach Massgabe ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit besteuert, entgegnete das Bundesgericht, dass die vorliegende Schadenersatzleistung mangels geschäftsmässiger Begründetheit eine steuerlich nicht zu berücksichtigende Einkommensverwendung darstelle. Die Beschwerdeführer würden verkennen, dass private Ausgaben steuerlich nicht zu berücksichtigen seien (E 5.3).

Abschliessend hielt das Gericht fest, dass mangels Gewinnungskostencharakters des zu entrichtenden Schadenersatzes auch die damit in Zusammenhang stehenden Anwalts- und Verfahrenskosten nicht als Gewinnungskosten zu qualifizieren seien (E 6).

### Bemerkungen und Schlussfolgerungen

Die vom Verschuldensgrad abhängige Qualifikation von Leistungen aus Schadenshandlungen, die eng mit der beruflichen Tätigkeit eines Steuerpflichtigen verbunden sind, als nicht abziehbare Privataufwendungen oder als abziehbare Gewinnungskosten vermag aus verschiedenen Gründen nicht zu befriedigen. Weder das Mass der aufgewendeten Sorgfalt noch die Strafbarkeit oder mo-

ralische Verwerflichkeit von Handlungen sind Kriterien, welche den Gewinnungskostencharakter von Aufwendungen bestimmen. Die Besteuerung hat einzig Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten gerecht zu werden.

Wer in beruflichen Belangen leichtfertig vorgeht und hohe Risiken in Kauf nimmt, erzielt nicht selten höhere Einkünfte als der sorgfältige und bedächtige Erwerbstätige. Selbstverständlich sind auch solche unter hohen Risiken erworbene Einkünfte steuerbar. Selbst wenn Einkünfte aus strafbaren Handlungen wegen vorsätzlicher Missachtung von Vorschriften erwirtschaftet werden, handelt es sich unbestreitbar um steuerbares Einkommen. Das Einkommenssteuerrecht ist wertungsneutral und hat folgerichtig auch auf der Aufwandseite alle Abflüsse steuermindernd zuzulassen, die klarerweise beruflich veranlasst sind. Grob fahrlässiges Vorgehen stempelt Handlungen keineswegs zu solchen, welche privaten Interessen und Bedürfnissen dienen. Wer nicht berufstätig ist und täglich Stösse von Pendenzen vor sich sieht, die es abzuarbeiten gilt, läuft nicht Gefahr, ein Dokument im Vertrauen auf die Korrektheit einer Treuhandgesellschaft ohne hinreichende Nachkontrolle zu unterzeichnen. Wertneutral gesprochen war das Engagement des Advokaten A. einfach ein schlechtes Geschäft; die daraus entstandenen Aufwendungen überstiegen die vereinnahmten Honorare bei weitem. Die Einstufung der Schadenersatzleistungen als private Einkommensverwendung widerspricht nicht nur gesundem Menschenverstand, sondern lässt sich auch nicht mit einer leistungsfähigkeitskonformen Auslegung des Gewinnungskostenbegriffs vereinbaren.

## 5 Unterhaltskosten für eine im Interesse des Aktionärs gehaltene Villa<sup>17</sup>

### Sachverhalt

Die X. & Y. AG besass neben einem Mehrfamilienhaus in Luzern eine Liegenschaft mit zwei Wohnungen sowie 8017 m<sup>2</sup> Wald und Wiese in St. Moritz. Letztere hatte sie 1988 zum Kaufpreis von Fr. 2 Mio. erworben. In den Jahren 1996 und 1997 befanden sich die Aktien der X. & Y. AG zu 100 % im Eigentum der A. AG, von der A. Mehrheitsaktionär war. Die X. & Y. AG bezweckte gemäss ihren Statuten die Verwaltung von eigenen und fremden Liegenschaften, die Übernahme von Bauführungen und Bauberatungen sowie den Kauf und Verkauf von Liegenschaften. Überdies konnte sie alle Geschäfte tätigen, die geeignet sind, den Gesellschaftszweck zu fördern.

17 Entscheidung des Bundesgerichts vom 29. November 2002, in StE 2003 B 72.14.2 Nr. 31.

Von den beiden Wohnungen der Liegenschaft in St. Moritz wurde die grössere 4½-Zimmer-Wohnung nie fremd vermietet, sondern andauernd dem A. zur Verfügung gehalten. Dieser entrichtete der X. & Y. AG während des ganzen Jahrs eine Miete in der Höhe des amtlichen Eigenmietwerts.

In ihren Steuererklärungen wies die X. & Y. AG für die Steuerperiode 1996 bei einem Reingewinn von Fr. 11 088 unter anderem ein Defizit der «Villa St. Moritz» im Betrag von Fr. 118 905 und im Jahr 1997 bei einem Reingewinn von Fr. 17 436 ein solches von Fr. 175 387 (u.a. Rückstellungen «Fassadensanierung» von Fr. 50 000) aus.

Die Vorinstanzen im Kanton Luzern betrachteten die Aufwendungen der X. & Y. AG für die Liegenschaft in St. Moritz nicht als geschäftsmässig begründet, weil es sich dabei um Aufwand für den privaten Lebensunterhalt und das Vergnügen ihres die Gesellschaft indirekt beherrschenden Aktionärs handle. Das Bundesgericht wies sowohl die von der X. & Y. AG hinsichtlich der direkten Bundessteuer erhobene Verwaltungsgerichtsbeschwerde als auch die gegen den Entscheid in Bezug auf die Staats- und Gemeindesteuern erhobene staatsrechtliche Beschwerde ab.

### Rechtliche Beurteilung durch das Bundesgericht

Das Bundesgericht hielt zur Begründung vorab fest, dass die verdeckte Gewinnausschüttung ihren Rechtsgrund in der «causa societatis» hat und das Bestreiten privaten Lebensaufwandes aus dem Geschäftsvermögen eine Kapitalentnahme darstellt. Alsdann setzte es sich mit dem Begriff des geschäftsmässig begründeten bzw. nicht begründeten Aufwandes auseinander. Eine Geschäftsaufwendung ist grundsätzlich geschäftsmässig begründet, wenn der Betrieb und der mit ihm verfolgte Zweck der Gewinnerzielung mit der Aufwendung in einem kausalen Zusammenhang stehen. Die Kausalität zwischen Betrieb und Aufwendung muss sachlich sein, wobei die Sachlichkeit einer Aufwendung mithilfe des handelsrechtlichen Begriffs der objektiven Sorgfaltspflicht des ordentlichen Geschäftsführers bestimmt wird. Was nach kaufmännischer Auffassung in guten Treuen als Aufwand betrachtet werden kann, ist steuerlich als geschäftsmässig begründet anzuerkennen. Der wirtschaftliche Nutzen und Erfolg einer Aufwendung ist dabei nicht allein entscheidend. Die Gesellschaft kann mit ihren Aktionären durchaus auch Verträge abschliessen wie mit beliebigen Dritten, solange damit nicht Leistungen erbracht werden, die einem aussenstehenden Dritten

nicht eingeräumt würden, wie dies bereits im Bellatrix-Urteil festgehalten wurde.<sup>18</sup> Derartige Erwägungen liessen sich jedoch – so das Bundesgericht – nicht auf Aufwendungen übertragen, welche eine Aktiengesellschaft für den privaten Lebensaufwand ihrer Aktionäre erbringe, wie etwa die Kosten des Unterhalts von und Abschreibungen auf ausschliesslich dem Lebensunterhalt oder dem Vergnügen der Aktionäre dienenden Vermögensgegenständen, die von der Gesellschaft angeschafft wurden, ohne für ihre eigene Geschäftstätigkeit bestimmt zu sein (E 3.2).<sup>19</sup>

Aus diesem Grund beurteilte das Bundesgericht die Ausgaben im Zusammenhang mit der Liegenschaft in St. Moritz als geschäftsmässig nicht begründete Aufwendungen für den privaten Lebensunterhalt einer nahestehenden Person. Bereits die Umstände des Erwerbs der Liegenschaft seien ein Indiz für einen Erwerb der Liegenschaft zu Privat- und nicht zu Geschäftszwecken, da vorerst der Aktionär A. die Liegenschaft gekauft habe und die Gesellschaft erst hernach anstelle des A. in den Kaufvertrag eingetreten sei. Rendite- und Rentabilitätsberechnungen seien nie angestellt worden. Auch fehlten Bemühungen um eine wirtschaftliche Ausnutzung der vorhandenen Baulandreserven oder eine Nutzung der grösseren Wohnung durch Fremdvermietung. Zudem könne nicht davon ausgegangen werden, dass die Beschwerdeführerin dieses nach eigenen Worten «ausgesprochene Liebhaberobjekt an exklusiver Lage» zu vergleichbaren Bedingungen Dritten abgegeben hätte. Die jährlich erwirtschafteten Defizite liessen eine Fremdvermietung zu gleichen Konditionen nicht zu (E 3.3). Im Weiteren wies das Bundesgericht die Rügen der Verletzung verschiedener verfassungsmässiger Rechte zurück (E 3.4–6) und nahm zur staatsrechtlichen Beschwerde Stellung, soweit sich diese nicht in appellatorischer Kritik erschöpfte (E 7–11).

### Bemerkungen und Schlussfolgerungen

Diese höchstrichterliche Begründung vermag nicht zu überzeugen. Wie das Bundesgericht selbst feststellt, ist das Halten der Liegenschaft in St. Moritz vom Gesellschaftszweck her betrachtet grundsätzlich keine gesellschaftsfremde Tätigkeit (E 3.3). Es handelt sich somit nicht um eine Privatliegenschaft des A., sondern um einen Vermögenswert der Gesellschaft mit allen positiven und negativen steuerrechtlichen Konsequenzen. So hat die Gesellschaft insbesondere einen beim Verkauf anfallenden Gewinn zu versteuern und wird sich dabei nicht darauf berufen können, der Erwerb der Liegenschaft sei zu Privat- und nicht zu Geschäftszwecken erworben

18 BGE 107 Ib 325 betreffend VStG; ASA 53 (1984/85) 54 E 2 betreffend WStB.

19 Mit Hinweis auf den Entscheid des Bundesgerichts vom 16. April 1987, in NStP 1987, 103 ff.

worden. Demnach bilden auch alle Unterhaltsaufwendungen, die für die Liegenschaft in guten Treuen getätigt werden, geschäftsmässig begründete und deshalb abziehbare Aufwendungen.

Das bedeutet nun allerdings nicht, dass in casu keine Gewinnausschüttung vorliegt. Wenn eine Gesellschaft Vermögensobjekte erwirbt, welche in hohem Mass den Interessen des Aktionärs oder nahe stehender Personen dienen, wie eben luxuriöse Villen, Segel- oder Motorjachten, Sportflugzeuge oder Kunstgegenstände, liegen vielfach steuerbare geldwerte Leistungen vor, und zwar in dem Umfang, in welchem zwischen den Ausgaben der Gesellschaft für die betreffenden Vermögenswerte und dem vom Aktionär für deren Benutzung geleisteten Entgelt ein Missverhältnis gegeben ist. Zu korrigieren ist mit andern Worten der steuerbare Ertrag der Gesellschaft und nicht der Aufwand, welcher unbestreitbar geschäftsmässig begründet ist.<sup>20</sup> Die höchstrichterlichen Überlegungen greifen somit zu kurz.<sup>21</sup>

Der für die Ertragskorrektur anzuwendende Massstab hängt davon ab, ob die Anschaffung und das Halten solcher Vermögenswerte allein im Interesse des Aktionärs liegen oder ob die Investition unter Würdigung aller Umstände auch aus der Perspektive der Gesellschaft kaufmännisch sinnvoll ist. Dabei ist allerdings zu beachten, dass es nicht Sache der Steuerbehörden sein kann, über Sinn und Zweckmässigkeit von unternehmerischen Entscheiden zu befinden. Wesentlich ist, ob ein Engagement mit dem objektiv erkennbaren Ziel eingegangen wird, der Gesellschaft Gewinn einzubringen. Es ist zu prüfen, ob ein Dritter unter den gleichen Umständen die massgebliche Transaktion (Erwerb und Halten des fraglichen Vermögensgegenstandes sowie dessen Überlassung an eine natürliche Person) ebenfalls abgewickelt hätte oder ob das Engagement nur wegen des Beteiligungsverhältnisses eingegangen wurde. Erst wenn diese erste Stufe der dealing-at-arm's-length-Prüfung beendet ist, stellt sich dann die Frage des vom Aktionär für die Überlassung zu entrichtenden Entgelts.

Dient der Vermögenswert einzig dem Aktionär, hat dieser für die Dienstleistung der Gesellschaft in Form der Überlassung der entsprechenden Vermögenswerte ein Entgelt zu entrichten, das nicht nur sämtliche Kosten abdeckt, welche das Engagement der Gesellschaft verursacht, sondern ihr darüber hinaus auch die Verzinsung der im entsprechenden Projekt investierten Mittel und die Erzie-

lung eines Gewinns ermöglicht. Es findet mithin die cost-plus-Methode Anwendung, weil aufgrund des fehlenden marktmässigen Verhaltens nicht auf Vergleichspreise Bezug genommen werden kann. Hat jedoch auch die Gesellschaft ein namhaftes Interesse am Erwerb und Halten des vom Aktionär benutzten Vermögenswerts, so bietet der Markt die Grundlagen der Korrektur des ausgewiesenen Reingewinns. Der Aktionär hat der Gesellschaft ein Entgelt zu entrichten, das ein Dritter unter den gleichen Umständen für die Benutzung des entsprechenden Vermögenswerts zu bezahlen hätte<sup>22</sup>.

Im vorliegenden Fall dürften der Kauf und das Halten der Liegenschaft in St.Moritz mit Blick auf die seinerzeitigen Anschaffungskosten und die heutigen exorbitanten Liegenschaftspreise in exklusiver Lage in St.Moritz durchaus im Gesellschaftsinteresse liegen. Wenn das Bundesgericht der Gesellschaft vorhält, es fehlten Bemühungen zur wirtschaftlichen Ausnutzung der vorhandenen Baureserven, stellt es Zweckmässigkeitsüberlegungen an, die es wohl besser den unternehmerisch tätigen Steuerpflichtigen überlassen hätte. Abwarten und Liegenlassen hat sich bei Liegenschaftsinvestitionen schon sehr oft als lukrativ erwiesen. Aus diesen Gründen ist in casu also nicht zur cost-plus-Methode zu greifen, sondern A. hat der Gesellschaft einen Mietzins zu entrichten, der dem Drittvergleich Stand zu halten vermag, was beim von ihm entrichteten steuerlichen Eigenmietwert nicht der Fall sein dürfte. Es hätte somit abgeklärt werden müssen, was ein unabhängiger Dritter als Jahresmiete für die dem A. zur Verfügung gestellte Wohnung zu zahlen bereit gewesen wäre.

## 6 Kollektivität der Vorsorge<sup>23</sup>

### Sachverhalt

Ein in der Rechtsform einer AG betriebenes Architektur- und Planungsbüro hatte sich für die berufliche Vorsorge seiner Arbeitnehmer der Sammelstiftung einer grossen Versicherungsgesellschaft angeschlossen.

Die AG beschäftigte drei Mitarbeiter, zwei vollamtlich tätige, an der AG beteiligte Personen und eine teilzeitbeschäftigte, an der AG nicht beteiligte Person. Von der überobligatorischen beruflichen Vorsorge profitierten lediglich die beiden vollamtlich bei der AG angestellten Aktionäre, weil der Lohn des teilzeitbeschäftigten drit-

20 Zutreffend deshalb der Begründungsansatz des Zürcher Verwaltungsgerichts im Entscheid vom 11. Juni 1989, in StE 1990 B 72.13.22 Nr. 16.

21 Das Bundesgericht hat hier gewissermassen eine «cost-Methode» entwickelt, die sich nicht mit der gesetzlichen Gewinnermittlungsmethode vereinbaren lässt.

22 Vgl. BGE 107 Ib 325.

23 Entscheid des Bundesgerichts vom 20. März 2002, in StE 2002 B 72.14.1 Nr. 20.

ten Mitarbeiters unterhalb der oberen Grenze des obligatorisch versicherten Verdienstes lag. Gemäss dem einschlägigen Reglement hätte auch der nicht an der AG beteiligte Arbeitnehmer von der überobligatorischen Versicherung profitieren können, wenn sein Gehalt die entsprechende Grenze überschritten hätte. Dies war einzig deshalb nicht der Fall, weil er nur auf Teilzeitbasis für die AG tätig war.

Das Vorsorgereglement bestimmte, dass die Arbeitnehmer 25 % und der Arbeitgeber 75 % der Beiträge zu entrichten hatten.

Die kantonale Steuerverwaltung erkannte bezüglich der von der AG bezahlten Prämien im überobligatorischen Bereich generell auf das Vorliegen von geldwerten Leistungen der AG an ihre Aktionäre. Im Weiteren wurde auch für die Prämien im obligatorischen Bereich insoweit von einer geldwerten Leistung ausgegangen, als die Arbeitgeberin mehr als 50 % der Prämien für ihre Aktionäre getragen hatte.

Die kantonale, für Bundessteuersachen zuständige Steuerrekurskommission folgte der Auffassung der Steuerbehörden nicht, worauf diese Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht erhoben und dabei von der Eidg. Steuerverwaltung unterstützt wurde.

### Rechtliche Beurteilung durch das Bundesgericht

Das Bundesgericht hatte zwei materiell-rechtliche Fragen zu beurteilen:

- die Tragweite des Grundsatzes der Kollektivität;<sup>24</sup>
- die Zulässigkeit der Aufteilung der Beiträge von bloss einem Viertel zulasten der Aktionäre und zu drei Vierteln zulasten der AG.

#### *Materielle Kollektivität notwendig*

Das Bundesgericht folgte den Steuerbehörden, wonach dem Grundsatz der Kollektivität dann nicht genügt werde, wenn dieser zwar bei der Ausgestaltung eines Vorsorgewerks formell berücksichtigt werde, sich jedoch in seiner konkreten Anwendung einseitig zugunsten von an der Arbeitgeberin beteiligten Arbeitnehmern auswirke und somit davon ausgegangen werden müsse, dass die Begünstigung nicht im Arbeits-, sondern im Beteiligungsverhältnis begründet sei. Die Kollektivität dürfe deshalb nicht nur formell, sondern sie müsse auch materiell gegeben sein.

Das Gericht folgte jedoch den Steuerbehörden bezüglich der *Anforderungen*, welche diese an das Erfordernis der

materiellen Kollektivität stellten, *nicht*. Die Steuerbehörden wollten nämlich verlangen, dass

- a) entweder mindestens ein nicht an der Gesellschaft beteiligter Angestellter tatsächlich gleich versichert sei wie die mitarbeitenden Aktionäre oder
- b) die Arbeitgeberin einen im Vergleich zu den Aktionären angemessenen Mehrbeitrag an die obligatorische Vorsorge der andern Mitarbeiter leiste.

Das Bundesgericht ging auf das Erfordernis (b) gar nicht ein und wies das Erfordernis (a) zurück, mit der Begründung, dass gerade bei kleinen Aktiengesellschaften, die durch an diesen beteiligte Personen geführt werden, häufig keine weiteren Führungskräfte eingestellt würden. Das Fehlen von Mitarbeitern, welchen die gleichen Leistungen zukommen wie den in leitender Stellung tätigen Aktionären, sei deshalb nicht notwendigerweise im Beteiligungsverhältnis begründet und dürfe für sich alleine genommen nicht zur Verneinung des Vorliegens der materiellen Kollektivität führen. Vielmehr sei im Einzelfall aufgrund der Gesamtumstände zu prüfen, ob die getroffene, die Aktionäre begünstigende Regelung aufgrund der betrieblichen Verhältnisse gerechtfertigt ist oder ob sie ihre Ursache im Beteiligungsverhältnis hat.

Im zu entscheidenden Sachverhalt kam das Bundesgericht zum Ergebnis, dass keine Indizien für das Vorliegen einer (verdeckten) Gewinnausschüttung vorlagen. Es wurde festgehalten, dass die Aktionäre weder bezüglich des Beitragssatzes noch hinsichtlich der Finanzierung der Beiträge besser gestellt waren als der dritte Arbeitnehmer der AG. Besonderes Gewicht wurde dem Umstand beigemessen, dass die an der AG beteiligten Arbeitnehmer von der Gesellschaft insgesamt nur eine massvolle Entschädigung bezogen hatten. Gewürdigt wurde auch der Umstand, dass der nicht an der AG beteiligte Arbeitnehmer nur deshalb die Grenze zur überobligatorischen Versicherung nicht erreichte, weil er nicht vollzeitlich für die AG tätig war.

Das Bundesgericht bejahte deshalb das Vorliegen der materiellen Kollektivität mit der Folge, dass es die gesamten von der AG entrichteten Beiträge an die Sammelstiftung als geschäftsmässig begründeten Aufwand anerkannte.

#### *Ungleiche Beiträge von Arbeitgeberin und Arbeitnehmern*

Das Bundesgericht wies die Auffassung der Steuerbehörden zurück, wonach auch die Übernahme von 75 % der Beiträge<sup>25</sup> im obligatorischen Bereich<sup>26</sup> der beruflichen Vorsorge eine verdeckte Gewinnausschüttung darstellte.

24 Die beiden andern tragenden Grundsätze der beruflichen Vorsorge (Planmässigkeit und Angemessenheit) waren im Sachverhalt unstrittig gegeben.

25 Soweit es um die Beiträge der Aktionäre ging.

26 Im überobligatorischen Bereich qualifizierten die Steuerbehörden die gesamten Zahlungen der Arbeitgeberin als verdeckte Gewinnausschüttung.



Diese Auffassung begründete das Gericht damit, dass die gleiche Regelung auch für den nicht an der AG beteiligten Arbeitnehmer galt. Aus dem Umstand, dass die Gesetze<sup>27</sup> den Arbeitgeber verpflichteten, mindestens 50% der Beiträge zu übernehmen, könne nicht abgeleitet werden, eine darüber hinausgehende Leistung an die Aktionäre stelle in jedem Fall eine (verdeckte) Gewinnausschüttung dar.

### Bemerkungen und Schlussfolgerungen

Die AG schloss sich nicht einer Vorsorgeeinrichtung ihres Berufs, sondern einer Sammelstiftung einer grossen Versicherungsgesellschaft an. Während das Bundesgericht in einem im Schrifttum zu Recht kritisierten Entscheid<sup>28</sup> bei einer so genannten Einmann-Aktiengesellschaft darin einen Verstoß gegen den Grundsatz der Kollektivität erblickte<sup>29</sup>, setzte es sich im vorliegenden Fall mit jener Rechtsprechung nicht erneut auseinander, sondern anerkannte das Vorsorgeverhältnis als Einrichtung der beruflichen Vorsorge implizit wohl deshalb, weil die AG drei Arbeitnehmer hatte. Daraus kann abgeleitet werden, dass das Problem der eingeschränkten Wahl von Vorsorgeeinrichtungen nur Gesellschaften trifft, die lediglich einen Arbeitnehmer beschäftigen.

Im Hinblick auf die Anerkennung der Leistungen für Arbeitnehmer-Aktionäre als geschäftsmässig begründeten Aufwand hat das Gericht richtigerweise darauf erkannt, dass Vorsorgereglemente nicht anerkannt werden, wenn sie so ausgestaltet sind, dass Leistungen des Arbeitgebers ihren Grund nicht im Arbeitsverhältnis, sondern in der Aktionärsseigenschaft der Begünstigten haben; sie sind als verdeckte Gewinnausschüttungen zu qualifizieren. Anders als vom Bundesgericht ausgeführt, geht es hier jedoch nicht um das Institut der Kollektivität, sondern um jenes der Gleichbehandlung der Arbeitnehmer. Werden Arbeitnehmer-Aktionäre im Vergleich zu den übrigen Arbeitnehmern in vergleichbarer betrieblicher Position privilegiert behandelt, gibt diese Ungleichbehandlung Anlass zur Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung.

Ob geschäftsmässig begründeter Aufwand vorliegt, ist nach den üblichen Kriterien zu entscheiden; d. h., es ist darauf abzustellen, ob die Leistungen unter Berücksichtigung der gesamten Umstände dem Drittvergleich standhalten. Massgeblich dafür, dass das Bundesgericht dies im vorliegenden Fall bejaht hat, war der Umstand, dass

die Aktionäre gemäss Reglement weder bei den Beitragsätzen noch bei der Finanzierung der Beiträge gegenüber den übrigen Arbeitnehmern privilegiert waren.

Die von den Steuerbehörden aufgestellten Zusatzbedingungen hat das Bundesgericht zu Recht teils explizit, teils implizit abgelehnt.

Die Feststellung des Bundesgerichts, wonach in Fällen, in denen die Arbeitsentgelte dem Drittvergleich nicht standhalten, auch die auf die übersetzten Gehaltsteile entfallenden Beiträge zur beruflichen Vorsorge eine verdeckte Gewinnausschüttung darstellen, ergibt sich aus den allgemeinen Grundsätzen. Aus der Tatsache, dass im zu beurteilenden Fall die Gehälter der Aktionäre «massvoll» angesetzt waren und deshalb auch die Leistungen der Arbeitgeberin im Bereich der beruflichen Vorsorge als geschäftsmässig begründeter Aufwand anerkannt wurden, kann jedoch nicht abgeleitet werden, dass es hier einen Bereich geben kann, in welchem Gehälter zwar für die Ermittlung der Gewinnsteuerberechnungsgrundlage anerkannt werden, jedoch – wegen angeblich mangelnder Kollektivität – nicht die vollen Beiträge für die berufliche Vorsorge der Aktionäre abzugsfähig sind, weil die Gehälter nicht «massvoll» sind. Sofern die übrigen vom Gericht aufgestellten Bedingungen erfüllt sind, muss betragsmässige Kongruenz zwischen der gewinnsteuerrechtlichen Qualifikation der Gehälter und der Frage der Abzugsfähigkeit der Beiträge für die berufliche Vorsorge bestehen.

## 7 Korrektur verdeckter Kapitaleinlagen<sup>30</sup>

### Sachverhalt

Eine am 17. August 1994 gegründete AG übernahm am 21. November 1994 von den drei Gründeraktionären eine Beteiligung an einer andern Aktiengesellschaft zum Preis von Fr. 250 000.

Die Eidg. Steuerverwaltung setzte am 18. Juli 1995 den Verkehrswert der von der AG übernommenen Beteiligung auf Fr. 2 Mio. fest und erhob auf der Differenz zwischen dem Übernahmepreis und dem Verkehrswert die Emissionsabgabe (Zuschuss). Daraufhin erhöhte die AG den Buchwert der Beteiligung um Fr. 1,75 Mio. auf Fr. 2 Mio. Den Gegenwert buchte die AG nicht über die

27 BVG 66 I, OR 331 III.

28 BGE 120 Ib 199; zur Kritik vgl. MAUTE/STEINER/RUFENER, Steuern und Versicherungen, 133 ff., mit weiteren Nachweisen in FN 121.

29 Alternativ hätte bei jenem Sachverhalt auch der Anschluss an die Auffangeinrichtung gemäss BVG 60 die Erfordernisse der beruflichen Vorsorge erfüllt.

30 Entscheid des Bundesgerichts vom 11. März 2002, in StE 2002 B 72.13.1 Nr. 3.

Erfolgsrechnung, sondern schrieb ihn einem als «Aufwertungsreserve» bezeichneten Passivkonto gut. Dem publizierten Sachverhalt ist nicht zu entnehmen, ob die Neubewertung der Beteiligung im ersten oder im zweiten Geschäftsjahr der AG erfolgt ist. Abklärungen der Verfasser haben indes ergeben, dass die Aufwertung noch im ersten Geschäftsjahr erfolgt ist.

Die Steuerbehörden qualifizierten den Aufwertungsbeitrag von Fr. 1,75 Mio. bei der direkten Bundessteuer als ausserordentlichen Ertrag<sup>31</sup>. Nach erfolgloser Einsprache gelangte die AG an das für Bundessteuersachen zuständige kantonale Verwaltungsgericht. Dieses hiess die Beschwerde der AG mit der Begründung gut, die Aufwertung der Beteiligung habe gegen zwingendes Handelsrecht verstossen<sup>32</sup> und es bestehe eine auch steuerlich beachtliche Bilanzberichtigungspflicht. Die Eidg. Steuerverwaltung erhob Verwaltungsgerichtsbeschwerde und verlangte Bestätigung des Einspracheentscheids.

### Rechtliche Beurteilung durch das Bundesgericht

Zunächst (E. 2) stellt das Bundesgericht allgemeine Überlegungen zum Verhältnis von Handelsbilanz und Steuerbilanz sowie zum Anschaffungs- oder Kostenwertprinzip und zum Imparitätsprinzip an und erwähnt eine der Ausnahmen zu diesen Prinzipien (OR 670).

Dennoch gelangt das Gericht (E. 3) zum Ergebnis, dass im vorliegenden Fall die streitige Bilanzkorrektur nicht gegen zwingende handelsrechtliche Höchstbewertungsvorschriften verstosse. Unter Berufung auf Reich<sup>33</sup> wird ausgeführt, dass die Offenlegung einer verdeckten Kapitaleinlage eine Vermögensvermehrung bewirke, die keine Gläubigerinteressen verletze; dies gelte insbesondere dann, wenn die von den Steuerbehörden vorgenommene Festlegung unbestritten und von der Gesellschaft auch in den folgenden Jahren als wirklichkeitsgerecht übernommen worden sei (E 3 a.) Der im Obligationenrecht verwendete Begriff der «Anschaffungskosten» könne sich vernünftigerweise nur auf Geschäfte beziehen, die zu Marktbedingungen abgewickelt worden seien, nicht jedoch auf Fälle von geldwerten Leistungen zwischen einer Gesellschaft und ihren Anteilhabern. Beim vorliegenden Sachverhalt wäre es auch zulässig gewesen, den Beteiligungsverkauf wie unter unbeteiligten Dritten abzuschliessen und die eingebrachten Aktiven zu ihrem

Verkehrswert auszuweisen<sup>34</sup>. Weil eine solche Verbuchung zulässig gewesen wäre, könne sie nicht dadurch handelsrechtswidrig werden, dass sie aufgrund des Einschreitens der Steuerbehörden aufwertungshalber nachvollzogen und dabei ein Bilanzwert eingesetzt wurde, der den marktgerechten Anschaffungswert nicht übersteigt.

Im Weiteren (E 3 b.) führt das Gericht aus, im Recht der direkten Bundessteuer sei der von der Stempelsteuer erfasste Aktionärszuschuss als *verdeckte Kapitaleinlage*<sup>35</sup> zu qualifizieren. Die Steuerbehörden würden aber im Allgemeinen davon absehen, die Unterbewertung der eingebrachten Beteiligung zu korrigieren. Das höchste Gericht konstatiert, dass die von der Gesellschaft vorgenommene Neugestaltung ihrer Bilanz mit den steuerrechtlichen Bewertungsvorschriften im Einklang stehe und führt aus: «Das Abstellen auf den Verkehrswert legt nicht nur die getätigte *Kapitaleinlage*<sup>36</sup> als solche offen. Es entspricht auch dem Prinzip des «dealing at arm's length» oder Drittvergleichs, das eine Gesellschaft dazu verpflichtet, die Einbringung von Beteiligungen wie auch die andern Rechtsgeschäfte mit ihren Anteilhabern grundsätzlich zu den gleichen Bedingungen abzuwickeln, wie sie auch mit aussenstehenden Dritten vereinbart würden.»

Die Beschwerde der Eidg. Steuerverwaltung wurde gutgeheissen und der «Aufwertungsgewinn» somit der direkten Bundessteuer unterworfen.

### Bemerkungen und Schlussfolgerungen

Die AG hat die vorerst zum unter dem Verkehrswert liegenden Kaufpreis in die Bücher aufgenommene Beteiligung im ersten Geschäftsjahr auf den von der Eidg. Steuerverwaltung geschätzten Verkehrswert aufgewertet. Damit hat sie die anfänglich verdeckt vorgenommene Kapitaleinlage handelsrechtlich und steuerrechtlich offen gelegt. Gegen diese Offenlegung im gleichen Geschäftsjahr, in welchem die Einlage erfolgte, kann buchführungsrechtlich – wie das Bundesgericht zu Recht ausführt – wenig eingewendet werden. Allerdings handelt es sich materiell nicht um eine Aufwertung, sondern eben um eine nachträgliche Aktivierung des Verkehrswerts einer Kapitaleinlage. Die Gutschrift in einer «Aufwertungsreserve» ist deshalb unzutreffend; statt-

31 Bei den Kantons- und Gemeindesteuern stellte sich diese Frage nicht, weil dem Sachverhalt implizit entnommen werden kann, dass der AG der besondere Steuerstatus einer Holdinggesellschaft zukommt.

32 Weil kein Anwendungsfall von OR 670 vorlag.

33 S. REICH, Verdeckte Vorteilszuwendungen zwischen verbundenen Unternehmen, ASA 54 (1985/86), insbesondere 627.

34 Nicht erwähnt wird, dass in einem solchen Fall – sofern der Gegenwert nicht in die Reserven eingebucht wird – eine sog. Transponierung vorliegen würde.

35 Hervorhebung durch die Verfasser.

36 Hervorhebung durch die Verfasser.

dessen hätte das nachträglich aufgedeckte Agio zwingend den gesetzlichen Reserven gutgeschrieben werden müssen<sup>37</sup>. Buchführungsrechtlich handelt es sich demnach nicht um einen erfolgswirksamen Vorgang, weshalb schon das Massgeblichkeitsprinzip die Besteuerung eines «Aufwertungsgewinns» verbietet.

Vollends unverständlich ist nun aber, weshalb sich das Bundesgericht nicht mit DBG 60 a, der mit nichts zu wünschen übrig lassender Klarheit bestimmt, dass Kapitaleinlagen nicht zu steuerbarem Gewinn führen, auseinander gesetzt hat. Obwohl das Bundesgericht in E. 3 b selber ausführt, der von der Stempelsteuer erfasste Aktionärszuschuss sei als verdeckte Kapitaleinlage zu qualifizieren, wird DBG 60 a im Urteil nicht einmal erwähnt. In der Doktrin dürfte unbestritten sein, dass eine Gesellschaft im Anschaffungsjahr von ihrem Wahlrecht der Bilanzierung zum Einbringungswert bzw. dem höheren Verkehrswert Gebrauch machen kann<sup>38</sup>. Ist mit der Einbringung eine Kapitaleinlage verbunden<sup>39</sup>, bestimmt DBG 60 a, dass diese nicht zu steuerbarem Gewinn führt. Wie die Kapitaleinlage verbucht wurde, kann keine Rolle spielen, denn DBG 60 a ist eine Korrekturvorschrift, welche dem Massgeblichkeitsprinzip vorgeht.

Wie der Sachverhalt zu beurteilen wäre, wenn die Offenlegung der verdeckten Kapitaleinlage erst in einem Folgejahr stattgefunden hätte, muss hier nicht dargelegt werden. Immerhin sei der Hoffnung Ausdruck gegeben, dass das Bundesgericht – sollte es einen solchen Fall zu beurteilen haben – die Frage des Verhältnisses zwischen DBG 60 a und DBG 58 I a und c einer vertieften Prüfung unterzieht und losgelöst von den im hier besprochenen Urteil gemachten Erwägungen einen wohlbegründeten Entscheid fällt.

## Literatur

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

BARILIER J.-M., Les frais d'acquisition du revenu des simples particuliers, thèse de licence, Lausanne 1970

BÖCKLI PETER, Die Transponierungstheorie – eine systemwidrige Rechtsfolge, ASA 57 (1988/89), 241 ff.

GURTNER PETER, Verdeckte Kapitaleinlage als Objekt der Gewinnsteuer, in StR 2002, 547 ff.

HÖHN ERNST/WALDBURGER ROBERT, Steuerrecht, Bd. II, 9. A., Bern/Stuttgart/Wien 2002

JUNG BEAT, s. *Agner Peter/Jung Beat/Steinmann Gotthard*

KÄNZIG ERNST, Die eidgenössische Wehrsteuer, I. Teil, 2. A., Basel 1982

LOCHER PETER, Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Therwil/Basel 2001

MAUTE WOLFGANG/STEINER MARTIN/RUFENER ADRIAN, Steuern und Versicherungen, 2. A., Muri 1999

MEYER P., Die steuerfreien Abzüge vom Erwerbseinkommen unselbständig Erwerbender, Diss. Zürich 1949

REICH MARKUS, Verdeckte Vorteilszuwendungen zwischen verbundenen Unternehmen, ASA 54 (1985/86), 609 ff.

RUFENER ADRIAN, s. *Maute Wolfgang/Steiner Martin/Rufener Adrian*

STEINER MARTIN, s. *Maute Wolfgang/Steiner Martin/Rufener Adrian*

STEINMANN GOTTHARD, s. *Agner Peter/Jung Beat/Steinmann Gotthard*

WALDBURGER ROBERT, s. *Höhn Ernst/Waldburger Robert*

ZWEIFEL MARTIN, Art. 4 DBG, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2. A., Basel 2002

37 Vgl. GURTNER, Verdeckte Kapitaleinlage als Objekt der Gewinnsteuer, in StR 2002, 550.

38 BÖCKLI, Die Transponierungstheorie, ASA 47 (1978/79), 42 FN 63; REICH, a.a.O., 632. Auch in der Veranlagungspraxis führen Kapitaleinlagen im Anschaffungsjahr offenbar nicht zu steuerbarem Ertrag, vgl. AGNER/JUNG/STEINMANN, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Art. 60 N 1.

39 Beim vorliegenden Sachverhalt sind die Beteiligten faktisch gezwungen, einen Wertansatz, der über dem Nennwert der eingebrachten Beteiligung liegt, auf der Passivseite in den Reserven zu reflektieren, weil sie sonst unter dem Titel der «Transponierung» zur Einkommenssteuer herangezogen würden.

# Gesetzgebungs-Agenda 2003/3

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

## Inhalt

- 1 Bund
  - 1.1 Bundesgesetz über die Änderung von Erlassen im Bereich der Ehe- und Familienbesteuerung, der Wohneigentumsbesteuerung und der Stempelabgaben (Steuerpaket 2001)
    - 1.1.1 Ehe- und Familienbesteuerung
    - 1.1.2 Wohneigentumsbesteuerung
    - 1.1.3 Stempelabgaben
  - 1.2 Fusionsgesetz
  - 1.3 Behindertengleichstellungsgesetz
  - 1.4 Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und Einführung der straflosen Selbstanzeige – Vernehmlassungsvorlage
- 2 Kantone
  - 2.1 Basel-Landschaft
  - 2.2 Basel-Stadt
  - 2.3 Freiburg
  - 2.4 Jura
  - 2.5 Luzern
  - 2.6 Obwalden
  - 2.7 Schaffhausen
  - 2.8 Zürich
- 3 Doppelbesteuerungsabkommen

## 1 Bund

### 1.1 Bundesgesetz über die Änderung von Erlassen im Bereich der Ehe- und Familienbesteuerung, der Wohneigentumsbesteuerung und der Stempelabgaben (Steuerpaket 2001)

Am 20. Juni 2003 haben die eidgenössischen Räte das Steuerpaket 2001 verabschiedet, das Änderungen in den Bereichen Ehe- und Familienbesteuerung, Wohneigentumsbesteuerung und Stempelabgaben enthält. Die Bestimmungen über die Neuordnung der Wohneigentumsbesteuerung sollen für Bund und Kantone auf den 1. Januar 2008 in Kraft treten. Dem Bundesrat kommt allerdings das Recht zu, die Bestimmungen betreffend das Bausparen bereits vor dem 1. Januar 2008 in Kraft zu setzen. Kommt es zu einer vorzeitigen Inkraftsetzung, gilt diese auch für die Kantone. Ein solcher Beschluss kann allerdings erst nach Abschluss aller Einführungsarbeiten zum neuen Bausparmodell gefällt werden und wohl auch erst nach der Anpassung der kantonalen Gesetze an das neue Recht. Die Revision des Stempelabgaberechts sowie die Reform der Ehe- und Familienbesteuerung bei der direkten Bundessteuer sollen dagegen schon auf den 1. Januar 2004 in Kraft treten. Für die Umsetzung der Reform der Ehe- und Familienbesteuerung auf kantonaler Ebene wird den Kantonen eine Anpassungsfrist von fünf Jahren eingeräumt.

Das Bundesgesetz wurde am 1. Juli 2003 im Bundesblatt publiziert (BB1 2003, 4498). Die Frist für das fakultative Referendum läuft bis 9. Oktober 2003. In der Zwischenzeit hat eine Mehrzahl der Kantone angekündigt, die Erreichung des Kantonsreferendums gemäss Art. 141 BV zu prüfen. Kommt dieses zustande, wird der Bundesgesetzgeber wohl auf die vorgesehene Teilkraftsetzung auf 1. Januar 2004 zurückkommen.

#### 1.1.1 Ehe- und Familienbesteuerung

Die Reform der Ehe- und Familienbesteuerung umfasst für die direkte Bundessteuer als wichtigste Änderungen (im System der Postnumerandobesteuerung mit Gegenwartsbemessung):

\* 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

- Entlastung der Verheirateten im Verhältnis zu Alleinstehenden durch Einführung des Teilsplittings (Divisor 1,9);
- Einführung eines Haushaltsabzugs von Fr. 11 000 für Steuerpflichtige, die allein oder mit Kindern oder unterstützungsbedürftigen Personen einen Haushalt führen;
- Einführung eines Alleinerzieherabzugs in der Höhe von 3 % des Reineinkommens mit einem Höchstbetrag von Fr. 5500;
- Einführung eines persönlichen Abzugs von Fr. 1400 für jede steuerpflichtige Person;
- Erhöhung des Kinderabzugs von Fr. 5600 auf Fr. 9300 sowie Einführung einer Regelung für die Abzugsberechtigung bei mündigen Kindern in Ausbildung;
- Neukonzipierung des Unterstützungsabzugs mit einem Minimalbetrag von Fr. 5600 und einem Maximalbetrag von Fr. 9000;
- Einführung eines Abzugs der Kosten für die Kinderbetreuung durch Dritte bis zu einem Höchstbetrag von Fr. 7000 pro Kind und Jahr (Einzelheiten werden in einer Verordnung geregelt);
- Streichung des Abzugs für Versicherungsprämien und Sparkapitalzinsen und Einführung eines Abzugs der Prämien für die obligatorische Krankenpflegeversicherung in der Form einer auf kantonalen Durchschnittswerten basierenden Pauschale, wobei Prämienverbilligungen berücksichtigt werden (Einzelheiten werden in einer Verordnung geregelt);
- Streichung des Zweiverdienerabzugs.

Die wichtigsten Änderungen für die Kantone (durch entsprechende Anpassung des StHG) sind:

- Verankerung des Splittingssystems zur Entlastung der Verheirateten im Verhältnis zu Alleinstehenden, wobei der Divisor nach kantonalem Recht zu bestimmen ist;
- Gewährung von Entlastungen wie bei den Ehepaaren für Alleinstehende, die mit Kindern oder unterstützungsbedürftigen Personen zusammenleben;
- Einführung eines Abzugs der Kosten für die Kinderbetreuung durch Dritte, wobei der Höchstbetrag nach kantonalem Recht zu bestimmen ist;
- Streichung des Abzugs für Versicherungsprämien und Sparkapitalzinsen und Einführung eines Abzugs der Prämien für die obligatorische Krankenpflegeversicherung wie bei der direkten Bundessteuer;
- Streichung des Zweiverdienerabzugs;
- Einführung eines steuerfreien Existenzminimums für jede steuerpflichtige Person.

### 1.1.2 Wohneigentumsbesteuerung

Zentrales Element der Reform der Wohneigentumsbesteuerung ist der Systemwechsel für die Besteuerung von selbstgenutztem Wohneigentum (Verzicht auf die Besteuerung der Eigenmietwerte, grundsätzlicher Wegfall der Abzüge für Unterhaltskosten und Schuldzinsen). Für die direkte Bundessteuer und für die kantonalen Steuern sind dabei analoge Bestimmungen vorgesehen. Die wichtigsten Änderungen sind:

- Qualifikation des Mietwerts von selbstgenutztem Wohneigentum als steuerfreies Einkommen;
- Beschränkung des Abzugs der Unterhaltskosten bei selbstgenutztem Wohneigentum am Wohnsitz auf den Teil der effektiven Unterhaltskosten, der Fr. 4000 übersteigt;
- Wegfall des Abzugs der privaten Schuldzinsen (mit gewissen Ausnahmen). Steuerpflichtige, die erstmals an ihrem Wohnsitz Wohneigentum für den Eigengebrauch erwerben, können die entsprechenden Schuldzinsen während 10 Jahren in Abzug bringen, wobei der Abzug für Verheiratete auf höchstens Fr. 15 000 und für Alleinstehende auf höchstens Fr. 7500 beschränkt ist. Ab dem sechsten Jahr reduzieren sich diese Abzüge zudem jährlich um 20 %;
- Einführung eines eigenständigen Bausparmodells (Möglichkeit des Abschlusses eines Bausparvertrages mit einer Vertragsdauer von mindestens 5 und höchstens 10 Jahren für volljährige und unter 45-jährige in der Schweiz wohnhafte Personen; Abzug der Einzahlungen auf das Bausparkonto von den Einkünften bis zu einer Maximalhöhe; Qualifikation des Kapitals und der gutgeschriebenen Zinsen nach Ablauf des Bausparvertrags als steuerbares Einkommen mit der Möglichkeit des Besteuerungsaufschubs, soweit die Mittel für den Erwerb von Wohneigentum zum Eigengebrauch verwendet werden [Regelung der Einzelheiten in einer Verordnung]).

### 1.1.3 Stempelabgaben

In diesem Bereich haben die Schlussberatungen keine Änderungen mehr gebracht (zum Reforminhalt s. FStR 2003, 77).

## 1.2 Fusionsgesetz

Das Fusionsgesetz (Bundesgesetz über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung) ist von den eidgenössischen Räten praktisch durchberaten. Einzige Differenz bildet noch die Frage, ob ins neue Gesetz eine Bestimmung aufgenommen werden soll, welche die Erhebung der (meist kommunalen) Handänderungssteuer bei Liegenschaftsübertragungen im Rahmen von Umstrukturierungen ausschliesst. Die Verfassungsmäs-

sigkeit einer solchen Bestimmung ist nicht unumstritten. Eine Verabschiedung dieses Gesetzes noch in diesem Jahr erscheint zunehmend als wahrscheinlich.

### 1.3 Behindertengleichstellungsgesetz

Das Bundesgesetz über die Beseitigung von Benachteiligungen von Menschen mit Behinderungen vom 13. Dezember 2002 (Behindertengleichstellungsgesetz; BBl 2002, 8223) bringt in steuerlicher Hinsicht eine Änderung des Abzugs für Krankheits-, Unfall- und Invaliditätskosten (Art. 33 Abs. 1 Bst. h DBG; Art. 9 Abs. 2 Bst. h StHG). Neu wird dieser Abzug aufgeteilt. Wie bisher können von den Einkünften die Krankheits- und Unfallkosten des Steuerpflichtigen und der von ihm unterhaltenen Personen abgezogen werden, soweit der Steuerpflichtige die Kosten selbst trägt und diese einen bestimmten Selbstbehalt übersteigen. Demgegenüber besteht neu für die Invaliditätskosten ein eigenständiger Abzug. Gemäss den neuen Bestimmungen von Art. 33 Abs. 1 Bst. h<sup>bis</sup> DBG bzw. Art. 9 Abs. 2 Bst. h<sup>bis</sup> StHG können die behinderungsbedingten Kosten vollumfänglich, ohne Berücksichtigung eines Selbstbehalts, zum Abzug gebracht werden.

Während das Behindertengleichstellungsgesetz grundsätzlich ab 1. Januar 2004 zur Anwendung kommt, sind die steuerlichen Bestimmungen vom Bundesrat auf den 1. Januar 2005 in Kraft gesetzt worden. Die neue Abzugsregelung gilt somit auf Bundes- und Kantonsebene einheitlich vom 1. Januar 2005 an.

### 1.4 Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und Einführung der straflosen Selbstanzeige – Vernehmlassungsvorlage

Am 7. Juli 2003 hat der Bundesrat zur Frage einer Steueramnestie bzw. amnestieähnlicher Massnahmen eine Vorlage in die Vernehmlassung gegeben, die bis 10. Oktober 2003 dauert. Diese enthält neben einer allgemeinen Standortbestimmung und Darstellung der bisher erfolgten parlamentarischen Vorstösse materiell insbesondere drei Varianten für ein erleichtertes Nachsteuerverfahren in Erbfällen. Ausserdem wird in Nachachtung der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs für Menschenrechte die Beseitigung der Haftung der Erben für die Bussen des Erblassers vorgeschlagen. Neu soll sodann auf die Erhebung einer Busse verzichtet werden, wenn Steuerzahler ihre Hinterziehungen selber und vollumfänglich anzeigen (straflose Selbstanzeige).

Im Hinblick auf ein erleichtertes Nachsteuerverfahren in Erbfällen werden zwei Varianten vorgeschlagen, die sich an das ordentliche Nachsteuerverfahren anlehnen, dieses aber entweder verkürzen (Variante 2) oder vereinfachen

(Variante 3). Eine andere Variante, die einer Amnestie näher kommt, sieht vor, dass die Nachsteuer pauschal als Prozentsatz des neu entdeckten Vermögens erhoben wird (Variante 1).

Alle Gesetzesänderungen sollen nicht nur für die direkte Bundessteuer, sondern auch für die kantonalen und kommunalen Steuern gelten.

## 2 Kantone

### 2.1 Basel-Landschaft

Im Frühling dieses Jahres sind zwei Volksinitiativen mit steuerlichen Auswirkungen gültig zustande gekommen. Die erste Initiative verlangt die Verankerung der Wohneigentumsförderung sowie die Festlegung eines steuerlichen Ausgleichs zugunsten der Mieter als Grundsätze in der Kantonsverfassung. Mit der zweiten Initiative soll die steuerliche Gleichbehandlung von Mietern und Wohneigentümern tatsächlich wieder hergestellt werden. Dazu sind insbesondere zwei steuerliche Massnahmen vorgesehen: Einerseits soll der Mietkostenabzug von derzeit Fr. 1000 auf neu Fr. 1500 pro Person erhöht, andererseits sollen die kantonalen Eigenmietwerte generell um 8% angehoben werden.

Die beiden Initiativen sind in der Zwischenzeit vom Landrat beraten worden und werden gegen Ende des Jahres dem Volk zur Abstimmung unterbreitet.

### 2.2 Basel-Stadt

Am 21. Mai 2003 hat der Grosse Rat bei der Erbschafts- und Schenkungssteuer eine tarifliche Besserstellung für Personen beschlossen, welche im Zeitpunkt des Erbgangs oder der Schenkung mit dem Erblasser oder dem Schenker während mindestens fünf Jahren zusammen in häuslicher Gemeinschaft gelebt haben. Der Steuersatz beträgt neu 6% und liegt damit gleich hoch wie jener für Geschwister und Grosseltern des Schenkers oder Erblassers.

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;
- Abzug für Zuwendungen an politische Parteien;
- Straffung der Einkommens- bzw. Vermögenssteuer-tarife;
- bei zunehmendem Einkommen degressiver Kinderbetreuungskostenabzug;

- Reduktion des Spekulationszuschlags bei der Grundstückgewinnsteuer für Investoren.

### 2.3 Freiburg

Der Grosse Rat hat am 8. Mai 2003 verschiedene parlamentarische Vorstösse behandelt und den Staatsrat (Regierung) beauftragt, eine Botschaft auszuarbeiten. Die entsprechende Steuergesetzrevision soll vom Grossen Rat in der Septembersession beraten werden. Behandelt wurden folgende Vorstösse:

- Senkung des Steuersatzes für die Vermögenssteuer und Einführung einer Bestimmung zum Ausgleich der Folgen der kalten Progression bei der Vermögenssteuer;
- Erhöhung der Kinderabzüge;
- Einführung eines Doppeltarifs für die Einkommenssteuer;
- Besteuerung der Ehegatten: Änderung des Splitting-satzes und der Solidarhaftung unter Ehegatten;
- Kinderabzug direkt vom Steuerbetrag.

### 2.4 Jura

Gegenwärtig werden in zwei Bereichen Gesetzesvorlagen zuhanden des Parlamentes vorbereitet, welche folgende Ziele beinhalten:

- Programm für Steuererleichterungen unter dem Titel «Jura Pays ouvert». Angestrebt wird eine Steuerreduktion für die jurassischen Steuerpflichtigen um 5%;
- Reduktion für Kapitaleistungen durch Schaffung eines Sondertarifs (anstelle der bisherigen Besteuerung zum Rentensatz). Diese Änderung erfolgt in Umsetzung einer überwiesenen Motion, welche die Steuerbelastung für Kapitaleistungen auf die Durchschnittsbelastung in der Schweiz limitieren will.

Beide Vorlagen sollen noch in diesem Jahr vom Parlament beraten werden und alsdann auf 1. Januar 2004 in Kraft treten.

### 2.5 Luzern

Im Kanton Luzern sind drei Volksinitiativen lanciert worden:

- Die Volksinitiative «Steuern vors Volk» verlangt eine Reduktion des Staatssteuerfusses. Wenn die Vorgaben nicht eingehalten werden, ist er dem obligatorischen Referendum zu unterstellen.
- Die Volksinitiative «Kinderbonus! Weniger Steuern für Familien» will bisherige Sozialabzüge vom Reineinkommen durch Steuergutschriften auf den Steuerbetrag ersetzen.
- Die Volksinitiative «Für den Steuerabzug der Kran-

kenkassenprämien! Damit den Familien mehr zum Leben bleibt!» will neben den bisherigen Versicherungsabzügen (Höchstbeträge) neu die vollen Prämien und Beiträge für die obligatorische und private Krankenversicherung zum Abzug zulassen.

Daneben sind im Parlament gegen 40 Vorstösse eingereicht worden, die vorwiegend Themen aus dem Steuerpaket des Bundes und der Unternehmenssteuerreform II umfassen. Verschiedene parlamentarische Vorstösse betreffend die Entlastung der untersten Einkommen sind überwiesen worden. Der Regierungsrat wird voraussichtlich im Herbst 2003 eine finanz- und steuerpolitische Lagebeurteilung vornehmen.

### 2.6 Obwalden

Im Kanton Obwalden sind folgende parlamentarischen Vorstösse eingereicht worden:

- Postulat betreffend Entkoppelung der Steuerfüsse für juristische Personen zur Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für Unternehmungen: Bis anhin sind der Kanton und die Gemeinden verpflichtet, den Steuerfuss für natürliche und juristische Personen zum gleichen Ansatz festzulegen. Die Postulantinnen und Postulanten vertreten die Meinung, dass mit einer Entkoppelung der Steuerfüsse für juristische Personen die Rahmenbedingungen für die Unternehmungen rasch und nachhaltig verbessert werden könnten. Das Postulat wurde vom Kantonsrat erheblich erklärt.
- Motion betreffend Standesinitiative zur steuerlichen Anerkennung von Freiwilligenarbeit (Änderung der Steuergesetzgebung auf Bundesebene: Steuerharmonisierungsgesetz, Allgemeine Abzüge): Mit der eingereichten Motion wird bezweckt, den Regierungsrat zu beauftragen, eine Standesinitiative gemäss Art. 160 Abs. 1 BV im Sinne einer allgemeinen Anregung auszuarbeiten, damit unter den allgemeinen Abzügen im Steuerharmonisierungsgesetz nicht nur Geldleistungen an gemeinnützige Organisationen, sondern auch andere geldwerte Leistungen (Freiwilligenarbeit) als abzugsberechtigt anerkannt werden. Der Regierungsrat empfiehlt dem Kantonsrat, die Motion nicht erheblich zu erklären.

### 2.7 Schaffhausen

Der Kanton Schaffhausen plant eine Teilrevision des Steuergesetzes per 1. Januar 2004. Geplant sind im Wesentlichen folgende Änderungen:

- Reduktion der Grenzsteuerbelastung für natürliche Personen mit einem steuerpflichtigen Einkommen von mehr als Fr. 500 000 bzw. einem steuerpflichtigen Vermögen von mehr als Fr. 10 Mio. (Änderung Steuertarif);

- Reduktion der wirtschaftlichen Doppelbelastung Anteilsinhaber/Unternehmung bei massgeblichen Beteiligungen: Satzreduktion für ausgeschüttete Gewinne auf 50 % bei der Einkommenssteuer und für die entsprechende Beteiligung auf zwei Drittel bei der Vermögenssteuer;
- Satzreduktion bei der Holdingbesteuerung von 0,05 % des steuerpflichtigen Eigenkapitals auf neu 0,025 %;
- Zulassung von Streubesitz bei Holdinggesellschaften;
- Ermöglichung unterschiedlicher Steuerfüsse für natürliche und juristische Personen beim Kanton und den Gemeinden;
- Reduktion des Quellensteuersatzes für die Besteuerung ausländischer Verwaltungsräte von 30 % auf 25 %;
- Erhöhung des maximalen Kinderfremdbetreuungsabzugs von Fr. 2000 auf Fr. 9000;
- Einführung eines Sozialabzugs beim Vermögen pro minderjähriges Kind von Fr. 30 000;
- Erhöhung des Kinderabzugs von Fr. 4800 auf Fr. 5800.

## 2.8 Zürich

Am 18. Mai 2003 haben die Stimmberechtigten die Volksinitiative «Weniger Steuern für niedrige Einkommen (Volksinitiative für mehr Steuergerechtigkeit im Kanton Zürich)» abgelehnt. In den kommenden Monaten dürfte die Beratung über die hängige Teilrevision des Steuergesetzes für natürliche Personen wieder aufgenommen werden (Ausgleich der kalten Progression bis Ende 2001; über diesen Ausgleich hinausgehende Erhöhungen des persönlichen und des Kinderabzugs; Streichung der obersten Progressionsstufe von 13 % im Einkommenssteuertarif). Allerdings hat der Regierungsrat im Zusammenhang mit dem Sanierungsprogramm 04 verlauten lassen, dass diese Revision erst auf 2006 in Kraft gesetzt werden könne.

Der Regierungsrat hat eine Vorlage betreffend Seniorenabzug verabschiedet. Es geht dabei um die Ausführungsvorlage zu einer im September 2002 angenommenen Volksinitiative in der Form einer allgemeinen Anregung. Der Regierungsrat beantragt dem Kantonsrat, der Vorlage zuzustimmen, sie jedoch erneut der Volksabstimmung zu unterstellen und den Stimmberechtigten die Ablehnung der Vorlage zu empfehlen.

Die Referendumsfrist gegen die Teilrevision des Steuergesetzes für juristische Personen (Einführung eines proportionalen Gewinnsteuersatzes von 8 % einfache Staatssteuer, Halbierung der Kapitalsteuersätze) ist abgelaufen. Der Regierungsrat hat in Aussicht gestellt, diese Revision erst auf 2005 in Kraft zu setzen.

Es sind zahlreiche Vorstösse hängig, u.a. eine Parlamentarische Initiative, welche die gesetzliche Verankerung der so genannten relativen bzw. proportionalen Berechnungsmethode bei teilweiser Ersatzbeschaffung von selbstgenutztem Wohneigentum verlangt. Demgegenüber hat es das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich am 21. Mai 2003 als richtig anerkannt, dass bei der durch das StHG vorgegebenen Konzeption des Steueraufschubs die absolute Methode zur Anwendung gebracht wird.

## 3 Doppelbesteuerungsabkommen

Im Juni 2003 wurden die Verhandlungen über den Abschluss eines Doppelbesteuerungsabkommens mit *Aserbaidshon*, die im Mai vergangenen Jahres aufgenommen worden waren, weitergeführt. Es konnten in allen offenen Punkten eine Einigung erzielt und ein Abkommensentwurf paraphiert werden.



---

*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:

---

