
IFF Institut für Finanzwirtschaft
und Finanzrecht



Universität St.Gallen

IFF Forum für Steuerrecht

Aus dem Inhalt

Prof. Dr. Peter Athanas/
Lic. iur. Dominik Bürgy

Dr. Ulrich Cavelti

Dr. Ivo P. Baumgartner

Lic. iur. Marco E. Vitali

Alfred Meier, Fürsprecher

Prof. Dr. Robert Waldburger

Prof. Dr. Markus Reich/
Prof. Dr. Robert Waldburger

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

Inländerbegriff und unbeschränkte Steuerpflicht juristischer Personen

Die Beschwerde wegen Verletzung des interkantonalen Doppelbesteuerungsverbots

Kapitaleinlagen, Subventionen und andere Zuschüsse im Mehrwertsteuerrecht

Oliver Untersander, Kapitalrückzahlungsprinzip im schweizerischen Steuerrecht

Steueramnestie und amnestieähnliche Massnahmen

Unterstehen Doppelbesteuerungsabkommen künftig dem fakultativen Referendum?

Rechtsprechung im Jahr 2002 (2. Teil)

Gesetzgebungs-Agenda 2003/4

2003/4

Impressum

IFF Forum für Steuerrecht

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

Herausgeber und Verlag

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

Redaktion

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

Erscheinungsweise

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

Bezugspreis

Jahres-Abonnement: CHF 390.– (Studenten: 50% Rabatt für Neu-Abon-
nemente), Mehrfach-Abonnemente: Auskunft beim Verlag, Einzelhefte:
CHF 97.50. In diesen Preisen sind der Jahresordner sowie die Mehr-
wertsteuer enthalten. Es werden die effektiven Versandkosten verrech-
net. 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 Urheberrechts-
gesetz nicht ausdrücklich zugelassene Verwertung bedarf vorheriger
schriftlicher Zustimmung des Verlags. Das gilt insbesondere für Ver-
vielfältigung, Bearbeitung, Übersetzung, Mikroverfilmung und Einspei-
cherung, Verarbeitung bzw. Wiedergabe in Datenbanken oder anderen
elektronischen Medien und Systemen. Fotokopien dürfen nur als Ein-
zelkopien 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

2003/4

Inhalt

	Artikel	
Prof. Dr. Peter Athanas/ Lic. iur. Dominik Bürgy	Inländerbegriff und unbeschränkte Steuerpflicht juristischer Personen	241
	Praxis-Forum	
Dr. Ulrich Cavelti	Die Beschwerde wegen Verletzung des interkantonalen Doppelbesteuerungsverbots	253
Dr. Ivo P. Baumgartner	Kapitaleinlagen, Subventionen und andere Zuschüsse im Mehrwertsteuerrecht	258
	Literatur-Forum	
Lic. iur. Marco E. Vitali	Oliver Untersander, Kapitalrückzahlungsprinzip im schweizerischen Steuerrecht	275
	Gesetzgebungs-Forum	
Alfred Meier, Fürsprecher	Steueramnestie und amnestieähnliche Massnahmen	279
Prof. Dr. Robert Waldburger	Unterstehen Doppelbesteuerungsabkommen künftig dem fakultativen Referendum?	295
	Rechtsprechungs-Überblick	
Prof. Dr. Markus Reich/ Prof. Dr. Robert Waldburger	Rechtsprechung im Jahr 2002 (2. Teil)	298
	Gesetzgebungs-Agenda	
Lic. iur. Rainer Zigerlig/ Lic. iur. Agostino Cozzio/ Eric Hess, Fürsprecher	Gesetzgebungs-Agenda 2003/4	313

Inländerbegriff und unbeschränkte Steuerpflicht juristischer Personen

Prof. Dr. oec. Peter Athanas/Lic. iur. Dominik Bürgy



*Peter Athanas, Prof. Dr. oec. HSG, Titularprofessor für Steuerrecht an der Universität St. Gallen, Partner, VRP, Ernst & Young AG, Zürich
peter.athanas@ch.ey.com*



*Dominik Bürgy, lic. iur., dipl. Steuerexperte, Partner, Ernst & Young AG, Zürich
dominik.buergy@ch.ey.com*

Inhalt*

1	Einleitung
2	Direkte Steuern
3	Verrechnungssteuer
3.1	Grundzüge
3.1.1	Besteuerungsmodus
3.1.2	Steuerobjekt
3.1.3	Inländerbegriff
3.2	Rückerstattungsberechtigung
3.2.1	Empfänger der steuerbaren Leistung im Inland
3.2.2	Empfänger der steuerbaren Leistung im Ausland
4	Stempelabgaben
5	Mehrwertsteuer
6	Wesentliche Erkenntnisse und Harmonisierungsbedarf
	Literatur
	Materialien

1 Einleitung

Der moderne Staat (oder ein von ihm dazu ermächtigtes Gemeinwesen) hat allein aufgrund seiner Gebietshoheit das Recht, öffentliche Abgaben bzw. Steuern von den Individuen und Rechtsgebilden, die seiner Gebietshoheit unterworfen sind bzw. ihm steuerrechtlich zugehören, zu erheben (sog. Steuerhoheit als Befugnis, Steuern mit gesetzgeberischen Mitteln anzuordnen). Die Gebietshoheit grenzt die Steuerhoheit territorial ein.¹ Deshalb sind an die gesetzmässige Formulierung bzw. Definition dieser steuerrechtlichen Zugehörigkeit hohe Anforderungen zu stellen.

Der «Inländer» ist ein zentraler Begriff zur Begründung der steuerrechtlichen Zugehörigkeit zum schweizerischen Staat – die Definition ist aber nicht einheitlich. Das Steuerharmonisierungsgesetz hat zumindest für die direkten Bundes-, kantonalen und kommunalen Steuern eine Harmonisierung der Definition der Steuerpflicht gebracht. In der Folge sollen die verschiedenen Definitionen des Inländers dargestellt und der Frage nachgegangen werden, ob eine weitere Harmonisierung im Sinne des Steuerharmonisierungsgesetzes wünschenswert wäre. Die Ausführungen beschränken sich dabei auf juristische Personen und die Steuergesetze des Bundes.

* Die Autoren danken ihrer Mitarbeiterin, Frau lic. iur. Uschi Kozomara Yao, für die tatkräftige Mitarbeit bei der Ausarbeitung des Manuskripts.

1 Vgl. BLUMENSTEIN/LOCHER, System, § 1 Kap. I und II sowie § 4 Kap. I.

2 Direkte Steuern

Gemäss Art. 20 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG)² wird eine juristische Person in einem Kanton unbeschränkt steuerpflichtig, wenn sich ihr *Sitz* oder ihre *tatsächliche Verwaltung* im Kanton befindet. Man spricht in diesem Zusammenhang von unbeschränkter Steuerpflicht aufgrund persönlicher Zugehörigkeit.^{3,4,5}

Art. 50 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG)⁶ zählt die Anknüpfungsmerkmale für die persönliche Zugehörigkeit und somit die Voraussetzungen für die unbeschränkte Steuerpflicht in Ausführung des verfassungsmässigen Harmonisierungsauftrags von Art. 42^{quinquies} Abs. 1 aBV in wörtlicher Übereinstimmung mit dem StHG auf.⁷ Insofern drängt sich eine gemeinsame Darstellung von StHG und DBG auf.

Der *Begriff des Sitzes* ist nach dem Zivilrecht auszulegen.⁸ Massgebend ist somit derjenige Ort, den die Statuten als Sitz bezeichnen (statutarischer Sitz; Art. 56 ZGB).

Der *Ort der tatsächlichen Verwaltung* als alternatives Anknüpfungskriterium zum Sitz ist erst mit dem Inkrafttreten des StHG per 1. Januar 1993 eingeführt worden. Laut Botschaft zum StHG liegt dieser Ort dort, «wo die Fäden der Geschäftsführung zusammenlaufen, die wesentlichen Unternehmensentscheide fallen.»⁹ Das Bundesgericht hat diesen Begriff in seiner Rechtsprechung zu Art. 46 Abs. 2 aBV (Art. 127 Abs. 3 der Bundesverfassung vom 18. April 1999¹⁰) näher ausgeführt.¹¹

Obwohl die erwähnte bundesgerichtliche Rechtsprechung zwecks Abgrenzung der Steuerhoheit bei *interkantonalen Kollisionsfällen* ergangen ist, darf sie zur allgemeinen Veranschaulichung des Begriffes «Ort der tatsächlichen Verwaltung» dienen.¹² Der Ort der tatsächlichen Verwaltung kann im Sinne der erwähnten Rechtsprechung als dort liegend betrachtet werden, wo sich diejenigen Gesellschaftsorgane befinden, welche mit der Führung laufender Geschäfte, die in ihrer Gesamtheit der Erreichung des statutarischen Zwecks dienen, betretet sind.¹³

Das Bundesgericht hat in einem Entscheid vom 13. Mai 2002 das Verhältnis der vom Gesetzgeber alternativ zur Verfügung gestellten Anknüpfungspunkte «Sitz» und «Ort der tatsächlichen Verwaltung» dahingehend festgelegt, dass im intern-schweizerischen Verhältnis der Sitz als primäres Anknüpfungskriterium zu betrachten ist, auch wenn an einem anderen Ort in der Schweiz die tatsächliche Verwaltung liegt.¹⁴ Dies allerdings nur insofern, als dem Sitz mehr als nur formelle Bedeutung zukommt.^{15, 16}

Der im *internationalen* Doppelbesteuerungsrecht gebräuchliche Begriff «tatsächliche Geschäftsleitung» unterscheidet sich materiell nicht oder kaum von der oben erwähnten bundesgerichtlichen Rechtsprechung zum Begriff der tatsächlichen Verwaltung.¹⁷ In den schweizerischen DBA herrscht diesbezüglich jedoch keine vollständige Übereinstimmung¹⁸. Im DBA mit Japan ist aufgrund eines japanischen Vorbehalts zum OECD-Musterabkommen gar in Abweichung von der Mehrheit der anderen schweizerischen DBA der Hauptsitz als

2 SR 642.14.

3 ATHANAS/WIDMER, Kommentar StHG, Art. 20 Rn 22 f.

4 Die durch das StHG zur Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht aufgrund persönlicher Zugehörigkeit vorgegebenen alternativen Anknüpfungspunkte des Sitzes und des Ortes der tatsächlichen Verwaltung sind in sämtlichen kantonalen Steuergesetzen wieder zu finden. Einzig der Kanton Genf hat ein zusätzliches Anknüpfungsmerkmal, den Direktionssitz, in seinem Steuergesetz eingeführt (Art. 2 LIPM GE).

5 Gleichzeitig legt Art. 20 StHG im zweiten Absatz fest, dass ausländische juristische Personen sowie ausländische Personengesamtheiten ohne juristische Persönlichkeit jenen inländischen juristischen Personen gleichzusetzen sind, denen sie rechtlich oder tatsächlich am ähnlichsten sind. Diese Bestimmung ist dahingehend zu verstehen, dass juristische Personen oder Personengesamtheiten ohne juristische Persönlichkeit mit ausländischer Rechtsform, die jedoch in der Schweiz aufgrund tatsächlicher Verwaltung oder wirtschaftlicher Zugehörigkeit un- bzw. beschränkt steuerpflichtig sind, nach den für schweizerische juristische Personen geltenden Regeln zu besteuern sind.

6 SR 642.11.

7 Vgl. Botschaft StHG, S. 4.

8 Vgl. ATHANAS/WIDMER, Kommentar StHG, Art. 20 Rn 24.

9 Botschaft StHG, S. 108.

10 SR 101.

11 Vgl. ATHANAS/WIDMER, Kommentar StHG, Art. 20 Rn 30, mit Hinweisen auf die betreffenden BGE.

12 MÄUSLI, Ansässigkeit, S. 72 und 160.

13 Vgl. ATHANAS/WIDMER, Kommentar StHG, Art. 20 Rn 30, mit Hinweisen auf die betreffenden BGE.

14 AGNER, Praxis I, DBG Art. 50 Nr. 1 (BGE vom 13.5.2002, 2A.196/2001, E 2.3 und 3.2).

15 Das zitierte Urteil befasste sich inhaltlich mit der Frage der konkurrierenden Veranlagungskompetenz verschiedener kantonaler Steuerbehörden für die direkte Bundessteuer; das Bundesgericht bestätigte diese Formel für das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht.

16 Vgl. auch die erweiterte Diskussion in ATHANAS, Steuerauscheidung, S. 38.

17 Botschaft StHG, S. 108.

18 ATHANAS/WIDMER, Kommentar StHG, Art. 20 Rn 34 f.; MÄUSLI, Ansässigkeit, S. 193.

vorrangiges Anknüpfungskriterium verankert worden. Im DBA-NL ist der statutarische Sitz vorrangiges Kriterium, im DBA mit Kanada der Errichtungsstaat.¹⁹

Mit dem am 29. Dezember 1972 in Kraft getretenen (und unter dem neuen DBA-D unverändert weiter geltenden) Art. 4 Abs. 8 DBA-D ist der Ort, wo sich der Mittelpunkt der tatsächlichen Geschäftsleitung befindet, als Anknüpfungskriterium eingeführt worden. Im Gegensatz zu Art. 4 Abs. 3 OECD-MA²⁰ und vielen der schweizerischen DBA führt das DBA-D in Satz 2 des besagten Absatzes sogar aus, wann der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung eben nicht ohne weiteres anzunehmen ist: «Die Tatsache allein, dass eine Person an einer Gesellschaft beteiligt ist oder dass sie bei einer Gesellschaft, die einem Konzern angehört, die konzernleitenden Entscheidungen trifft, begründet für diese Gesellschaft keinen Mittelpunkt der tatsächlichen Geschäftsleitung an dem Ort, an welchem diese Entscheidungen getroffen werden oder diese Person ansässig ist.»

Am Beispiel der Praxis zu Art. 4 Abs. 8 Satz 2 DBA-D kann zumindest gesagt werden, dass sich die beiden Länder darin einig sind, dass die blossе Beteiligung an der Gesellschaft, die Ausübung der Konzernleitung, die Zusammensetzung des Verwaltungsrates oder die ausschlaggebende Bedeutung des in einem Vertragsstaat ansässigen Verwaltungsratspräsidenten für sich allein nicht zur Annahme des Mittelpunktes der Geschäftsleitung reichen. Als Indizien für den Mittelpunkt der Geschäftsleitung sind die räumlichen Verhältnisse an den für die Geschäftsleitung in Betracht kommenden Orten und die dortigen Einrichtungen für die Geschäftsleitung auszuwerten.²¹

Wie erwähnt wurde das zweite, alternative Kriterium der *tatsächlichen Verwaltung* neben dem ursprünglichen formellen Kriterium des Sitzes erst mit dem StHG und dem DBG eingeführt. Weil die Kriterien alternativer und nicht kumulativer Natur sind, ist demnach eine juristische Person, die nach schweizerischem Recht gegründet wurde und somit statutarischen Sitz im Inland hat, in der Schweiz steuerpflichtig, auch wenn der Ort ihrer tatsächlichen Leitung nicht in der Schweiz liegen sollte.²² Andererseits kann eine juristische Person, die nach ausländischem Recht gegründet worden ist und somit ihren statutarischen Sitz im Ausland hat, nur noch

dann in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig werden, wenn sich ihre tatsächliche Leitung auf schweizerischem Gebiet befindet.²³

Im *internationalen Steuerrecht* wird bei Kollision des internen Steuerrechts zweier Vertragsstaaten wie dargestellt üblicherweise die Frage der Steuerpflicht einer juristischen Person wegen persönlicher Zugehörigkeit aufgrund des Kriteriums der tatsächlichen Leitung entschieden. Der schweizerische Gesetzgeber hat darum durch die oben erwähnte Ergänzung des Bundesrechts mit dem Kriterium der tatsächlichen Verwaltung eine Besteuerungslücke geschlossen.²⁴

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass im nationalen Verhältnis – mit Einschränkung – dem formellen Kriterium des Sitzes der Vorrang zukommt, während im internationalen Verhältnis dem faktischen Kriterium der tatsächlichen Leitung bzw. Verwaltung mehr Gewicht zukommt. Da der Begriff der tatsächlichen Leitung bzw. Verwaltung in den schweizerischen Steuergesetzen weitestgehend mit den in den schweizerischen DBA verwendeten Definitionen übereinstimmen, werden Besteuerungskonflikte sinnvollerweise schon zum vornherein vermieden.

3 Verrechnungssteuer

3.1 Grundzüge

3.1.1 Besteuerungsmodus

Die ratio legis der mit dem Bundesgesetz vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer (VStG)²⁵ eingeführten Besteuerung an der Quelle liegt vorrangig in der Bekämpfung der Steuerhinterziehung.²⁶ Dieser Besteuerungsmodus führt dazu, dass nicht der Empfänger, sondern der Schuldner der steuerbaren Leistung die Verrechnungssteuer abzuführen hat – und zwar grundsätzlich ohne Rücksicht auf seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit (auf das Steuerobjekt bezogene Betrachtungsweise) und ungeachtet dessen, wer Leistungsempfänger ist bzw. ohne Rücksicht auf dessen steuerliche Zugehörigkeit (Art. 14 Abs. 1 VStG). Entsprechend ihrer Konzeption als Quellensteuer wird die Verrechnungssteuer somit z.B. bei der Dividenden ausschütten-

19 MÄUSLI, Ansässigkeit, S. 195 ff.

20 Model Tax Convention on Income and on Capital (Updated as of 28 January 2003), Paris 2003.

21 HARDT, DBA Schweiz, Art. 4 Abs. 8, Rn 249 ff.; LOCHER/MEIER/VON SIEBENTHAL/KOLB, DBA-D, B 4.8 Nr. 5 ff. (mit Hinweisen auf die betreffende Rechtsprechung und Entscheide der ESTV).

22 AGNER/JUNG/STEINMANN, Kommentar DBG, zu Art. 50 DBG, Tz 1.

23 Vgl. AGNER/JUNG/STEINMANN, Kommentar DBG, zu Art. 50, Tz 1.

24 AGNER/JUNG/STEINMANN, Kommentar DBG, zu Art. 50, Tz 2.

25 SR 642.21.

26 Vgl. Botschaft vom 18. Oktober 1963 betreffend Entwurf zu einem Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, BBl 1963 II 955.

den inländischen Gesellschaft und nicht beim Empfänger der Dividenden, bei der die Guthaben von Kunden verzinsenden inländischen Bank und nicht beim Empfänger der Zinsen sowie beim inländischen Veranstalter der Lotterie, der den Gewinn ausbezahlt, und nicht beim Gewinner, erhoben. Der Schuldner der steuerbaren Leistung darf dem Empfänger nur den um die Verrechnungssteuer gekürzten Betrag auszahlen (Art. 14 Abs. 1 VStG).

3.1.2 Steuerobjekt

Unter die Verrechnungssteuer fallen Erträge aus beweglichem Kapitalvermögen, Lotteriegewinne sowie Versicherungsleistungen (Art. 1 Abs. 1 VStG i. V. m. Art. 4 ff. VStG). Die Besteuerung des Steuerobjekts wird dabei (u.a.) an die subjektive Voraussetzung geknüpft, dass das Steuerobjekt in einer Beziehung zu einem Inländer bzw. zum schweizerischen Inland steht. So müssen das Kapitalvermögen von einem Inländer ausgehen (Art. 4 Abs. 1 VStG) und die Lotterie im Inland durchgeführt werden (Art. 6 Abs. 1 VStG). Die Versicherung muss zum inländischen Bestand des Versicherers gehören und der Versicherungsnehmer bzw. Anspruchsberechtigte bei Eintritt des versicherten Ereignisses Inländer sein (Art. 7 Abs. 1 VStG), damit die Verrechnungssteuerpflicht entsteht.

3.1.3 Inländerbegriff

Gemäss Wortlaut von Art. 9 Abs. 1 VStG ist Inländer und somit verrechnungssteuerpflichtig, «wer im Inland (...) statutarischen Sitz hat oder als Unternehmen im inländischen Handelsregister eingetragen ist». Zudem gelten als Inländer «auch juristische Personen oder Handelsgesellschaften ohne juristische Persönlichkeit, welche ihren statutarischen Sitz zwar im Ausland haben, jedoch tatsächlich im Inland geleitet werden und hier eine Geschäftstätigkeit ausüben» (Art. 9 Abs. 1 Teilsatz 2 VStG).^{27, 28}

Im zweiten Halbsatz enthält Art. 9 Abs. 1 VStG einen *sekundären* Anknüpfungspunkt für juristische Personen (oder Handelsgesellschaften ohne juristische Persönlichkeit) mit statutarischem Sitz im Ausland, welcher an zwei kumulative Voraussetzungen gebunden ist.²⁹ Erstens muss das ausländische Unternehmen tatsächlich in der Schweiz geleitet werden und zweitens muss es eine Geschäftstätigkeit am Ort der tatsächlichen Leitung oder an einem anderen Ort des Inlands ausüben. Das im Ausland domizilierte Unternehmen begründet somit durch wirtschaftliche Aktivität in der Schweiz die Inländereigenschaft. Mit diesem Ersatztatbestand wollte der Gesetzgeber der Steuerumgehung durch im Ausland ansässige Unternehmen, die jedoch tatsächlich in der Schweiz geleitet werden und aktiv am schweizerischen Wirtschaftsleben teilnehmen, zuvorkommen.³⁰ Indizien für den Ort der Leitung sind vor allem der Wohnsitz der leitenden Angestellten sowie der Ort, wo die Buchführung und Korrespondenz erledigt und die laufenden Geschäftsakten aufbewahrt werden.³¹ Gemäss Praxis der ESTV gelten dabei nicht nur Aktivitäten im Produktions-, Handels- und Dienstleistungsbereich als Geschäftstätigkeit, sondern auch das Halten von Beteiligungen durch eine Holdinggesellschaft.³² Damit ist der klar engere Wortlaut dieses sekundären Anknüpfungspunktes gegenüber den direkten Steuern, die an den Ort der tatsächlichen Verwaltung anknüpfen, stark aufgeweicht, und in der Praxis dürfte sich kaum mehr eine unterschiedliche Anwendung ergeben.

Es ist zu beachten, dass dieses sekundäre Anknüpfungskriterium nur für die in Art. 4 VStG aufgezählten inländischen Quellen von Kapitalerträgen, nicht jedoch für die in Art. 5 Abs. 1 lit. a VStG aufgezählten Ausnahmen dazu und auch nicht für die in Art. 7 Abs. 1 VStG erwähnten Versicherungsleistungen gilt.³³

Der Vollständigkeit halber ist bereits an dieser Stelle anzumerken, dass die Definition des Inländerbegriffes in Art. 9 Abs. 1 VStG nicht als Grundlage für die Be-

27 Unter Inland im Sinne von Art. 9 Abs. 1 VStG ist das politische, durch die Staatsgrenzen bestimmte Gebiet der Schweiz zu verstehen. Das durch den Zollanschlussvertrag (Vertrag vom 29. März 1923 zwischen der Schweiz und Liechtenstein über den Anschluss des Fürstentums Liechtenstein an das schweizerische Zollgebiet [mit Schlussprotokoll], SR 0.631.112.514) aus Sicht des Zollrechts als Inland zu betrachtende Fürstentum Liechtenstein z.B. gehört somit aus der Sicht der Verrechnungssteuer nicht zum Inland. Dies hat zur Konsequenz, dass auf liechtensteinischem Staatsgebiet domizilierte juristische Personen gemäss Art. 24 Abs. 1 VStG grundsätzlich nicht zur Rückerstattung der Verrechnungssteuer berechtigt sind.

28 Vgl. PFUND, Kommentar VStG, Art. 9 Abs. 1 Rn 1.13. In der Botschaft zum VStG S. 975 wird erwähnt, dass die Eintragung im Handelsregister ursprünglich primäres Kriterium war; weil aber viele Personengesamtheiten grundsätzlich nicht eintragungspflichtig sind (z.B. Vereine), wurde – in Würdigung des

Sicherungszwecks, den die Verrechnungssteuer verfolgt – nachträglich der statutarische Sitz als Kriterium eingeführt.

29 Vgl. PFUND, Kommentar VStG, Art. 9 Abs. 1 Rn 1.13 und 1.19.

30 PFUND, Kommentar VStG, Art. 9 Abs. 1 Rn 1.13. Dieser Ersatztatbestand ist in der Praxis von der ESTV in verschiedenen Sachzusammenhängen konkretisiert worden (s. dazu BAUER-BALMELLI, Sicherungszweck, § 5 Ziff. 2.2.5 Fn 131, mit Hinweisen).

31 STOCKAR, Übersicht und Fallbeispiele, Lösungshinweis zu Fallbeispiel 60; STOCKAR/HOCHREUTENER, Praxis II, VStG Art. 9 Abs. 1 Nrn. 2, 4.

32 STOCKAR / HOCHREUTENER, Praxis II, VStG Art. 9 Abs. 1 Nr. 7.

33 PFUND, Kommentar VStG, Art. 9 Abs. 1 Rn 1.14.

gründung des Anspruchs auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer dienen kann, weil Art. 24 VStG hierfür eine selbständige Definition aufstellt (siehe jedoch nachfolgend die in Abschn. 3.2 dargestellte Praxis der ESTV).³⁴

Abschliessend ist zu bemerken, dass die Verrechnungssteuer auf Versicherungsleistungen im Gegensatz zu jener auf Kapitalerträgen und Lotteriegewinnen einen reinen Sicherungszweck hat: Sie soll ausschliesslich die Erhebung der direkten Steuern sichern.³⁵ Aus diesem Grund soll sie im Rahmen dieses Aufsatzes nicht näher betrachtet werden.

Zusammenfassend kann gesagt werden, dass die Kriterien der Verrechnungssteuerpflicht für Erträge des beweglichen Kapitalvermögens praktisch deckungsgleich mit der unbeschränkten Steuerpflicht für die Gewinnsteuern sind bzw. ausgelegt werden, trotz einer grammatikalisch unterschiedlichen Formulierung. Dies widerspiegelt den Sicherungszweck der Verrechnungssteuer.

3.2 Rückerstattungsberechtigung

Gemäss Art. 21 Abs. 1 VStG hat «ein nach den Artikeln 22 bis 28 Berechtigter (...) Anspruch auf Rückerstattung der ihm vom Schuldner abgezogenen Verrechnungssteuer» auf Kapitalerträgen und Lotteriegewinnen. In den nachfolgenden Ausführungen über die Berechtigung zur Rückerstattung beschränken wir uns wie bereits erwähnt auf die juristischen Personen.

Aufgrund von Art. 24 Abs. 2 VStG haben juristische Personen (und Handelsgesellschaften ohne juristische Persönlichkeit) Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer, «wenn sie bei Fälligkeit der steuerbaren Leistung ihren Sitz im Inland hatten.» Bei der Frage nach der Berechtigung zur Rückerstattung der Verrechnungssteuer bietet der Gesetzeswortlaut somit einen einzigen und formellen Anknüpfungspunkt; es ist daher abzuklären, ob der Empfänger der steuerbaren Leistung seinen Sitz im Inland hat.

Der Begriff des Sitzes ist gemäss Pfund/Zwahlen basierend auf den für die direkten Steuern von Kantonen und Gemeinden geltenden Regeln sowie der negativen Wirkung der DBA abzugrenzen.³⁶ Auf der Grundlage des seit 1995 geltenden DBG ist dies so zu verstehen, dass für die Rückerstattungsberechtigung zunächst die persönliche Zugehörigkeit gemäss Art. 50 DBG entscheidend sein soll.³⁷

3.2.1 Empfänger der steuerbaren Leistung im Inland

Die Verrechnungssteuer ist, wie bereits in Abschn. 3.1.1 kurz ausgeführt, als steuertechnisches Kontrollmittel konzipiert worden, mit dem die Hinterziehung der Kantons- und Gemeindesteuern auf beweglichem Kapitalvermögen und seinem Ertrag, auf Lotteriegewinnen und auf Versicherungsleistungen durch die der schweizerischen Steuerhoheit unterstehenden Steuerpflichtigen bekämpft werden soll. Bei der Ausrichtung einer steuerbaren Leistung durch den Steuerpflichtigen an einen inländischen Empfänger verfolgt die Verrechnungssteuer somit klar primär einen *Sicherungszweck* und soll nicht in erster Linie dem Bund zusätzliche finanzielle Mittel beschaffen. Ist die Verrechnungssteuer einmal abgezogen, so ist der Sicherungszweck erreicht und somit hinfällig. Der inländische Empfänger der um die Verrechnungssteuer gekürzten Leistung kann sich nun die Verrechnungssteuer gestützt auf Art. 21 VStG zurückerstatten lassen, sofern er sich als Berechtigter im Sinne von Art. 22 bis 28 VStG qualifiziert.³⁸

Als inländischer Empfänger gilt nebst den bereits oben erwähnten juristischen Personen mit Sitz im Inland (Art. 24 Abs. 2 VStG) auch das ausländische Unternehmen in Bezug auf seine Einkünfte aus einer inländischen Betriebsstätte, für die es Kantons- oder Gemeindesteuern zu entrichten hat (Art. 24 Abs. 3 VStG). Diese ausländischen Unternehmen haben Anspruch auf Rückerstattung der von den Einkünften aus dem Betriebsstättenvermögen abgezogenen Verrechnungssteuer. Im umgekehrten Fall, d. h. für die Einkünfte auf dem Vermögen der ausländischen Betriebsstätten inländischer Gesellschaften, besteht aufgrund des Wortlauts von Art. 24 Abs. 3 VStG keine Rückerstattungsberechtigung.

3.2.2 Empfänger der steuerbaren Leistung im Ausland

Für den Empfänger der um die Verrechnungssteuer gekürzten Erträge, dessen statutarischer Sitz sich im Ausland befindet und der keine Betriebsstätte in der Schweiz hat, sind die Voraussetzungen für die Berechtigung zur Rückerstattung gemäss Art. 24 Abs. 2 und 3 VStG somit nicht erfüllt. Für ihn bedeutet die Verrechnungssteuer grundsätzlich eine endgültige Belastung. Am Grundsatz, dass bei steuerbaren Erträgen, die ins Ausland fliessen und daher nicht der ordentlichen Besteuerung in der Schweiz unterliegen, die Verrech-

34 Vgl. PFUND, Kommentar VStG, Art. 9 Abs. 1 Rn 1.1; a. M. BAUER-BALMELLI, Sicherungszweck, §5 Ziff. 2.2.5 Fn 128.

35 Vgl. STOCKAR, Übersicht und Fallbeispiele, Ziff. 13.1.

36 PFUND/ZWAHLEN, Kommentar VStG, Art. 24 Abs. 2 Rn 5.2 ff.

37 ATHANAS/WIDMER, Kommentar DBG, Art. 50 Rn 1 ff.

38 PFUND/ZWAHLEN, Kommentar VStG, Vorbem. Art. 21–33.

nungssteuer eine definitive Belastung darstellt, ist festzuhalten, wie das Bundesgericht in einem Entscheid vom 23. Februar 1979 erneut bekräftigt hat.³⁹

Es kommt somit für die Rückerstattungsberechtigung nicht mehr darauf an, wo die antragstellende juristische Person tatsächlich geleitet wird.⁴⁰

Die Konzeption bzw. der Sicherungsmechanismus der Verrechnungssteuer kann bei streng grammatikalischer Auslegung durchaus dazu führen, «dass eine Person zum Inländer gemäss Art. 9 VStG und somit verrechnungssteuerpflichtig wird, die zu ihren Lasten abgezogene Verrechnungssteuer aber mangels steuerrechtlicher Zugehörigkeit i. S. v. Art. 21 Abs. 1 VStG i. V. m. 24 Abs. 2 bis 4 VStG nicht zurückfordern kann».⁴¹

Aufgrund des klaren Wortlautes von Art. 24 Abs. 2 VStG wären juristische Personen mit statutarischem Sitz im Ausland, selbst wenn sie aufgrund des Ortes der tatsächlichen Verwaltung und Geschäftstätigkeit in der Schweiz verrechnungssteuerpflichtig sind (Art. 9 Abs. 1 VStG), eigentlich nicht rückerstattungsberechtigt.

Hier hat die ESTV mit ihrem nicht publizierten Entscheid vom 17.3.1998 eingegriffen und den oben erwähnten Gesellschaften die Berechtigung zur Rückerstattung in Abweichung von ihrer früheren Praxis⁴² unter nachfolgenden Bedingungen zuerkannt:

- «a) Die antragstellende Gesellschaft erfüllt die Voraussetzungen als Inländerin nach Art. 9 Abs. 1 VStG;
- b) die Gesellschaft unterliegt in bezug auf die direkten Steuern einer uneingeschränkten Steuerpflicht in der Schweiz, und sie lässt sich für die Stempelabgaben als Inländerin im Handelsregister eintragen;
- c) der ausländische Staat, in dem der statutarische Sitz der Gesellschaft liegt, erhebt keine Steuern bei dieser Gesellschaft;
- d) die Gesellschaft gilt auch für die Doppelbesteuerungsabkommen als Inländerin und beachtet die Missbrauchsbestimmungen (Bundesratsbeschluss von 1962).»⁴³

Doch mit dieser Praxis hat die ESTV dem an sich stossenden Umstand, dass eine ausländische Gesellschaft hier zwar für die direkten Steuern unbeschränkt steuer-

pflichtig sein kann, auf eigenen Ausschüttungen auch verrechnungssteuerpflichtig ist und grundsätzlich die schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen in Anspruch nehmen kann, aber für die auf aus inländischen Quellen stammenden Erträgen erhobene Verrechnungssteuer nicht rückforderungsberechtigt ist, nur scheinbar abgeholfen.

Eine Gesellschaft mit Sitz im Ausland muss höhere Hürden für die Rückerstattungsberechtigung überwinden als eine inländische. Eine inländische Gesellschaft muss weder stempelsteuerpflichtig sein⁴⁴ noch darf sie am Ort einer ausländischen Betriebsstätte keine Steuern entrichten oder muss sie den Missbrauchsbeschluss einhalten. Gemessen am Sicherungszweck der Verrechnungssteuer ist deren Rückerstattung aber einzig dem inländischen Defraudanten zu verweigern⁴⁵. Anders gesagt ist bei konsequent teleologischer Auslegung des Gesetzes die Rückerstattung einer Gesellschaft mit Sitz im Ausland dann zu gewähren, wenn sie in der Schweiz für Zwecke der Gewinnsteuern unbeschränkt steuerpflichtig ist und die verrechnungssteuerbelasteten Erträge im Inland versteuert. Die Versteuerung bedingt dabei nicht die tatsächliche Entrichtung von Steuern auf den entsprechenden Erträgen, sondern lediglich – aber zwingend – deren korrekten Ausweis im steuerbaren Gewinn.⁴⁶

Die Vermutung liegt nahe, dass die publizierte Praxis der ESTV in einem wohl eher speziellen Einzelfall entwickelt wurde und weitgehend fiskalisch motiviert ist. Die verlangte Unterstellung unter die Emissionsabgabepflicht lässt sich jedenfalls nicht anders erklären. Wie hiernach noch dargestellt wird, bedingt die Emissionsabgabepflicht einen zivilrechtlichen Sitz im Inland. Da es andere Einträge als den Sitz und die Zweigniederlassung im Handelsregister nicht gibt⁴⁷, bedeutet dies für die ausländische Gesellschaft nichts anderes, als dass sie den Sitz in die Schweiz verlegen muss, will sie für die schweizerische Verrechnungssteuer rückerstattungsberechtigt sein. Es kann aber durchaus andere Gründe als die Vermeidung der Emissionsabgabe geben, die es gebieten, den Sitz gerade nicht ins Inland zu verlegen (insbesondere rechtlicher oder regulatorischer Natur).

39 PFUND/ZWAHLEN, Kommentar VStG, Vorbem. Art. 21 ff. VStG Rn 1 (mit Hinweis auf ASA 48 (1979/80) 267).

40 Vgl. STOCKAR/HOCHREUTENER, Praxis II, VStG Art. 24 Abs. 2 Nr. 4 (ESTV 21.1.1987).

41 PFUND/ZWAHLEN, Kommentar VStG, Art. 24 Abs. 2 Rn 5.1.

42 STOCKAR/HOCHREUTENER, Praxis II, VStG Art. 24 Abs. 2 Nr. 5 (26.8.1988).

43 STOCKAR/HOCHREUTENER, Praxis II, VStG Art. 24 Abs. 2 Nr. 7.

44 Eine Genossenschaft ohne Grundkapital z.B. ist gemäss Art. 5 Abs. 1 lit. a StG e contrario nicht emissionsabgabepflichtig.

45 BAUER-BALMELLI, Steuerumgehung, S. 180f.

46 Z.B. verrechnungssteuerbelastete Dividenden, für die der Beteiligungsabzug geltend gemacht werden kann, oder verrechnungssteuerbelastete Erträge von Holdinggesellschaften; s. auch PFUND/ZWAHLEN, Kommentar VStG, Art. 24 Abs. 3 Rn 6.10.

47 Art. 52 Abs. 1 i.V.m. Art. 69 HRegV (Handelsregisterverordnung vom 7. Juni 1937, SR 221.411).

Diese Fälle mögen zwar eher selten sein, dürfen aber nicht in stossender Weise behandelt werden. In diesen Fällen kann auch ein Ausweichen auf Art. 24 Abs. 3 VStG kaum helfen, wonach ausländische Unternehmen, die für ihre Einkünfte aus einer inländischen Betriebsstätte oder für deren Betriebsvermögen Kantons- und Gemeindesteuern zu entrichten haben, Anspruch auf Rückerstattung der von den Einkünften aus diesem Betriebsvermögen abgezogenen Verrechnungssteuer haben. Zwar fällt der Ort der Leitung unter den Betriebsstättebegriff im schweizerischen Steuerrecht⁴⁸, doch eine Gesellschaft, die an ihrem Hauptsitz – entgegen der Bedingung gemäss Praxis der ESTV – keine Gewinnsteuern zu entrichten hat, wird kaum die Definition eines «ausländischen Unternehmens» erfüllen, dies selbst bei einer weiten Auslegung.⁴⁹

Die dargestellte Praxis ist methoden-dualistisch und vermag einer teleologischen Auslegung des Gesetzes in keiner Weise zu genügen. In korrekter Auslegung des Gesetzes wäre einer Gesellschaft mit Sitz im Ausland dann die Rückerstattungsbeziehung für die Verrechnungssteuer zuzuerkennen, wenn sie in der Schweiz für Zwecke der Gewinnsteuern unbeschränkt steuerpflichtig und für die belasteten Erträge gewinnsteuerpflichtig wäre.⁵⁰ Durch die Praxis der ESTV werden ausländische Gesellschaften, obzwar gewinn- und verrechnungssteuerpflichtig, mit der Verweigerung der Rückerstattung bestraft, wenn sie nicht auch die Emissionsabgabe entrichten. Dies schiesst jedoch – wie dargelegt – eindeutig über das Ziel hinaus.

Die Tatsache, dass die ESTV die Rückerstattungsbeziehung ausländischer juristischer Personen, welche aufgrund des Ortes der tatsächlichen Verwaltung und Geschäftstätigkeit in der Schweiz – wie in Abschn. 3.2.2 dargelegt – gemäss Art. 9 Abs. 1 VStG zwar verrechnungssteuerpflichtig, aufgrund des eindeutigen Wortlautes von Art. 24 Abs. 2 VStG aber nicht rückerstattungsbeziehungsberechtigt sind, qua Auslegung ermöglichen musste, zeigt eine bedeutsame Gesetzeslücke auf, welche auf die uneinheitliche und dem Sicherungsmechanismus der Verrechnungssteuer nicht Rechnung tragende Definition des Inländerbegriffes zurückzuführen ist.

Historisch betrachtet mag diese Lücke darauf zurückgehen, dass der Gegenstand und die Konzeption der Verrechnungssteuer bei deren Legiferierung basierend auf

den wirtschaftlichen und steuerrechtlichen Gegebenheiten der 40er-Jahre im Wesentlichen abschliessend definiert worden sind.

De lege ferenda wäre eine Kongruenz der Inländerdefinition für die Verrechnungssteuerpflicht mit der Rückerstattungsbeziehung absolut geboten. Der aufgezeigte Missstand kann aber auf der geltenden gesetzlichen Grundlage durch korrekte teleologische Auslegung beseitigt werden. Eine solche Auslegung lag offensichtlich dem Merkblatt vom Januar 2001 über die Anwendung des Meldeverfahrens gemäss Art. 20 VStG i.V.m. Art. 26a VStV⁵¹ zugrunde.⁵² Demgemäss haben Gesellschaften mit Sitz im Ausland und tatsächlicher Leitung in der Schweiz Anspruch auf Rückerstattung, sofern die entsprechenden Erträge in der Schweiz versteuert werden. In einer leicht überarbeiteten Fassung (Stand 30. Juni 2002) wird jedoch verlangt, dass die Muttergesellschaft ihren statutarischen Sitz im Inland haben müsse. Daraus zieht die ESTV im Merkblatt weiter die Folgerung, dass die Muttergesellschaft infolge persönlicher Zugehörigkeit in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig sein müsse. Diese Verknüpfung von statutarischem Sitz und unbeschränkter Steuerpflicht ist insofern verwirrend und zu kurz, als sich die unbeschränkte Steuerpflicht aufgrund persönlicher Zugehörigkeit nicht nur durch einen statutarischen Sitz in der Schweiz begründen lässt, sondern auch durch die tatsächliche Verwaltung in der Schweiz.⁵³ Die Ausführungen im Merkblatt entsprechen überdies nicht der oben dargelegten Praxis der ESTV zur Frage der Rückerstattungsbeziehung – weder in seiner ursprünglichen noch in der überarbeiteten Fassung.

4 Stempelabgaben

Die Stempelabgaben⁵⁴ sind Rechtsverkehrsteuern, welche einerseits in Form der Emissionsabgabe die Ausgabe von inländischen Urkunden (u.a. Aktien, Obligationen, Geldmarktpapieren gemäss Art. 1 StG i.V. m. Art. 5 und 5a StG) durch inländische Gesellschaften, andererseits in Form der Umsatzabgabe die entgeltliche Übertragung durch Effektenhändler von Eigentum an Wertpapieren, die von In- oder Ausländern ausgegeben worden sind, belasten (Art. 1 StG i.V. m. Art. 13 Abs. 1 StG).

48 Art. 51 Abs. 2 DBG.

49 A. M. BAUER-BALMELLI, Sicherungszweck, S. 114.

50 Gl. M. PFUND/ZWAHLEN, Kommentar VStG, Art. 24 Abs. 2 VStG Rn 5.2.

51 Vollziehungsverordnung vom 19. Dezember 1966 zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (Verrechnungssteuerverordnung, SR 642.211).

52 Merkblatt S-025.116.

53 Art. 20 StHG; Art. 50 DBG.

54 Bundesgesetz vom 27. Juni 1973 über die Stempelabgaben (StG, SR 641.10).

Gemäss Art. 4 Abs. 1 StG gilt als Inländer sowohl für die Emissions- wie für die Umsatzabgabe, «wer im Inland Wohnsitz, dauernden Aufenthalt, statutarischen oder gesetzlichen Sitz hat oder als Unternehmen im inländischen Handelsregister eingetragen ist.»⁵⁵

Bereits aus dem Wortlaut dieser Bestimmung, welche den Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung nicht als Anknüpfungspunkt für den Inländerstatus erwähnt, geht klar hervor, dass das StG – im Gegensatz zum VStG, wie in Abschn. 3.1.3 ausgeführt – juristische Personen mit statutarischem Sitz im Ausland, jedoch tatsächlicher Geschäftsleitung im Inland nicht als Inländer und somit nicht als stempelsteuerpflichtig betrachtet. Als Folge davon zahlen diese Personen auf der Ausgabe von Wertpapieren keine Emissionsabgabe. Der Kreis der Steuerpflichtigen wird somit für Zwecke der Stempelabgaben weniger weit gezogen als beispielsweise für jene der Verrechnungssteuer.

Aufgrund eines Entscheides der ESTV vom 21.7.1983 sind für Zwecke der Stempelabgaben «auch Zollfreibeirke (Freilager und Freihäfen) als Inland zu betrachten», weil unter Inland «das gesamte der Gebietshoheit der Eidgenossenschaft unterstehende Land- und Wassergebiet mit Einschluss des Luftraumes über und des Raumes unter der Erdoberfläche» zu verstehen ist.⁵⁶ Im Vergleich dazu betrachtet die Mehrwertsteuer die Zollfreibeirke nicht als Inland (siehe nachfolgend, Abschn. 5). Demgemäss müsste beispielsweise ein Unternehmen mit statutarischem Sitz in der Schweiz, welches seine Geschäftsaktivitäten von einem Freilager aus betreibt, für die emittierten und/oder umgesetzten Urkunden Stempelabgaben bezahlen.

Eine historische Betrachtung der Stempelabgaben erhellt deren Zweck näher: Der verfassungsmässige Grundstein für die Einführung der Eidgenössischen Stempelabgabe wurde im 1. Weltkrieg gelegt und findet sich heute in Art. 132 Abs. 1 BV. Zweck war die «Erschliessung neuer Einnahmequellen durch indirekte Besteuerung des Besitzes». Aufgrund der Veränderungen in der Wirtschaftswelt musste das ursprüngliche Stempelsteuergesetz vom 4. Oktober 1917 mehrmals angepasst werden.

Aus der Praxis der ESTV sind keine Fälle bekannt, in denen sie vom formellen Begriff des Inländers gemäss Art. 4 Abs. 1 StG abgewichen wäre bzw. diesen ausgeweitet hätte. Dem formellen Charakter der Steuer ent-

sprechend sind der Annahme einer Steuerumgehung und damit einer Erweiterung des Inländerbegriffes durch Auslegung enge Grenzen gesetzt. Eine Ausweitung bedarf deshalb einer speziellen gesetzlichen Grundlage, so wie sie für die Umsatzabgabe geregelt ist.

Gemäss Art. 13 Abs. 1 StG unterliegt die entgeltliche Übertragung von Eigentum an steuerbaren Urkunden der Umsatzabgabe, «sofern eine der Vertragsparteien oder einer der Vermittler Effektenhändler (...) ist.»

Im Wortlaut dieser Bestimmung kommt der Begriff «Inländer» bzw. «inländisch» nicht vor, doch geht aus dem nachfolgenden, dritten Absatz von Art. 13 StG explizit hervor, dass nur inländische Effektenhändler umsatzabgabepflichtig sein können.

Wer als (inländischer) Effektenhändler zu qualifizieren ist, bestimmt Art. 13 Abs. 3 StG. Als erstes sind die Banken und bankähnlichen Finanzgesellschaften im Sinne des Bankengesetzes sowie die Schweizerische Nationalbank zu nennen (lit. a); des Weiteren alle übrigen inländischen natürlichen und juristischen Personen und Personengesellschaften, inländischen Anstalten und Zweigniederlassungen ausländischer Unternehmen, deren Tätigkeit ausschliesslich oder zu einem wesentlichen Teil darin besteht, für Dritte den Handel mit steuerbaren Urkunden zu betreiben (Händler) oder als Anlageberater oder Vermögensverwalter Kauf und Verkauf von steuerbaren Urkunden zu vermitteln (Vermittler; lit. b). Effektenhändler sind zudem diejenigen inländischen Gesellschaften und Genossenschaften, deren Aktiven nach Massgabe der letzten Bilanz zu mehr als Fr. 10 Mio. aus steuerbaren Urkunden bestehen (lit. d).

Für die Definition einer (inländischen) Bank im Sinne von oben erwähnter lit. a verweist Art. 13 Abs. 3 StG auf das Bankengesetz.⁵⁷ Dieses geht vom gegenteiligen Begriff des Ausländers aus und hält fest, dass als «Ausländer juristische Personen und Gesellschaften gelten, die ihren Sitz im Ausland haben oder, wenn sie ihren Sitz im Inland haben», von natürlichen Personen ohne Schweizer Bürgerrecht oder Niederlassungsbewilligung beherrscht sind (Art. 3^{bis} Abs. 3 lit. a und b Bankengesetz).

Auch für Zwecke der Umsatzabgabe bedient sich das StG somit eines eng umschriebenen, an den allgemeinen Sitzgedanken gebundenen Inländerbegriffs. Für die Definition einer inländischen Bank geht zwar die Sonderregelung des Bankengesetzes der allgemeineren Begriffsbe-

55 Als Sonderfall ist folgende Regelung zu betrachten: Gemäss Zollanschlussvertrag (s. Fn 26) gilt das Fürstentum Liechtenstein als Zollinland und somit als Inland im Sinne des StG. Die von einer Aktiengesellschaft mit Sitz in Liechtenstein ausgegebenen Aktien gelten somit als inländische Titel, welche der Emissionsabgabe gemäss Art. 5 und 5a StG unterliegen. Auf denselben Staatsvertrag stützt sich auch die Mehrwertsteuer

zur Definition des Inlands (s. unten, Abschn. 5), während das VStG das Fürstentum Liechtenstein als Ausland betrachtet.

56 STOCKAR/HOCHREUTENER, Praxis II, StG Art. 4 Abs. 1 Nr. 1.

57 Bundesgesetz vom 8. November 1934 über die Banken und Sparkassen (Bankengesetz, BankG; SR 952.0)

stimmung des Inländers gemäss Art. 4 Abs. 1 StG vor, jedoch hält sich auch diese primär an den Anknüpfungspunkt des inländischen Sitzes und fügt als alternativen Anknüpfungspunkt einen auf natürliche Personen bezogenen Inländerbegriff an.

Hingegen qualifizieren sich *ausländische Mitglieder einer schweizerischen Börse* noch (verlängert) bis zum 31. Dezember für die an dieser Börse gehandelten Titel als Effekthändler (Art. 13 Abs. 3 lit. e StG) und müssen die Umsatzabgabe für die an dieser Börse gehandelten inländischen Titel entrichten. Mit dieser im Rahmen des dringlichen Bundesbeschlusses vom 19. März 1999 eingeführten, zeitlich befristeten Regelung ist der Gesetzgeber dem Grundsatz gefolgt, wonach von der Umsatzabgabe erfasst werden soll, wer in der Schweiz über eine Börse handelt.⁵⁸

Die der Umsatzabgabe zugrundeliegende Wirtschaftsrealität (insbesondere die internationale Börsenlandschaft) wandelt sich fortwährend und bedingt eine ständige Anpassung der Definition, wer als inländischer Effekthändler zu qualifizieren ist und somit der Umsatzabgabe unterliegt.

Es stellt sich hier natürlich die Frage, ob eine Erweiterung des Inländerbegriffes *de lege ferenda* für die Emissionsabgabe ebenfalls wünschenswert wäre, etwa durch die Unterstellung der Ausgabe ausländischer Aktien und anderer Anteilspapiere von Gesellschaften mit tatsächlicher Leitung in der Schweiz. Dem widerspricht klar der Charakter einer Rechtsverkehrssteuer, denn solche Anteilspapiere sind nicht Gegenstand des Rechtsverkehrs im Inland. Eine solche Ausweitung würde demnach das Territorialitätsprinzip verletzen.

5 Mehrwertsteuer

Gemäss Art. 21 Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes vom 2. September 1999 (MWSTG)⁵⁹ wird steuerpflichtig, wer «eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt, (...) sofern seine Lieferungen, Dienstleistungen und Eigenverbrauch im Inland jährlich gesamthaft 75 000 Franken übersteigen.» Damit wird implizit auf

Art. 3 MWSTG verwiesen, welcher den Begriff des Inlands definiert. Danach gilt grundsätzlich das gesamte Gebiet der Schweiz inklusive ausländischer Gebiete gemäss staatsvertraglichen Vereinbarungen als Inland. Auch wenn dies aus dem Gesetzestext nicht explizit hervorgeht, handelt es sich beim «Inland» grundsätzlich um das schweizerische Zollgebiet gemäss Zollgesetz und somit um die Gesamtheit des politischen Territoriums der Schweiz.⁶⁰

Die Steuerpflicht wird somit nicht qua persönlichem Inländerbegriff definiert, sondern vielmehr über den geographischen Begriff des Inlands und damit in Anlehnung an das Territorialitätsprinzip gemäss Art. 5 MWSTG.⁶¹ Entscheidend ist der im Inland getätigte Umsatz – grundsätzlich ungeachtet der Nationalität und Qualität des Umsetzenden, was sich aus der Konzeption der Steuer, nämlich der Besteuerung des Konsums im Inland, zwangsläufig ergibt.

Während nun aufgrund schweizerischen Zollrechts das Fürstentum Liechtenstein aus Sicht der Mehrwertsteuer zum Inland zu zählen ist – die Steuerpflicht geographisch gesehen somit wie beim Stempelabgabenrecht ausgedehnt wird –, gehört dasselbe Fürstentum aus Sicht der Verrechnungssteuer (s. oben, Abschn 3.1.3) nicht zum Inland.⁶²

Eine mehrwertsteuerspezifische Regelung stellt die Gruppenbesteuerung dar (Art. 22 MWSTG). Juristische Personen, Personengesellschaften und natürliche Personen, sofern sie Sitz oder Betriebsstätte in der Schweiz haben und eng miteinander verbunden sind, können sich als eine einzige steuerpflichtige Person behandeln lassen.

Die enge Verbindung ist entscheidendes Kriterium für die Begründung einer Mehrwertsteuer-Gruppe, und eine solche Verbindung kann wirtschaftlich betrachtet auch über die Landesgrenzen hinaus bestehen. Das Fürstentum Liechtenstein gehört nicht zum Staatsgebiet der Schweiz; aufgrund des Vertrages betreffend die Mehrwertsteuer im Fürstentum Liechtenstein vom 28. November 1994⁶³ wird jedoch die schweizerische Mehrwertsteuer auch auf liechtensteinischem Gebiet angewendet. Daher musste in einer ergänzenden Vereinbarung zwischen der Schweiz und dem Fürstentum Liechtenstein⁶⁴ zum erwähnten Vertrag vereinbart werden,

58 Botschaft über ein Bundesgesetz über neue dringliche Massnahmen im Bereich der Umsatzabgabe, S. 5851.

59 SR 641.20.

60 ROCHAT PAUCHARD, MWST-Kommentar, Art. 3 Rn 2.

61 ROCHAT PAUCHARD, MWST-Kommentar, Art. 3 Rn 1.

62 Vgl. OBERSON, S. 237 ff.

63 Vertrag vom 28. Oktober 1994 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Fürstentum Liechtenstein betreffend die Mehrwertsteuer im Fürstentum Liechtenstein (SR 0.641.295.142).

64 Vereinbarung vom 28. November 1994 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Fürstentum Liechtenstein zum Vertrag betreffend die Mehrwertsteuer im Fürstentum Liechtenstein (SR 0.641.295.142).

dass die Gruppenbesteuerung nicht grenzüberschreitend erfolgen kann (Art. 3 Abs. 1 der Vereinbarung).⁶⁵

Hat die übergeordnete Gesellschaft ihren Sitz im Ausland, so können nur die in der Schweiz ansässigen Tochtergesellschaften und Betriebsstätten Mitglieder der Gruppe werden. Löst der ausländische Hauptsitz aufgrund eigener Geschäftstätigkeit in der Schweiz die Mehrwertsteuerpflicht für sich aus, muss er gemäss Praxis der ESTV eine eigene Mehrwertsteuer-Nummer beantragen bzw. kann er seine Umsätze nicht als Umsatz der Gruppe, in der sich seine Tochtergesellschaften/Betriebsstätten befinden, deklarieren.⁶⁶

6 Wesentliche Erkenntnisse und Harmonisierungsbedarf

Grundsätzlich ist der Inländerbegriff durch das Territorialitätsprinzip vorbestimmt und begrenzt. Der aus der staatlichen Souveränität fliessende Anspruch auf Erhebung von Steuern in Kombination mit der völkerrechtlichen Anerkennung des entsprechenden Anspruches anderer Staaten erfordert einen klaren Anknüpfungspunkt in der Schweiz, um eine juristische Person als Inländer und damit unbeschränkt steuerpflichtig bezeichnen zu können. Den ersten und offensichtlichen Anknüpfungspunkt bildet die Gründung bzw. der zivilrechtliche Sitz in der Schweiz. Dieser formelle Anknüpfungspunkt stellt den Kern des Inländerbegriffs dar. Über die Zeit wurde dieser durch einen wirtschaftlichen, faktischen Anknüpfungspunkt ergänzt, nämlich durch die tatsächliche Leitung bzw. Teilnahme am Rechts- und Wirtschaftsverkehr in der Schweiz. Die sich daraus ergebenden Konflikte mit den Besteuerungsansprüchen anderer Staaten sind zumindest für die direkten Steuern Gegenstand der Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung.

Grundlegende konzeptionelle Unterschiede für die Definition des Inländerbegriffes sind sodann zwischen den Rechtsverkehrs- und Umsatzsteuern einerseits sowie den Gewinn- und den damit zusammenhängenden Steuern andererseits festzustellen. Während die Rechtsverkehrs- und Umsatzsteuern an sich im Inland verwirklichende Sachverhalte anknüpfen – wie zum Beispiel die Ausgabe von inländischen Aktien oder das Erbringen von Dienstleistungen in der Schweiz –, knüpfen die Gewinnsteuern an die Erwirtschaftung von Gewinn durch einen Inländer an. Es ist offensichtlich, dass aufgrund der völlig verschiedenen Ausgangspunkte eine Harmonisierung faktisch nicht möglich ist. Wer am Rechtsver-

kehr im Inland teilnimmt oder in der Schweiz Umsätze tätigt, muss noch lange nicht formell oder faktisch-wirtschaftlich Inländerqualität im Sinne der Gewinnsteuern aufweisen. Entweder würde der Kreis der Inländer für die Rechtsverkehrs- und Umsatzsteuern soweit eingengt, dass diese «echten» Inländer gegenüber den anderen Teilnehmern am Rechts- und Wirtschaftsverkehr in unhaltbarer und dem Wettbewerb schädlicher Weise benachteiligt wären, oder aber der Kreis der für die Gewinnsteuern unbeschränkt Steuerpflichtigen würde in ausufernder Weise erweitert, nur um aufgrund der Doppelbesteuerungsabkommen wieder eingengt zu werden. Aufgrund der völlig unterschiedlichen Konzeption ist eine Harmonisierung nicht nur faktisch nicht möglich, sondern würde auch einer vernünftigen Grundlage entbehren. In der Praxis ist dies auch weitgehend anerkannt – mit Ausnahme der Bedingungen, die eine Gesellschaft mit Sitz im Ausland, aber tatsächlicher Leitung in der Schweiz erfüllen muss, um in den Genuss der Rückerstattung der Verrechnungssteuer zu gelangen. Die Verbindung mit der Unterstellung unter die Stempelabgaben und der damit faktisch verbundene Zwang zur Sitzverlegung in die Schweiz sind unter diesem Gesichtspunkt nicht haltbar.

Der Vollständigkeit halber sei hier noch erwähnt, dass eine Harmonisierung innerhalb der Rechtsverkehrsteuern und der Umsatzsteuern faktisch ebenfalls nicht durchführbar ist, da diese Steuern jeweils an völlig unterschiedliche Sachverhalte anknüpfen und deshalb der Inländerbegriff auf die zu besteuernenden Sachverhalte auszurichten ist, unter Berücksichtigung des jeweiligen wirtschaftlichen Umfeldes. Beste Beispiele hierfür sind die Emissions- und die Umsatzabgabe: Zwar sind sie im gleichen Gesetz geregelt und unterliegen einer einheitlichen allgemeinen Inländerdefinition, für die spezifischen Gegebenheiten der Umsatzabgabe wird diese aber angepasst.

Die Harmonisierung des Inländerbegriffes bei den Gewinnsteuern lässt sich zurückführen auf den Zweck des Steuerharmonisierungsgesetzes, der darin besteht, die kantonale Gesetzgebung u.a. bezüglich Steuerpflicht zu vereinheitlichen. Gemäss Verfassungsauftrag von Art. 42^{quinquies} Abs. 1 aBV mussten die dabei aufgestellten Harmonisierungsgrundsätze auch auf die direkte Bundessteuer übertragen werden.⁶⁷ Diese Harmonisierung steht heute sicher ausser Zweifel und hat sich bereits bewährt.

65 Vgl. LEUTENEGGER, MWST-Kommentar, Art. 22 Rn 3.

67 Botschaft StHG, S. 4.

66 LEUTENEGGER, MWST-Kommentar, Art. 22 Rn 4 ff.

Der Zweck der direkten Bundessteuer liegt in der Besteuerung des (Einkommens und) Gewinns, basierend auf der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuersubjekts. Der Zweck der Verrechnungssteuer hingegen liegt klar in der Bekämpfung der Steuerhinterziehung bzw. Sicherung der Steuereinnahmen. Aufgrund ihres Zweckes und ihrer Ausgestaltung als Quellensteuer sind die Inländereigenschaft und damit die subjektive Verrechnungssteuerpflicht weiter zu fassen als die Inländereigenschaft und die unbeschränkte Steuerpflicht bei den Gewinnsteuern, da es Sachverhalte gibt, bei denen die Erträge zur Erfüllung des Gesetzeszweckes der Verrechnungssteuer unterliegen müssen, ohne dass der Gläubiger gewinnsteuerlich Inländer zu sein braucht. Zu denken ist dabei insbesondere an Erträge auf im Inland veranstalteten Lotterien oder etwa an Zinsen auf Sparguthaben bei inländischen Zweigniederlassungen ausländischer Banken.

Anders sieht die Situation hingegen bezüglich der Rückerstattung der Verrechnungssteuer aus: Die Verrechnungssteuer hat ihren Sicherungszweck dann erfüllt, wenn der im Inland für den verrechnungssteuerbelasteten Ertrag steuerpflichtige Empfänger diesen korrekt deklariert und versteuert. Dieser Empfänger soll auch rückerstattungsberechtigt sein. Um alle möglichen Fälle abzudecken, bedarf es einer weiteren Definition des Inländerbegriffes, als dies in Art. 24 Abs. 2 VStG vorgesehen ist. Nicht nur – wie im Gesetz vorgesehen – die juristische Person mit Sitz im Inland fällt unter die möglichen gewinnsteuerpflichtigen Empfänger, sondern auch die ausländische juristische Person, die in der Schweiz tatsächlich geleitet wird und deshalb hier unbeschränkt steuerpflichtig ist. De lege ferenda ist deshalb zu fordern, dass die Rückerstattungsberechtigung für die Verrechnungssteuer an die unbeschränkte Steuerpflicht bei den Gewinnsteuern anknüpft. Bis zu einer Gesetzesänderung ist die bestehende Lücke in korrekter teleologischer Auslegung zu schliessen. Die diesbezügliche Praxis der ESTV ist anzupassen.

Literatur

- AGNER PETER (Hrsg.), Die Praxis der Bundessteuern, I. Teil: Die direkte Bundessteuer, Bd. 6, Loseblattwerk, Stand 2002, Basel (zit.: Praxis I)
- AGNER PETER/JUNG BEAT/STEINMANN GOTTHARD, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 1995 (zit.: Kommentar DBG)
- ATHANAS PETER, Die Steuerausscheidung bei interkantonalen Fabrikationsunternehmungen, Bern 1990 (zit.: Steuerausscheidung)
- ATHANAS PETER/WIDMER STEFAN, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Bd. I/2b, Basel/Genf/München 2000 (zit.: Kommentar DBG)
- in: Martin Zweifel/Peter Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), Bd. I/1, 2. A., Basel/Frankfurt am Main 2002 (zit.: Kommentar StHG)
- BAUER-BALMELLI MAJA, Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer, Zürich 2001 (zit.: Sicherungszweck)
- Die Steuerumgehung im Verrechnungssteuerrecht, in FStR 2002 163 ff. (zit.: Steuerumgehung)
- BLUMENSTEIN ERNST/LOCHER PETER, System des Steuerrechts, 6. A., Zürich 2002 (zit.: System)
- HARDT CHRISTOPH, in: Helmut Debatin/Franz Wassermeyer, Beck'sche Steuerkommentare, Doppelbesteuerung, Band V, DBA Schweiz, Loseblatt, Stand 2003, München (zit.: DBA Schweiz)
- LEUTENEGGER WILLI, in: Kompetenzzentrum MWST der Treuhand-Kammer (Hrsg.), mwst.com: Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTG), Basel/Genf/München 2000 (zit.: MWST-Kommentar)
- MÄUSLI PETER, Die Ansässigkeit von Gesellschaften im internationalen Steuerrecht, Bern/Stuttgart/Wien 1993 (zit.: Ansässigkeit)
- OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital (Updated as of 28 January 2003), Paris 2003
- PFUND WALTER ROBERT, Die Eidgenössische Verrechnungssteuer, I. Teil, Einleitung und Erläuterungen zu Art. 1–20 des Gesetzes, Basel 1971 (zit.: Kommentar VStG)
- PFUND WALTER ROBERT/ZWAHLEN BERNHARD, Die Eidgenössische Verrechnungssteuer, II. Teil, Erläuterungen zu Art. 21–33 des Gesetzes, Basel 1985 (zit.: Kommentar VStG)
- ROCHAT PAUCHARD ANNIE, in: Kompetenzzentrum MWST der Treuhand-Kammer (Hrsg.), mwst.com: Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTG), Basel/Genf/München 2000 (zit.: MWST-Kommentar)
- STOCKAR CONRAD, Übersicht und Fallbeispiele zu den Stempelabgaben und zur Verrechnungssteuer, 3. A., Basel 2000 (zit.: Übersicht und Fallbeispiele)

STOCKAR CONRAD/HOCHREUTENER HANS PETER (Hrsg.),
Die Praxis der Bundessteuern, II. Teil: Stempelabgaben und Verrechnungssteuer, Bd. 1 und 2, Loseblattwerk, Stand 2002, Basel (zit.: Praxis II)

Materialien

Botschaft des Bundesrates betreffend den Entwurf zu einem Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, BBl 1963 II 953 ff.

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

Botschaft des Bundesrates zu einem Bundesgesetz über die Stempelabgaben, BBl 1972 II 1278 ff.

Botschaft über ein Bundesgesetz über neue dringliche Massnahmen im Bereich der Umsatzabgabe, BBl 2000 5835 ff.

Die Beschwerde wegen Verletzung des interkantonalen Doppelbesteuerungsverbots

Dr. Ulrich Cavelti*

Inhalt

- 1 **Ausgangslage**
 - 2 **Die Eingrenzung des harmonisierten kantonalen Steuerrechts**
 - 3 **Schlussfolgerungen**
- Literatur**

1 Ausgangslage

Nach Art. 127 Abs. 3 BV ist die interkantonale Doppelbesteuerung untersagt. Der Bund trifft die erforderlichen Massnahmen. Diese Bestimmung stimmt inhaltlich mit Art. 46 Abs. 2 aBV überein, wonach die «Bundesgesetzgebung ... gegen Doppelbesteuerung die erforderlichen Bestimmungen treffen» wird. Wie bekannt, ist der Bundesgesetzgeber untätig geblieben, und das Bundesgericht hat aus dieser Bestimmung ein verfassungsmässiges Recht auf Schutz vor Doppelbesteuerung geschaffen¹. Nach Art. 84 ff. OG ist gegen kantonale Erlasse oder Verfügungen wegen Verletzung verfassungsmässiger Rechte der Bürger die staatsrechtliche Beschwerde an das Bundesgericht zulässig.

Das Steuerharmonisierungsgesetz hat die an sich klare Abgrenzung zwischen staatsrechtlicher Beschwerde und Verwaltungsgerichtsbeschwerde mit dem Art. 73 Abs. 1 durchbrochen. Danach ist die Verwaltungsgerichtsbeschwerde das zulässige Rechtsmittel gegen Entscheide, die die im Steuerharmonisierungsgesetz in den Titeln 2 bis 5 und 6 in Kapitel 1 geregelte Materie betreffen. Allgemein ist die Verwaltungsgerichtsbeschwerde gemäss Art. 97 ff. OG zulässig gegen Verfügungen im Sinne von Art. 5 VwVG, die von einer der in Art. 98 OG genannten Vorinstanzen ausgehen, sofern kein Ausschliessungsgrund gemäss Art. 99 bis 102 OG oder gemäss Spezialgesetzgebung vorliegt. Eine Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG liegt vor, wenn sich der Entscheid auf Bundesrecht stützt oder richtigerweise hätte stützen sollen. Dasselbe gilt, wenn er sich auf eine kantonale Ausführungsvorschrift zum Bundesrecht stützt, dieser kantonalen Norm aber keine selbständige Bedeutung zukommt, oder wenn die auf kantonalem Recht beruhenden Anordnungen einen hinreichend engen Sachzusammenhang mit einer Frage des Bundesverwaltungsrechts aufweisen². Es stellt sich deshalb die Frage, ob das harmonisierte kantonale Steuerrecht den Charakter von «kantonaem» Recht verliert. Wenn die

* Präsident des Verwaltungsgerichts des Kantons St.Gallen, nebenamtlicher Bundesrichter

1 W. KÄLIN, Staatsrechtliche Beschwerde, S. 60.

2 BGE 126 II 173 mit Hinweisen; 123 II 361.

kantonalen Steuergesetze nach ihrer Anpassung an das Harmonisierungsrecht weiterhin kantonale Gesetze sind, ist die Verwaltungsgerichtsbeschwerde grundsätzlich fehl am Platz³. Sie ist systemwidrig, weil die Verwaltungsgerichtsbeschwerde dazu dient, Bundesrecht durch das Bundesgericht zu überprüfen, nicht aber selbständiges kantonales Ausführungsrecht, welches ein bundesrechtliches Rahmengesetz umsetzt. Geht es indessen darum, kantonales Recht auf die Verfassungsmässigkeit zu überprüfen – und auch der Grundsatz der derogatorischen Kraft des Bundesrechts bzw., wie erwähnt, das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung sind verfassungsmässige Rechte –, so ist die staatsrechtliche Beschwerde grundsätzlich das gegebene Rechtsmittel. Der Bundesgesetzgeber wollte indessen mittels der Verwaltungsgerichtsbeschwerde dem Bundesgericht die Möglichkeit einräumen, die Übereinstimmung des kantonalen Steuerrechts mit dem Harmonisierungsziel vollumfänglich zu überprüfen. Stellt man auf den Wortlaut von Art. 73 Abs. 1 StHG ab, so verliert im Bereich des kantonalen Steuerrechts die staatsrechtliche Beschwerde weitgehend an Bedeutung. Diese Bestimmung ist also eine Sondernorm. Für den vom Steuerharmonisierungsgesetz erfassten Teil des kantonalen Steuerrechts ist damit die Verwaltungsgerichtsbeschwerde das gegebene Rechtsmittel. Was verbleibt, ist die staatsrechtliche Beschwerde als Mittel der individuell-konkreten Normenkontrolle im Bereich der Willkürüberprüfung bei der Anwendung von Steuerfreibeträgen, Tarifen, Steuersätzen, also der nach Art. 129 Abs. 2 BV von der Bundeskompetenz ausgeschlossenen Belastungselemente im engeren Sinn⁴.

Das Bundesgesetz zur Koordination und Vereinfachung der Veranlagungsverfahren für die direkten Steuern im interkantonalen Verhältnis⁵, welches auf den 1. Januar 2001 in Kraft getreten ist, hat zudem in Art. 67 und 68 StHG Kollisionsnormen zur Verlustverrechnung und zum Wechsel der Steuerpflicht geschaffen. Art. 67 und 68 StHG sind nun aber nicht mehr von den in den Titeln 2 bis 5 und 6 in Kapitel 1 geregelten Bereichen erfasst, sondern finden sich im 7. Titel und würden damit vom Wortlaut her gesehen ausserhalb des Anwendungsbereichs der Verwaltungsgerichtsbeschwerde liegen. Dem steht wiederum Art. 62 StHG gegenüber, welcher den Geltungsbereich dieses Kapitels regelt und diesbezüglich auf Art. 16 StHG verweist, also auf einen Artikel,

der wiederum von der Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht nach Art. 73 Abs. 1 StHG grundsätzlich erfasst ist.

2 Die Eingrenzung des harmonisierten kantonalen Steuerrechts

Geht man vom Wortlaut von Art. 73 Abs. 1 StHG aus, so unterliegen Entscheide der letzten kantonalen Instanz, welche eine in den Titeln 2 bis 5 sowie im 1. Kapitel des 6. Titels des StHG geregelte Materie betreffen, der Verwaltungsgerichtsbeschwerde nach Art. 97 ff. OG. Weil das StHG einzelne Kollisionsnormen sowie materielle Normen mit indirekter Auswirkung auf das interkantonale Steuerrecht – wie die einheitliche Regelung der subjektiven Steuerpflicht, der Alimentenbesteuerung oder der steuerneutralen Ersatzbeschaffung⁶ – enthält, ist immer vorab zu prüfen, ob die gerügte Doppelbesteuerung durch eine Kollisionsnorm des StHG geregelt ist, oder ob bei richtiger Auslegung einer materiellen Norm die Doppelbesteuerung beseitigt wäre. Dies führt dazu, dass vorerst der Umfang des harmonisierten kantonalen Steuerrechts zu betrachten ist.

Ausgangspunkt ist Art. 129 Abs. 2 BV. Harmonisiert sind Steuerpflicht, Steuergegenstand, zeitliche Bemessung der Steuern, Verfahrensrecht und Steuerstrafrecht. Den Kantonen verbleibt die Regelung der Steuertarife, Steuersätze und Steuerfreibeträge.

Massgebend ist sodann das Steuerharmonisierungsgesetz selbst, da das Bundesgericht aufgrund von Art. 191 BV an die Bundesgesetzgebung selbst gebunden ist. Markus Reich umschreibt den Harmonisierungsbereich «als das durch die Normen des Steuerharmonisierungsgesetzes abgedeckte und strukturierte Feld von Lebenssachverhalten (...) Im Harmonisierungsbereich ist der Bund rechtsangleichend tätig geworden durch den Erlass von Vollregeln oder von rahmenhaften Grundsätzen. Dieser bundesrechtliche Handlungsbereich entspricht der in den Titeln 2 bis 5 und 6 in Kapitel 1 geregelten Materie im Sinne von Art. 73 Abs. 1 StHG»⁷. Auch die Eidgenössische Steuerverwaltung vertritt eine weitgefasste Definition des Harmonisierungsbereichs⁸. Dabei spielt es offensichtlich keine Rolle, ob die Regelung zwingend ist, die

3 W. KÄLIN/M. MÜLLER, Vom ungeklärten Verhältnis, S. 445 f.

4 Vgl. zum Ganzen U. CAVELTI, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/1, Art. 73, N 1.

5 Vom 15. Dezember 2000, AS 2001, S. 1050, BBl 2000, S. 3898.

6 E. HÖHN/P. MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, § 2, N 8 g ff.

7 M. REICH, Gedanken zur Umsetzung des Steuerharmonisierungsgesetzes, S. 594.

8 Vgl. B. JUNG, Die Entstehung und Bedeutung der neueren Gesetzgebung, S. 307 ff.

Kantone also keinen eigenen Entscheidungsspielraum besitzen oder ob im Rahmen einer vorgegebenen Bandbreite Auswahlmöglichkeiten für den kantonalen Gesetzgeber bestehen. Noch weitgehenders umschreibt Danielle Yersin den Harmonisierungsbereich. Ihrer Ansicht nach umfasst dieser nicht nur die in den Titeln 2 bis 5 und 6 in Kapitel 1 geregelte Materie des Steuerharmonisierungsgesetzes, sondern ebenso sehr das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer. Ausgehend von der Überlegung, dass die Verwaltungsgerichtsbeschwerde zulässig ist, wenn der angefochtene Entscheid «sich auf eine kantonale Ausführungsvorschrift von Bundesrecht stützt, dieser kantonalen Norm aber keine selbständige Bedeutung zukommt oder wenn die auf kantonalem Recht beruhenden Anordnungen einen hinreichend engen Sachzusammenhang mit einer Frage des Bundesverwaltungsrechts aufweisen»⁹, dehnt sie den Anwendungsbereich der Verwaltungsgerichtsbeschwerde auch auf die Steuertarife, Steuersätze und Steuerfreibeträge aus, soweit sie in den Titeln 2 bis 5 und 6 in Kapitel 1 geregelt sind und insofern einen weiten Zusammenhang mit dem Steuerharmonisierungsrecht aufweisen. Schliesslich gehört nach der Ansicht von Danielle Yersin auch das Verfahrensrecht selbst zum harmonisierten Geltungsbereich, selbst das Verfahrensrecht vor kantonalen Instanzen¹⁰.

Die Tragweite von Art. 73 Abs. 1 StHG ist also unklar. Dem historischen Gesetzgeber lässt sich zwar die Meinung entnehmen, die Verwaltungsgerichtsbeschwerde sei nur dann zulässig, wenn die Kantone Bundesrecht nachvollziehen müssen, hingegen sei die staatsrechtliche Beschwerde dann anzuwenden, wenn kantonale Freiräume bestehen¹¹. Demgegenüber spricht für die integrale Zulassung der Verwaltungsgerichtsbeschwerde aber der Wortlaut von Art. 73 Abs. 1 StHG, wie auch die Absicht des Gesetzgebers zu würdigen ist, eine Rechtsmittelordnung zu schaffen, welche die Durchsetzung der Harmonisierung mit einem ordentlichen Rechtsmittel gewährleistet.

Diese Unsicherheit des anzuwendenden Rechtsmittels überträgt sich im Steuerharmonisierungsbereich auch auf den Bereich der interkantonalen Doppelbesteuerung, wenn sich entweder eine Kollisionsnorm im StHG

befindet oder bei richtiger Auslegung der materiellen harmonisierten Norm die Doppelbesteuerung beseitigt wäre. Obwohl Danielle Yersin im Bereich der allgemeinen Anwendung der Verwaltungsgerichtsbeschwerde eine äusserst weitgefaste Auslegung befürwortet, bezeichnet sie die staatsrechtliche Beschwerde als das zulässige Rechtsmittel bei Verletzung des interkantonalen Doppelbesteuerungsverbots¹². Sie begründet ihre Rechtsauffassung damit, dass sich das Steuerharmonisierungsgesetz auf Art. 42^{quinquies} aBV bzw. Art. 129 BV stütze, während sich das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung aufgrund von Art. 46 Abs. 2 aBV bzw. Art. 127 Abs. 3 BV ergebe. Man könne deshalb zu Recht daran zweifeln, ob Art. 73 StHG auch für den Bereich der interkantonalen Doppelbesteuerung offenstehe. Peter Locher¹³ geht davon aus, dass immer dann, wenn ein Steuerpflichtiger den Instanzenzug nicht ausschöpft und einen nicht letztinstanzlichen Hoheitsakt anfecht, die staatsrechtliche Beschwerde zum Zuge kommt. Für Thomas Meister¹⁴ ist die staatsrechtliche Beschwerde als Doppelbesteuerungsbeschwerde nur noch ausserhalb des Harmonisierungsbereichs anwendbar. Nach Höhn/Mäusli¹⁵ ist die Verwaltungsgerichtsbeschwerde anwendbar, wenn im StHG eine Kollisionsnorm zu finden ist oder bei richtiger Auslegung einer materiellen Norm die Doppelbesteuerung beseitigt wäre. Höhn/Waldburger¹⁶ leiten aus dem StHG bei interkantonalen Doppelbesteuerungskonflikten eine Zweiteilung des Rechtswegs ab: Die relativ subsidiäre, das heisst erst nach der Erschöpfung des kantonalen Instanzenzugs zulässige Verwaltungsgerichtsbeschwerde kommt danach zur Anwendung bei Konflikten über die subjektive steuerrechtliche Zugehörigkeit sowie bei Streitigkeiten im Bereich der Spezialvorschriften des StHG betreffend die objektive Steuerpflicht bei mehrfacher Zugehörigkeit, die nicht relativ subsidiäre staatsrechtliche Beschwerde bei der Aufteilung des Vermögens und Einkommens bzw. des Kapitals und Gewinns auf mehrere Kantone, denen die Person persönlich oder wirtschaftlich zugehörig ist. Das Bundesgericht¹⁷ hat die Frage des zulässigen Rechtsmittels bisher unter Hinweis auf die achtjährige Übergangsfrist gemäss Art. 72 Abs. 1 StHG offen gelassen und die als Verwaltungsgerichtsbeschwerden bezeichneten Eingaben be-

9 BGE 126 II 173.

10 D. YERSIN, Harmonisation fiscale: La dernière ligne droite, S. 318 und 322.

11 Votum Binder, Amtl. Bull. SR 1986, S. 600.

12 D. YERSIN, Harmonisation fiscale: La dernière ligne droite, S. 326 ff.

13 P. LOCHER, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, S. 160 f.; Steuerharmonisierung und interkantonales Steuerrecht, S. 609 ff.

14 TH. MEISTER, Rechtsmittelsystem der Steuerharmonisierung, S. 299.

15 E. HÖHN/P. MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, S. 564.

16 E. HÖHN/R. WALDBURGER, Steuerrecht, Bd. I, § 30, Rz 49 ff.

17 2P.80/2002 vom 30. Oktober 2002; 2A.349/2002 vom 6. März 2003.

treffend Verletzung des interkantonalen Doppelbesteuerungsverbots als staatsrechtliche Beschwerden behandelt.

3 Schlussfolgerungen

Wie Danielle Yersin grundsätzlich zu Recht ausführt, kennt das OG gestützt auf das Doppelbesteuerungsverbot der Bundesverfassung bei der staatsrechtlichen Beschwerde Spezialbestimmungen zur Regelung des Zuständigkeitskonflikts. Dazu gehört insbesondere die Bestimmung, dass der kantonale Instanzenzug auf dem Gebiet der interkantonalen Doppelbesteuerung nicht ausgeschöpft werden muss (Art. 86 Abs. 2 OG). Sodann hat das Bundesgericht in seiner jahrzehntelangen Rechtsprechung zum Doppelbesteuerungsverbot prozessuale Regeln aufgestellt, die speziell auf diese Doppelbesteuerungsbeschwerde zugeschnitten sind, so die rechtsgestaltenden Anweisungen im Urteil. Die im StHG vorgesehene Verwaltungsgerichtsbeschwerde trägt diesen besonderen Anforderungen nicht oder zumindest nur ungenügend Rechnung. Dies würde grundsätzlich für die weitere Anwendung der staatsrechtlichen Beschwerde bei der Rüge der Verletzung des Doppelbesteuerungsverbots sprechen.

Andererseits ist der Wortlaut von Art. 73 Abs. 1 StHG klar. Soweit das StHG in den Titeln 2 bis 5 und 6 in Kapitel 1 Kollisionsnormen oder andere materielle Normen enthält, bei deren richtiger Auslegung die Doppelbesteuerung vermieden werden könnte, ist nach dem Wortlaut des Gesetzes die Verwaltungsgerichtsbeschwerde anzuwenden. Dies müsste allerdings auch für die neuen Kollisionsnormen der Art. 67 und 68 StHG gelten und zwar aufgrund des Verweises in Art. 62 auf Art. 16 StHG. Geht man also von einer integralen Zulassung der Verwaltungsgerichtsbeschwerde aufgrund des Wortlauts von Art. 73 Abs. 1 StHG aus und folgt man der sonst von Danielle Yersin grundsätzlich vertretenen weiten Auslegung des Steuerharmonisierungsbegriffs, so ist es nur konsequent, die Verwaltungsgerichtsbeschwerde auch als das zulässige Rechtsmittel bei Doppelbesteuerungskonflikten zu bezeichnen. Eine Zweiteilung des Rechtswegs, wie ihn Höhn/Waldburger vorschlagen, trägt dem von Markus Reich zutreffend umschriebenen Harmonisierungsbereich¹⁸ nicht Rech-

nung und lässt auch die bundesgerichtliche Rechtsprechung zum allgemeinen Anwendungsbereich der Verwaltungsgerichtsbeschwerde ausser Acht, wonach diese immer dann zulässig ist, wenn die auf kantonalem Recht beruhenden Anordnungen einen hinreichend engen Sachzusammenhang mit einer Frage des Bundesverwaltungsrechts aufweisen¹⁹. Wenig praktikabel erscheint der Lösungsvorschlag von Peter Locher, wonach immer dann, wenn ein Steuerpflichtiger den Instanzenzug nicht ausschöpft und einen nicht letztinstanzlichen Hoheitsakt anfechtet, weiterhin die staatsrechtliche Beschwerde zuzulassen ist²⁰, ansonsten die Verwaltungsgerichtsbeschwerde zum Zuge kommt. Damit würden, wie Danielle Yersin zu Recht festhält, je nachdem ob ein letztinstanzlich kantonales Urteil vorliegt oder nicht, Doppelbesteuerungsbeschwerden «à deux vitesses»²¹ eingeführt. Ist bei der Rüge der Verletzung des interkantonalen Doppelbesteuerungsverbots, die sich auf Tatbestände stützt, die seit dem 1. Januar 2001 eingetreten sind, künftig die Verwaltungsgerichtsbeschwerde und nicht mehr die staatsrechtliche Beschwerde zu ergreifen, so ist der Bundesgesetzgeber aufgerufen, auch für diese als Verwaltungsgerichtsbeschwerde ausgestaltete Doppelbesteuerungsbeschwerde eine Art. 86 Abs. 2 OG analoge Bestimmung zu schaffen, wonach der kantonale Instanzenzug nicht ausgeschöpft werden muss. So wenig wie bei der staatsrechtlichen Beschwerde ist es dem Steuerpflichtigen zuzumuten, in mehreren Kantonen den kantonalen Instanzenzug auszuschöpfen – mit allen zeitlichen und finanziellen Konsequenzen –, bevor er die Rüge der Doppelbesteuerung vor Bundesgericht erheben kann. Zudem darf analog Art. 89 Abs. 3 OG bei Verwaltungsgerichtsbeschwerden wegen interkantonaler Kompetenzkonflikte die Beschwerdefrist erst dann zu laufen beginnen, wenn in beiden Kantonen Verfügungen getroffen worden sind.

Eine Klärung der Verfahrensfrage durch ein höchstrichterliches Urteil tut Not. Auf die Einführung der «Einheitsbeschwerde» zu warten, wie Danielle Yersin wohl nicht ganz erst meint²², hiesse indessen doch, die Streitfrage ad calendae graecas zu verschieben.

18 M. REICH, Gedanken zur Umsetzung des Steuerharmonisierungsgesetzes, S. 594.

19 BGE 126 II 173 mit Hinweisen.

20 P. LOCHER, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, S. 161.

21 D. YERSIN, Harmonisation fiscale: La dernière ligne droite, S. 328.

22 D. YERSIN, Harmonisation fiscale: La dernière ligne droite, S. 328.

Literatur

- CAVELTI ULRICH, Die Durchsetzung der Steuerharmonisierungsgrundsätze, insbesondere die Rechtsmittel an das Bundesgericht nach Art. 73 StHG, ASA 62 (1993/94), S. 355 ff.
- in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/1, 2. A., Basel 2002, Art. 73 StHG
 - in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2b, Basel 2000, Art. 146 DBG
- DUSS MARCO, Verfahrensrecht in Steuersachen, Winterthur 1987
- HÄNER ISABELLE, s. *Kölz Alfred/Häner Isabelle*
- HÖHN ERNST/MÄUSLI PETER, Interkantonales Steuerrecht, Schriftenreihe Finanzwirtschaft und Finanzrecht, Bd. 34, 4. A., Bern/Stuttgart/Wien 2000
- HÖHN ERNST/WALDBURGER ROBERT, Steuerrecht, Bd. I, Schriftenreihe Finanzwirtschaft und Finanzrecht, Bd. 8, 9. A., Bern u.a. 2001
- JUNG BEAT, Die Entstehung und Bedeutung der neueren Gesetzgebung, ST 1993, S. 307 ff.
- KÄLIN WALTER, Das Verfahren der staatsrechtlichen Beschwerde, 2. A., Bern 1994 (zit.: Staatsrechtliche Beschwerde)
- KÄLIN WALTER/MÜLLER MARKUS, Vom ungeklärten Verhältnis zwischen Verwaltungsgerichtsbeschwerde und staatsrechtlicher Beschwerde, ZBl 94 (1993), S. 433 ff. (zit.: Vom ungeklärten Verhältnis)
- KLEY-STRULLER ANDREAS, Die Beschwerde an das Bundesgericht gemäss Art. 73 des Steuerharmonisierungsgesetzes, in: Steuerrecht, Ausgewählte Probleme am Ende des 20. Jahrhunderts, FS zum 65. Geburtstag von Ernst Höhn, Bern 1995, S. 109 ff.
- KNEUBÜHLER ADRIAN, Durchsetzung der Steuerharmonisierung, ASA 69 (2000/01), S. 209 ff.
- KÖLZ ALFRED/HÄNER ISABELLE, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. A., Zürich 1998
- LOCHER KURT (nachgeführt von: Locher Peter), Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil: Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, 4 Bände, Loseblattwerk, Basel
- LOCHER PETER, Die staatsrechtliche Beschwerde wegen Verletzung von Art. 46 Abs. 2 BV, ZBl 91 (1990), S. 98 ff.
- Einführung in das interkantonale Steuerrecht, Bern 1999
 - Steuerharmonisierung und interkantonales Steuerrecht, ASA 65 (1996/97), S. 609 ff.
- MÄUSLI PETER, s. *Höhn Ernst/Mäusli Peter*
- MEISTER THOMAS, Rechtsmittelsystem der Steuerharmonisierung. Der Rechtsschutz nach StHG und DBG, Diss. St.Gallen, Bern/Stuttgart/Wien 1995
- MÜLLER MARKUS, s. *Kälin Walter/Müller Markus*
- REICH MARKUS, Gedanken zur Umsetzung des Steuerharmonisierungsgesetzes, ASA 62 (1993/94), S. 577 ff.
- RICHLI PAUL, Schlussbestimmungen, ASA 61 (1992/93), S. 475 ff.
- WALDBURGER ROBERT, s. *Höhn Ernst/Waldburger Robert*
- YERSIN DANIELLE, Harmonisation fiscale: La dernière ligne droite, ASA 69 (2000/01), S. 305 ff.
- Steuerharmonisierung und kantonales Recht, ASA 64 (1995/96), S. 97 ff.

Kapitaleinlagen, Subventionen und andere Zuschüsse im Mehrwertsteuerrecht

Anmerkungen zur neueren Verwaltungspraxis

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

Inhalt

1	Einleitung
2	Das helvetische Zuschusskonzept
2.1	Zum Zuschussbegriff
2.2	Grundzüge des Zuschusskonzeptes
2.3	Subventionen
2.4	Spenden
3	Kapitaleinlagen und Zuschüsse
3.1	Begriffliches
3.1.1	Gesellschafterbeiträge
3.1.2	Beiträge Dritter
3.1.3	Sanierungsfall und Sanierungsmassnahmen
3.1.4	Geschäftsmässige/kaufmännische Begründetheit
3.2	Kapitaleinlagen und Zuschüsse von Beteiligten und Nahestehenden
3.2.1	Beteiligte
3.2.1.1	Kapitalgesellschaften und Genossenschaften
3.2.1.2	Einzelunternehmen
3.2.1.3	Personengesellschaften
3.2.2	Nahestehende
3.2.3	Vereinsmitglieder
3.2.4	Stifter
3.3	Zuschüsse von (echten) Dritten
3.3.1	Grundsatz
3.3.2	A-fonds-perdu-Beiträge
3.3.3	Forderungsverzichte
3.4	Spezialfragen
3.4.1	Rangrücktritte
3.4.2	Gruppenbesteuerung
3.4.3	Nutzungsänderung
4	Leistungsentgelt
4.1	Forderungsverzichte
4.2	Nicht marktkonforme Leistungen
5	Zeitlicher Geltungsbereich der Praxis
6	Schlussbetrachtung
	Literatur
	Materialien

1 Einleitung

Bereits unter dem Recht der Mehrwertsteuerverordnung (MWSTV)¹ hat sich die Eidg. Steuerverwaltung im Rahmen der Beurteilung von Einzelfällen mit dem Thema der Kapitaleinlagen und Zuschüsse seitens nichtstaatlicher Unternehmer und Nichtsteuerpflichtiger befasst. Dabei hat sie sich stark an Überlegungen zu den in der Mehrwertsteuerverordnung ausdrücklich geregelten Subventionen und die davon abgeleitete Rechtsprechung zu den Spenden angelehnt.

Im Rahmen der Festlegung der Verwaltungspraxis zum Mehrwertsteuergesetz (MWSTG)², in welchem bezüglich der Vorsteuerabzugskürzung eine Gleichstellung von Spenden und Subventionen definiert ist, hat die Eidg. Steuerverwaltung in ihren Veröffentlichungen zu einzelnen Aspekten Stellung genommen³. Nicht behandelt wurden namentlich Zuschüsse im Rahmen von Sanierungen. Die Verwaltung hat sich diesbezüglich darauf beschränkt, die Steuerpflichtigen aufzufordern, bei solchen Vorgängen mit ihr Kontakt aufzunehmen⁴. Zu diesem Zeitpunkt beschränkte sich die Eidg. Steuerverwaltung auf die Behandlung von Einzelfällen; eine eigentliche Praxis war noch im Entstehen begriffen.

Nicht zuletzt aufgrund der Verschlechterung der Wirtschaftslage haben sich die Sanierungsfälle gehäuft, und die ersten Signale bezüglich der Richtung, welche die Verwaltungspraxis eingeschlagen hatte⁵, haben Steuerpflichtige wie Berater verunsichert. So war den Steuerpflichtigen bis zur Veröffentlichung des Merkblattes Nr. 23 betreffend Beiträge im Sanierungsfall (aMB23) am 31. Juli 2002 die diesbezügliche Verwaltungspraxis

1 Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 (MWSTV; AS 1994 1464 und nachfolgende Änderungen).

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

3 Relevant sind namentlich SB05 Ziff. 9.6, SB06 Ziff. 1.1.4, Ziff. 1.2.2 und Ziff. 1.2.3.5 sowie MB15.

4 SB06 Ziff. 1.2.3.5 in fine.

5 So der Beitrag von FREI, StR 2001, 492 ff.

* Partner, Walder Wyss & Partner Rechtsanwälte, Zürich

«nicht klar bekannt»⁶. Das lange Zeit angekündigte Merkblatt Nr. 23 erwies sich eher als eine kochbuchartige Zusammenstellung von Antworten zu Einzelfragen und stiess in der Literatur auf teilweise heftige Kritik⁷. Im Zentrum der Aufmerksamkeit standen Einzelfragen, wie die Behandlung von Rangrücktritten. Bei dieser Veröffentlichung kommt der Eindruck auf, dass die Verwaltung, aus einem gewissen Zeitdruck heraus oder aufgrund unterschiedlicher Ansichten, einzig überspitzte Fälle im Blickfeld hatte, ohne ein durchdachtes Konzept. So sind wichtige Teilaspekte – wie etwa Zuschüsse bei nicht sanierungsbedürftigen Unternehmen – ausdrücklich aus dem Regelungsbereich des Merkblattes ausgeklammert worden. Dennoch ist die Veröffentlichung des Merkblattes von grossem Nutzen gewesen, indem die Verwaltung den Steuerpflichtigen ein Instrument zur Beurteilung der darin angesprochenen Tatbestände zur Verfügung gestellt hat.

Knapp ein Jahr nach der Veröffentlichung des Merkblattes Nr. 23 hat die Eidg. Steuerverwaltung am 1. Juli 2003 das neugefasste Merkblatt Nr. 23 (nMB23) veröffentlicht. Neben einer Ausweitung des sachlichen Geltungsbereiches ist auch eine grundlegende Neustrukturierung und Systematisierung der behandelten Tatbestände vorgenommen worden, was auch dessen Lesbarkeit und Verständlichkeit substanziell erhöht hat. Mit der Neufassung hat die Eidg. Steuerverwaltung auf die Kritik zur alten Fassung reagiert. So sind denn auch verschiedene Anliegen aus der Beratung berücksichtigt worden. Gegenüber der alten Fassung ist ein neues Abgrenzungskriterium zur Beurteilung, ob der Zuschuss als Spende zu behandeln ist oder nicht, eingeführt worden. Dieses soll nachfolgend näher beleuchtet werden.

Im vorliegenden Beitrag sollen die im Zusammenhang mit Kapitaleinlagen und Zuschüssen stehenden Fragen in einen Gesamtzusammenhang gestellt werden. Dabei geht es primär um die Einordnung der einzelnen Tatbestände und deren Abgrenzung von den Subventionen und den Spenden.

2 Das helvetische Zuschusskonzept

2.1 Zum Zuschussbegriff

Weder in der Mehrwertsteuerverordnung noch im Mehrwertsteuergesetz findet sich der Begriff des Zuschusses. Unter Zuschuss werden im Zusammenhang mit der Mehrwertsteuer allgemein Zahlungen und geldwerte Vorteile an ein Unternehmen verstanden, welche nicht ausdrücklich als Leistungsentgelt bezeichnet sind. Der Zuschussbegriff ist so ein nicht näher konkretisierter *Sammelbegriff* für Subventionen, Spenden, Zuwendungen, Prämien, Beihilfen, Ausgleichsbeiträge, Sanierungsleistungen, Kompensationen, Zuzahlungen usw.⁸ Im vorliegenden Beitrag wird der Begriff der Zuschüsse in einem weiteren Sinne verwendet⁹.

Die Zuschüsse werden, in Anlehnung an das deutsche und das österreichische Umsatzsteuerrecht, in *echte und unechte Zuschüsse* eingeteilt. Als echte Zuschüsse werden nur Zahlungen und geldwerte Vorteile betrachtet, welche nicht Entgelt für eine steuerbare¹⁰ Leistung sind¹¹. Es liegt zwar eine Zahlung oder ein geldwerter Vorteil vor, diesem steht jedoch keine mehrwertsteuerlich relevante Leistung des Zuschussempfängers gegenüber. Die unechten Zuschüsse stellen direkt oder indirekt Leistungsentgelt dar¹². Beim direkten Entgelt entschädigt der Zuschussgeber den Zuschussnehmer für eine ihm direkt erbrachte Leistung. Der Zuschussgeber kann durch seine Zahlung auch eine Zahlungsverpflichtung des Leistungsempfängers erfüllen oder teilerfüllen. In solchen Fällen liegt eine Zahlung des Entgeltes durch einen Dritten iSv Art. 33 Abs. 2 MWSTG vor. Weiter können unechte Zuschüsse auch in unmittelbarem Zusammenhang mit einer einem Dritten erbrachten Leistung stehen, ohne jedoch eine Erfüllung einer Zahlungsverpflichtung des Leistungsempfängers darzustellen. Bei den sog. Preisauffüllungen erfolgt eine gezielte Verbilligung bestimmter Leistungen des Zuschussnehmers an Dritte.

Der Zuschussbegriff im Bereich der Mehrwertsteuer unterscheidet sich klar von demjenigen bei der *Emissionsabgabe*. Nach Art. 5 Abs. 2 lit. a des Stempelgesetzes¹³ werden der Abgabe auch «Zuschüsse» unterworfen, wel-

6 LOOSLI/HIRSCHI, StR 2002, 682; zutreffender müsste gesagt werden, dass die Verwaltungspraxis gar nicht bekannt war. Der Beitrag von FREI ist erst im Spätsommer 2001 erschienen und stellt keine Verlautbarung der Verwaltung dar.

7 NIDERÖST, StR 2003, 175 ff.; SCHUMACHER, ST 2003, 94; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, Rz 1452 ff.; GEIGER, ST 2002, 951 ff.

8 CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, Rz 331; KLENK, §1 UStG N 48; BIRKENFELD, III Rz 107; DZIADKOWSKI/WALDEN, 88.

9 Die Verwaltung verwendet als Sammelbegriff die Bezeichnung «Beiträge», nMB23 Ziff. 1 ff.

10 Der Begriff «steuerbar» wird im vorliegenden Beitrag nicht als gleichbedeutend mit «steuerpflichtig» betrachtet. S. dazu auch BAUMGARTNER, StR 1996, 257 f.

11 BIRKENFELD, III Rz 116; BAUMGARTNER, Art. 33 Abs. 1–2, N 41.

12 BAUMGARTNER, Art. 33 Abs. 1–2, N 38 ff. (auch für das Folgende).

13 Bundesgesetz vom 27. Juni 1973 über die Stempelabgaben (StG; SR 641.10).

che die Gesellschafter oder Genossenschafter ohne entsprechende Gegenleistung an den Abgabepflichtigen erbringen. Der Natur der Emissionsabgabe als Kapitalansammlungssteuer entsprechend, werden nur diejenigen Zahlungen und geldwerten Vorteile erfasst, welche wirtschaftlich einer Einlage in das Kapital gleichkommen und so den Kapitaleinlagen zuzuordnen sind. Dabei werden sowohl offene wie verdeckte Kapitaleinlagen erfasst. Letztere können namentlich im Rahmen von mehrwertsteuerlich relevanten Leistungserbringungen erfolgen, so bei dem Abgabepflichtigen unterpreislich erbrachten Leistungen oder vom Abgabepflichtigen dem Beteiligten überpreislich erbrachten Leistungen.

In den gesetzlichen Bestimmungen zur *direkten Bundessteuer* wird nicht von «Zuschüssen», sondern von Kapitaleinlagen, einschliesslich Leistungen à fonds perdu, gesprochen¹⁴. Als «Zuschüsse» werden in allgemeiner Weise von einzelnen Autoren Zahlungen und geldwerte Vorteile von Beteiligten, Nahestehenden und Dritten an den Steuerpflichtigen verstanden¹⁵. Dabei unterscheiden sich die Gewinnsteuerfolgen nach der Stellung des Zuschussgebers zum Steuerpflichtigen und nach dem Grund des Zuschusses. Im Zusammenhang mit der Verrechnung von Verlusten wird auch von «Sanierungsleistungen»¹⁶ gesprochen. Darunter werden verschiedene Tatbestände subsumiert, welche zum Ausgleich von aufgelaufenen Verlusten erbracht werden. Die Sanierungsleistungen umfassen neben den Zuschüssen auch Kapitalherabsetzungen ohne Kapitalrückzahlung und Forderungsverzichte. Gewinnsteuerlich von Bedeutung sind lediglich deren Erfolgswirksamkeit und der Ausgleich von Verlusten.

In den *Verwaltungsanordnungen* der Eidg. Steuerverwaltung werden unter einem «Zuschuss» sowohl Entgeltzuzahlungen¹⁷, Preisauflüffungen (Verbilligungen durch Dritte)¹⁸, Leistungsentgelte an sich¹⁹ wie auch Verlustabdeckungen²⁰ verstanden. Im neugefassten Merkblatt Nr. 23 erfolgt eine Einschränkung, indem darunter – in teilweiser Übernahme des bei den Gewinnsteuern verwendeten Begriffes – nur die sog. Leistungen à fonds perdu verstanden und die anderen Tatbestände unter dem neuen Sammelbegriff der «Beiträge» zusammengefasst werden²¹.

2.2 Grundzüge des Zuschusskonzeptes

Unter dem Regime der *Mehrwertsteuerverordnung* ist der *Grundstein* des heutigen Zuschusskonzeptes gelegt worden. In Art. 26 Abs. 6 lit. b MWSTV sind Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand als Nichtentgelt definiert worden. Damit wollte der Ordnungsgeber bewirken, dass der Steuer nur das unterliegt, was «der Empfänger einer durch die öffentliche Hand verbilligten Leistung selbst bezahlt»²². Mit anderen Worten hat der Ordnungsgeber die staatlichen Preisauflüffungen, welche grundsätzlich als unechte Zuschüsse in die Bemessungsgrundlage der Steuer einzu beziehen wären, den echten Zuschüssen gleichgestellt. Wegen dieser speziellen Behandlung ist in Art. 30 Abs. 6 MWSTV bestimmt worden, dass dem «Lieferer/Erbringer subventionierter Gegenstände/Leistungen aber auch nicht der volle Vorsteuerabzug für die zur Bewirkung solcher Umsätze bezogenen Vorleistungen»²³ zusteht. Die Kürzung des Vorsteuerabzuges erfolgt indessen im Verhältnis der Subventionen zu den Entgelten zuzüglich Subventionen. Mit der verhältnismässigen Kürzung des Vorsteuerabzuges, welche wie diejenige bei gemischten Umsätzen konzipiert ist, wollte der Ordnungsgeber verhindern, dass von staatlichen Preisauflüffungen in Form von Subventionen profitierende Steuerpflichtige «bei ihren Abrechnungen jeweils einen Vorsteuerüberschuss aufweisen und auf diese Weise zu einer weiteren <Subvention> gelangen»²⁴.

Im Rahmen der durch die *nationalrätliche Kommission für Wirtschaft und Abgaben (WAK-N)* vorgenommenen Ausarbeitung des Entwurfes des Mehrwertsteuergesetzes hat sich wiederum die Frage gestellt, wie mit den Subventionen zu verfahren sei. Die Kommission diskutierte zwei Varianten: Eine Besteuerung mit Anerkennung des vollen Vorsteuerabzuges (unechte Zuschüsse) und eine Nichtbesteuerung, kombiniert mit einer verhältnismässigen Kürzung des Vorsteuerabzuges (bisheriges Modell). Als Untervariante hat die Kommission anscheinend auch eine grundsätzliche Nichtbesteuerung, kombiniert mit dem Recht auf freiwillige Versteuerung (Option), geprüft²⁵. In dem den Räten vorgeschlagenen Gesetzesentwurf ist dann das bisherige Konzept, mit gleicher Argumentation wie im Kommentar zur Mehr-

14 Art. 60 lit. a des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11).

15 MEUTER, ZStP 1998, 87.

16 BRÜLSAUER/KUHN, Art. 67 DBG N 37 ff.

17 WL 2001, Rz 321.

18 WL 2001, Rz 314 (Arbeitgeber) und Rz 410 (öffentliche Hand).

19 nMB23 Ziff. 1.

20 nMB23 Ziff. 2.3.3.

21 Zum Beitragsbegriff s. nMB23 Ziff. 2.1.

22 Kommentar EFD, ad Art. 26 Abs. 6 lit. b MWSTV, BBI 1994 III 559.

23 Kommentar EFD, ad Art. 26 Abs. 6 lit. b MWSTV, BBI 1994 III 559.

24 Kommentar EFD, ad Art. 30 Abs. 6 MWSTV, BBI 1994 III 564.

25 DAVID, StR 1996, 459.

wertsteuerverordnung, übernommen worden²⁶. Daran sind noch kleinere Präzisierungen vorgenommen worden, und das Konzept ist auf bestimmte Spenden ausgeweitet worden.

Die als «dornenvolles Thema»²⁷ empfundene Behandlung der Subventionen hat im Parlament zu grösseren Diskussionen geführt. Neben einer grundlegenden Bestreitung der Vereinbarkeit der Regelung mit der Belastungskonzeption der Mehrwertsteuer²⁸ ist auch eine Ausnahme bei der Vorsteuerkürzung für den öffentlichen Verkehr – bei welchem die staatlichen Preisauffüllungen nach wie vor unbesteuert geblieben wären – beantragt worden²⁹. Im Ergebnis haben die Räte dem bisherigen Konzept mit kleineren Änderungen zugestimmt. Dabei ist – wie bereits zuvor von der WAK-N vorgetragen³⁰ – als gewichtiges Argument erwähnt worden, dass nicht – wie im Gemeinschaftsrecht – zwischen echten und unechten Subventionen zu unterscheiden sei, was das System wesentlich vereinfache³¹.

In seinem *Grundsatzentscheid* vom 25. August 2000 (i.S. Behindertenzentrum)³² hat das *Bundesgericht* – entgegen der Meinung der Vorinstanz³³ und eines Teils der Lehre³⁴ – die Verfassungsmässigkeit des in der Mehrwertsteuerverordnung enthaltenen Konzeptes bestätigt. Dabei hat es die im Verordnungstext nicht enthaltene, aber von der Verwaltung praktizierte Ausweitung der Regelung auf «Spenden, Legate und andere freiwillige Zuwendungen» ebenfalls gestützt.

Das schweizerische Konzept der Subventionen mit der nur beschränkten Unterscheidung zwischen echten und unechten Subventionen und der damit verbundene Ausschluss der Preisauffüllungen aus der Bemessungsgrundlage der Steuer widerspricht³⁵ dem Gemeinschafts-

recht^{36, 37}. Den Mitgliedstaaten wird das Recht eingeräumt, bei der verhältnismässigen Kürzung des Vorsteuerabzuges Subventionen dem Gesamtumsatz dazuzurechnen³⁸. Dieses Recht bezieht sich nur auf die echten Subventionen und nicht auf die Preisauffüllungen. Bei den unechten Subventionen (inklusive Preisauffüllungen) erfolgt eine Erfassung bereits im Rahmen der Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Steuer. Dass ein solches Wahlrecht besteht und entsprechende nationale Regelungen richtlinienkonform sind, bedeutet noch nicht, dass diese auch systemkonform sind. Eine systemkonforme Ausgestaltung des Vorsteuerabzuges erfordert nämlich, dass die entsprechenden Normen des Gemeinschaftsrechtes so ausgelegt werden, dass sein Anwendungsbereich so weit wie möglich dem Bereich der Geschäftstätigkeit des Steuerpflichtigen entspricht³⁹. Nichtumsätze (wie Dividenden) dürfen dabei zu keiner verhältnismässigen Kürzung des Vorsteuerabzuges führen, ansonsten der Zweck der völligen Neutralität der Steuer nicht verwirklicht werden kann⁴⁰.

Auch die schweizerische Mehrwertsteuer wird als sog. *Einkommensverwendungssteuer* verstanden^{41, 42}, wobei durchgehend die Begriffe «Konsumsteuer» oder «Verbrauchssteuer» verwendet werden⁴³. Besteuerungsziel der Mehrwertsteuer ist die Verwendung von Einkommen (und Vermögen) zu konsumptiven Zwecken. Als Endverbraucher wird derjenige verstanden, welcher zu seinem persönlichen Gebrauch Gegenstände erwirbt oder Dienstleistungen bezieht und diese so nicht für eine geschäftliche Tätigkeit einsetzt, durch welche er die Steuer mit einem weiteren Umsatz auf ein anderes Subjekt überwälzen kann⁴⁴. Bei Subventionen, welche Preisauffüllungen darstellen, ergibt sich die Situation, dass ein Endverbrauch beim Unternehmer und nicht beim tat-

26 Bericht WAK-N, ad Art. 36 Abs. 7 E-MWSTG, BBI 1996 V 777 f.

27 DAVID, StR 1996, 458.

28 Wyss, AB 1997 N 260 f.

29 Strahm, AB 1997 N 261.

30 Bericht WAK-N, ad Art. 36 Abs. 7 E-MWSTG, BBI 1996 V 778.

31 Stucky (Berichterstatter), AB 1997 N 265 f.

32 BGE 126 II 443.

33 Entscheid der Eidg. Steuerrekurskommission vom 2. Februar 1999 (Rs. CRC 80-84/97) und vom 3. Februar 1999 (Rs. CRC 127/97). S. dazu ausführlich GLAUSER, ST 1999, 403 ff.

34 RIEDO, 235 ff.; GLAUSER, ST 1999, 403 ff., insb. 406 ff.; CAMENZIND/HONAUER, Rz 245; BAUMGARTNER, StR 1996, 276.

35 A. M. BGE 126 II 443, E 6f, 457; FREY, StR 2001, 494. Zur Bedeutung der Gegenleistung s. jedoch EuGH 29.2.1996, Rs. C-215/94 «Mohr», Slg. 1996, I-959.

36 Art. 11 Teil A Abs. 1 lit. a der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG

des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (Sechste Richtlinie; ABI 1977 L 145/1 vom 13.6.1977 und nachfolgende Änderungen).

37 Die konzeptionelle Abweichung wird bereits im Bericht WAK-N festgehalten (ad Art. 36 Abs. 7 E-MWSTG, BBI 1996 V 778). So auch CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, Rz 339.

38 Art. 19 Abs. 1 Lemma 2 der Sechsten Richtlinie.

39 EuGH 25.2.1988, Rs. 299/86 «DrexI», Slg. 1988, 1213, Rn 13 f.

40 EuGH 22.6.1993, Rs. C-333/91 «Sofitam», Slg. 1993, I-3513, Rn 14.

41 BAUMGARTNER, Vorbem. zum 3. Kapitel MWSTG N 3 ff.; RIEDO, 12 ff.; BGE 123 II 295, E 6b.

42 HÖHN/WALDBURGER, 62, sprechen von Verbrauch von Eigenmitteln.

43 CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, Rz 50 ff.

44 BGE 123 II 295, E 7a, 307 mit Hinweis auf DZIADKOWSKI/WALDEN, 8 f.

sächlichen Konsumenten simuliert wird. Die Kürzung des Vorsteuerabzuges ist kein taugliches Mittel, um die Ausfälle aus der Nichtbesteuerung solcher Subventionen zu kompensieren, da das fiskalische Ergebnis von der Struktur der vom Unternehmer bezogenen Vorleistungen abhängig ist. Bei Subventionen, welche als echte Zuschüsse zu betrachten sind, ergibt sich hingegen die Situation, dass schlussendlich mehr Steuer erhoben wird, als der Konsument und allfällige Dritte dafür Eigenmittel als direktes oder indirektes Entgelt aufwenden⁴⁵. Dass dies mit der Belastungskonzeption und dem Grundsatz der Neutralität der Steuer nicht vereinbar ist, scheint einleuchtend⁴⁶. Im Rahmen dieses Spannungsfeldes gilt es, die Regelung des Mehrwertsteuergesetzes auszulegen. Dabei stellt sich das Problem, dass nicht immer klar ist, was der Gesetzgeber genau wollte⁴⁷. Im Zweifelsfalle ist einer systemkonformen Auslegung Vorrang zu geben.

2.3 Subventionen

Nach Art. 33 Abs. 6 lit. b MWSTG gehören «Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand, auch wenn sie gestützt auf einen Leistungsauftrag ausgerichtet werden», nicht zur Bemessungsgrundlage der Steuer (*Umsatz-Ausschlussnorm*). Nach Art. 38 Abs. 8 Satz 2 MWSTG erfolgt eine verhältnismässige Kürzung des Vorsteuerabzuges bei Erhalt von «Subventionen oder anderen Beiträgen der öffentlichen Hand» (*Vorsteuer-Ausschlussnorm*). Auffallend ist, dass die erst in den parlamentarischen Beratungen eingeführte Präzisierung betreffend «Leistungsauftrag» nur beim Umsatz-Ausschluss erwähnt wird. Es ist dennoch davon auszugehen, dass eine einheitliche Definition beabsichtigt war. Auf die Besonderheiten bei der Subventionierung der wissenschaftlichen Forschung⁴⁸ und bei der Subventionierung von Ausfuhren⁴⁹ wird hier nicht näher eingegangen, zumal es sich um gesetzliche Ausnahmen von den Grundregeln handelt.

Was genau unter «Subventionen und andere(n) Beiträge(n) der öffentlichen Hand» zu verstehen ist, geht aus dem Mehrwertsteuergesetz nicht schlüssig hervor und muss durch Auslegung gewonnen werden. Auch im übrigen schweizerischen Recht besteht *keine gefestigte Umschreibung des Subventionsbegriffes*⁵⁰.

Unter dem Begriff der «öffentlichen Hand» ist das Gemeinwesen zu verstehen⁵¹. Darunter fallen der Bund, die Kantone und Gemeinden sowie Stiftungen und Fonds⁵² des öffentlichen Rechts.

Subventionen sind «immer *zweck- bzw. verhaltensgebunden*, das heisst, sie sind an die Erfüllung von *bestimmten Aufgaben geknüpft*»⁵³. Entschädigt werden soll ein bestimmtes, im öffentlichen Interesse liegendes Verhalten⁵⁴. Das Gemeinwesen kann definitionsgemäss keine Zuschüsse sprechen, ohne dass es sich aus diesen einen mehr oder weniger konkreten Nutzen verspricht. Die Formulierung von Bedingungen für die Ausrichtung einer Subvention kann so weit gehen, dass ein eigentlicher Leistungsauftrag erteilt wird. Nicht als Subvention im Sinne des Mehrwertsteuergesetzes werden dagegen – unabhängig von der Bezeichnung und unter Berücksichtigung des *wirtschaftlichen Gehalts* des Vorganges – Beiträge verstanden, bei welchen eine wirtschaftlich gleichwertige Leistung erbracht wird⁵⁵. Demnach erfolgt im Schweizer Recht betreffend den Subventionen eine differenzierte Anerkennung der Einteilung in echte und unechte Zuschüsse⁵⁶. Die Fälle, bei welchen das Gemeinwesen ein direktes, marktkonformes Entgelt entrichtet, werden als Leistungsentgelt behandelt (unechte Zuschüsse). Bei den Preisauffüllungen, welche der Gruppe der unechten Zuschüsse zuzuordnen wären, erfolgt eine Behandlung als echter Zuschuss, womit sie unter den Begriff der Subventionen nach Art. 33 bzw. 38 MWSTG fallen⁵⁷. Dies ist an sich die zentrale Besonderheit im Schweizer Recht⁵⁸.

45 Wyss, AB 1997 N 261.

46 GLAUSER, ST 1999, 411 f.; RIEDO, 248 ff.

47 CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, Rz 328.

48 Art. 33 Abs. 6 lit. c MWSTG.

49 Art. 38 Abs. 8 Satz 3 MWSTG.

50 CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, Rz 329; BGE 126 II 443, E 6b, 452.

51 MB15 Ziff. 3.

52 S. auch BGer vom 30. September 2003, Rs. 2A.405/2002, E 4.

53 BGE 126 II 443, E 6b, 453.

54 S. auch Art. 8 Abs. 2 der Verordnung vom 29. März 2000 zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTGV; SR 641.201),

55 BGE 126 II 443, E 6c, 453; BGer vom 27. Mai 2002, Rs. 2A.501/2001, E 3.2.

56 Die Aussage, wonach in der Schweiz bei den Subventionen nicht zwischen echten und unechten Zuschüssen unterschieden werde (KAUFMANN, Art. 33 Abs. 6 MWSTG N 9; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, Rz 333), ist demnach nicht ganz zutreffend.

57 A. M. RIVIER/ROCHAT, 116.

58 Zur Situation im Recht der EG s. CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, Rz 333 ff. und VAN DER PAARDT, Subsidies in the EU and Switzerland, VAT Monitor 1999, no. 2, 38 ff.

Dem Zusatz der «übrigen Beiträge der öffentlichen Hand» kommt keine selbständige Bedeutung zu, womit es durchgehend von Subventionen zu sprechen gilt⁵⁹.

2.4 Spenden

Nach Art. 33 Abs. 2 Satz 1 MWSTG gehören die «Spenden, die unmittelbar den einzelnen Umsätzen des Empfängers als Gegenleistung zugeordnet werden können», zur Bemessungsgrundlage der Steuer (*Umsatz-Einschlussnorm*). Nach Art. 38 Abs. 8 Satz 1 MWSTG erfolgt eine verhältnismässige Kürzung des Vorsteuerabzuges, wenn der Steuerpflichtige «Spenden erhält, die nicht einzelnen Umsätzen (...) als Gegenleistung zugeordnet werden können» (*Vorsteuer-Ausschlussnorm*).

Weder aus dem Mehrwertsteuergesetz noch aus den Materialien geht hervor, was genau unter Spenden zu verstehen ist⁶⁰. Eine Spende wird allgemein als *freiwillige Zahlung oder geldwerte Leistung* verstanden, welche ohne entsprechende wirtschaftliche Gegenleistung erbracht wird⁶¹. Die Aufnahme in Art. 33 MWSTG ist laut den Materialien erfolgt, um klarzustellen, dass sich «Zuschüsse von Sponsoren für Werbe- und Bekanntmachungsleistungen» als Entgelt qualifizieren⁶². Ausgehend von einer wirtschaftlichen Betrachtung der einzelnen Tatbestände kommt der Bezeichnung, welche einem Entgelt gegeben wird, keine Bedeutung zu. Der Gesetzgeber anerkennt auf der Umsatzseite die Unterteilung in echte und unechte Zuschüsse. So werden denn auch in der Verwaltungspraxis Preisauffüllungen durch nichtstaatliche Unternehmer und Nichtsteuerpflichtige, etwa Defizitbeiträge an Personalrestaurants⁶³, durchaus als Entgelt behandelt⁶⁴. Aus dieser Perspektive ist anzumerken, dass die in Art. 33 Abs. 2 Satz 1 MWSTG eingeführte Präzisierung rein deklaratorischer Natur ist, da bereits aus dem Entgeltsbegriff abzuleiten ist, dass unechte Zuschüsse – u. a. Preisauffüllungen – durch nichtstaatliche Unternehmer und Nichtsteuerpflichtige in die Bemessungsgrundlage der Steuer fallen⁶⁵.

Auf der Ebene der in Art. 38 Abs. 6 MWSTG definierten verhältnismässigen Kürzung des Vorsteuerabzuges kann nicht einfach gesagt werden, dass eine Gleichstellung von echten Zuschüssen durch nichtstaatliche Unternehmer und Nichtsteuerpflichtige und von Subventionen im oben definierten Sinne erfolge. Der *Auslegung des Begriffes der Spende* kommt so grösste Bedeutung zu. Nach Ansicht des Bundesgerichtes ist eine verhältnismässige Kürzung des Vorsteuerabzuges dann gerechtfertigt, wenn der Steuerpflichtige Spenden erhält, mit welchen Leistungen erstellt werden und die so «der Leistungserstellung dienen und sich auf den Preis des Produktes auswirken»⁶⁶. Nur solche Spenden sind in den Kürzungsschlüssel einzubeziehen. Die Annahme, dass jede Zahlung oder geldwerte Leistung, welche nicht als Entgelt einem bestimmten Umsatz zugeordnet werden kann, eine Spende sei⁶⁷ und zur Erstellung von Leistungen diene bzw. in den Preis für Leistungen einflüsse⁶⁸, ist unzutreffend.

Bei den Spenden im Sinne von Art. 38 Abs. 6 MWSTG handelt es sich um *freiwillige Beiträge*⁶⁹, welche ausgerichtet werden, damit der Empfänger eine bestimmte Aufgabe erfüllt bzw. um die wirtschaftliche Tätigkeit des Empfängers zu fördern⁷⁰. Das Bundesgericht unterscheidet begrifflich ausdrücklich zwischen den Spenden und den Schenkungen, welche zwar auch freiwillig erfolgen, jedoch nicht zur Erfüllung einer bestimmten Aufgabe ausgerichtet werden⁷¹. Eine Gleichstellung bestimmter Zuschüsse von nichtstaatlichen Unternehmern und Nichtsteuerpflichtigen mit Subventionen ist nur dann sachgerecht, wenn die gleichen Voraussetzungen gegeben sind. So muss die Spende klar freiwillig erfolgen und nicht rechtlich oder wirtschaftlich erzwungen werden können sowie auf die Erfüllung einer bestimmten Aufgabe ausgerichtet sein, welche in einem sachlichen und kausalen Zusammenhang mit einer mehrwertsteuerlich relevanten Leistungserstellung steht. Der in Art. 1 Abs. 2 MWSTG definierte Grundsatz der Anrechnung der Vorsteuern⁷² zwingt zu einer einschränkenden Auslegung des Spendenbegriffes nach Art. 38 Abs. 6 MWSTG.

59 CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, Rz 329; BGE 126 II 443, E 6f, 456; BGer vom 27. Mai 2002, Rs. 2A.501/2001, E 3.2.

60 CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, Rz 330.

61 KAUFMANN, Art. 33 Abs. 6 MWSTG N 15.

62 Bericht WAK-N, ad Art. 31 Abs. 2 E-MWSTG, BBl 1996 V 768 mit ausdrücklichem Hinweis auf die deutsche Literatur zu den echten und unechten Zuschüssen.

63 WL 2001, Rz 314.

64 METZGER, Kommentar, Art. 33 MWSTG N 6 m. H. auf die Praxis bei der Warenumsatzsteuer (METZGER, Handbuch, Rz 555).

65 S. bereits BAUMGARTNER, StR 1996, 272 ff.

66 BGE 126 II 443, E 8, 459.

67 FREI, StR 2001, 494.

68 FREI, StR 2001, 494; ausdrücklich auch nMB23 Ziff. 2.1.4.

69 Schadenersatzzahlungen fallen so von vornherein ausser Betracht, da typischerweise unfreiwillig.

70 BGE 126 II 443, E 8, 459; FREI, StR 2001, 494.

71 BGE 126 II 443, E 8, 459; BGer vom 13. Februar 2002, Rs. 2A.150/2001, E 5b.

72 Zum Entlastungsprinzip s. BAUMGARTNER, Vorbem. zum 3. Kapitel MWSTG, N 9.

3 Kapitaleinlagen und Zuschüsse

3.1 Begriffliches

Im Rahmen des neugefassten Merkblattes Nr. 23 hat die Eidg. Steuerverwaltung eine Reihe von Begriffen definiert, welche für die Beurteilung von Kapitaleinlagen und Zuschüssen von Bedeutung sind, weshalb diese vor der Untersuchung der einzelnen Vorgänge beleuchtet werden müssen.

3.1.1 Gesellschafterbeiträge

Nach Ziff. 2.1.1 des neuen Merkblattes Nr. 23 sind als Gesellschafterbeiträge *Kapitaleinlagen und Aufgelder, Beiträge à fonds perdu und Forderungsverzichte sowie weitere geldwerte Vorteile* zu verstehen. Unter die als Gesellschafterbeiträge zu qualifizierenden Vorgänge fallen neu auch die Zinsverzichte. Ein (echter) Gesellschafterbeitrag bezweckt und bewirkt eine Beteiligung am Gewinn (und Verlust)⁷³ der empfangenden Gesellschaft und stellt so eine Nichtleistung dar⁷⁴. Bei Personenunternehmen wird die Zurverfügungstellung von Kapital durch die Gesellschafter als Leistungsvereinigung bezeichnet, bei welcher das Vorliegen einer entgeltlichen Leistung negiert wird⁷⁵.

3.1.2 Beiträge Dritter

Nach Ziff. 2.1.2 des neuen Merkblattes Nr. 23 sind unter Beiträgen Dritter *Beiträge à fonds perdu und Forderungsverzichte sowie weitere geldwerte Vorteile* zu verstehen. Als Dritte gelten sämtliche Personen oder Personengesamtheiten, welche am Empfänger der Beiträge keine direkte Beteiligung halten. Demnach unterscheidet die Verwaltung – im Gegensatz zur Behandlung auf der Umsatzseite – grundsätzlich nur zwischen (direkt) Beteiligten und Dritten, ohne näher zu untersuchen, ob aufgrund anderer Umstände, namentlich einer Konzernzugehörigkeit, eine besondere Beziehung zwischen dem Zuschussgeber und dem Empfänger besteht, welche dessen Handeln beeinflussen könnte.

3.1.3 Sanierungsfall und Sanierungsmassnahmen

Soweit eine «Sanierung» im Sinne des neugefassten Merkblattes Nr. 23 vorliegt, gelten nach Ansicht der Verwaltung für die Beurteilung von Zuschüssen von Beteiligten, Nahestehenden und Dritten besondere Regeln.

Nach Ansicht der Eidg. Steuerverwaltung liegt ein *Sanierungsfall* dann vor, wenn «eine Überschuldung bzw. bei Kapitalgesellschaften eine Unterbilanz»⁷⁶ vorliegt. Als Unterbilanz wird dabei die Beeinträchtigung des «Gesellschaftskapitals»⁷⁷ durch Verluste verstanden. Weshalb bei Kapitalgesellschaften bereits eine Unterbilanz, bei anderen Unternehmensformen, welche ebenfalls ein Grundkapital⁷⁸ bzw. Kapitaleinlagen⁷⁹ aufweisen können, jedoch erst eine Überschuldung für das Vorliegen eines Sanierungsfalles erforderlich sein soll, ist nicht ersichtlich. In der Literatur wird das, was unter einer «Unterbilanz» zu verstehen ist, unterschiedlich definiert. Stützt man sich auf die Definition von Boemle, welche die Verwaltung offensichtlich inspiriert hat, ist davon auszugehen, dass eine Unterbilanz im Sinne des Merkblattes vorliegt, wenn ein allfällig vorhandenes Grundkapital⁸⁰ beeinträchtigt ist^{81, 82}. Weiter wird verlangt, dass die Unterbilanz echt sein muss, d. h. «die Gesellschaft über keine offenen oder stillen Reserven verfügt, über welche die ausgewiesenen Verluste ausgebucht werden können»⁸³. Je nach Rechtskleid des Trägers des Unternehmens gelten unterschiedliche Buchführungsvorschriften. Bei den Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, bei welchen die aktienrechtlichen Bewertungsbestimmungen zur Anwendung kommen, ist eine Aufdeckung stiller Reserven nur im Rahmen der Höchstbewertungsvorschriften überhaupt möglich. Eine Aufwertung über den Anschaffungswert hinaus ist nämlich nur bei Grundstücken und Beteiligungen zulässig⁸⁴, wobei eine solche Aufdeckung stiller Mehrwerte nicht zur Verrechnung von Verlusten führt, weil der Aufwertungsbetrag einer besonderen gesetzlichen Reserve zugewiesen werden muss⁸⁵. Es kann des-

73 So bei Personenunternehmen, Genossenschaften mit Nachschusspflicht (Art. 868 OR) und Vereinen ohne Haftungsbeschränkung.

74 DZIADKOWSKI/WALDEN, 91.

75 RUPPE, § 1 UStG Tz 69. S. auch EuGH 26.6.2003, Rs. C-442/01 «KapHag Renditefonds», UR 2003, 443 ff.; SRK vom 12. Oktober 2001, VPB 66.42, E 5.

76 nMB23 Ziff. 3.1.

77 Es werden ausdrücklich nicht die eindeutigen Begriffe «Grundkapital», «Nennkapital» oder «Eigenkapital» verwendet.

78 So Genossenschaften.

79 Z. B. die Kommanditgesellschaft.

80 Auch Nennkapital genannt.

81 BOEMLE, 623. S. auch BÖCKLI, Rz 1684e und Rz 1684g und FORSTMOSER/MEIER-HAYOZ/NOBEL, § 50 N 193.

82 So auch NIDERÖST, StR 2003, 176; a. M. anscheinend CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, Rz 1454; unklar GEIGER, ST 2003, 894.

83 nMB23 Ziff. 3.1. Zur echten Unterbilanz s. BOEMLE, 623.

84 Art. 670 des Bundesgesetzes vom 30. März 1911 betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht, OR; SR 220).

85 Art. 670 Abs. 1 und Art. 671b OR.

halb nur eine Aufdeckung von Willkürreserven und nicht auch von Zwangsreserven verlangt werden⁸⁶, zumal die Bewertung der Aktiven und Verbindlichkeiten nach den Grundsätzen ordnungsgemässer Rechnungslegung erfolgen muss⁸⁷.

Aktienrechtlich besteht bereits ein dringender Handlungsbedarf, wenn ein *qualifizierter Kapitalverlust* vorliegt⁸⁸, d. h. wenn die Verluste mehr als die Hälfte des Grundkapitals und der gesetzlichen Reserven aufgezehrt haben, und dies unabhängig vom Vorliegen auflösbarer stiller Reserven. Da ein qualifizierter Kapitalverlust unabhängig von einer Unterbilanz im oben definierten Sinne bestehen kann, sind Fallkonstellationen möglich, bei welchen aktienrechtlich zwingend eine bilanzielle Sanierung vorzunehmen ist, diese jedoch nach dem Merkblatt Nr. 23 nicht als Sanierungsfall eingestuft wird⁸⁹. Ausgehend von der Zielsetzung der Norm kann nur relevant sein, dass wirtschaftlich oder rechtlich ein Zwang zur Einleitung von Sanierungshandlungen besteht.

Eine *Sanierungsmassnahme* liegt nach Ziff. 3.1 des neuen Merkblattes Nr. 23 erst dann vor, wenn damit tatsächlich eine «Gesundung des Unternehmens» bewirkt werden soll. Dabei ist die Situation im Zeitpunkt der Sanierungsmassnahme massgebend. Der Eintritt einer tatsächlichen Gesundung und Fortführung des Unternehmens kann nicht verlangt werden und wird auch nicht verlangt. Als Sanierungsmassnahmen werden indessen lediglich finanzielle Massnahmen zur «Bilanzsanierung» bzw. zur «Beseitigung von aufgelaufenen Verluste(n)» verstanden. Inwieweit eine Teilsanierung – z. B. um einen qualifizierten Kapitalverlust zu beseitigen – auch anerkannt wird, ist unklar. Soweit damit die Fortführung der unternehmerischen Tätigkeit angestrebt wird, besteht kein Grund, eine Teilsanierung anders zu behandeln als eine vollständige Ausbuchung von Verlustvorträgen. Andererseits dürfen die Teile der Zuschüsse, welche über eine Verlustausbuchung hinausgehen, nicht einfach den Sanierungsmassnahmen im oben definierten Sinne gleichgestellt werden⁹⁰, da diesen in aller Regel das Zwangselement fehlt.

Die Sanierungsmassnahmen werden als «*aussergewöhnliche Massnahmen*»⁹¹ verstanden, was eine jährliche Wiederholung solcher Massnahmen grundsätzlich ausschliessen würde. Implizit soll dabei eine Abgrenzung zu den periodisch ausgerichteten Defizitbeiträgen vorge-

nommen werden, welche entweder als Preisauffüllung (Leistungsentgelt) oder als freiwilliger Beitrag zur Unterstützung einer bestimmten Leistungsbereitstellung (Spenden) dienen sollen. Eine Sanierung kann auch in mehreren, zeitlich aufeinanderfolgenden Schritten erfolgen. Ein solches Vorgehen ist dann für die Qualifikation als Sanierungsmassnahme im Sinne des Merkblattes Nr. 23 nicht schädlich, wenn es auf einem einheitlichen Konzept basiert. Die Verwaltung verlangt den Nachweis eines «Gesellschaftsbeschlusses»⁹², wobei darunter wohl kaum in jedem Fall ein Beschluss des obersten Organs des Rechtsträgers eines Unternehmens verstanden werden kann. Bei einer Aktiengesellschaft wird nur bei Veränderungen beim Kapital oder bei der Einberufung einer speziellen Generalversammlung über die Sanierung oder Teilaspekte davon Beschluss gefasst. In aller Regel wird die Sanierung durch das Aufsichts- oder Geschäftsführungsorgan beschlossen und umgesetzt.

Im Merkblatt Nr. 23 wird die Bedingung aufgestellt, dass Unterlagen zur Prüfung der Sanierung, wie Verträge, Beschlussfassungen, Sanierungspläne u. dgl., aufzubewahren sind. Dies entspricht einer Verpflichtung zur schriftlichen Abfassung von Abmachungen⁹³ und zur Erstellung von Sanierungsplänen u. dgl. Die Schriftlichkeit von Abmachungen und das Vorliegen von weiteren Dokumentationen kann kein Kriterium für die Qualifikation von Tatbeständen sein. Das Vorliegen solcher Dokumente dient hingegen der Beweisführung durch den Steuerpflichtigen. Diese muss jedoch auch durch andere Beweismittel erfolgen dürfen.

3.1.4 Geschäftsmässige/kaufmännische Begründetheit

Die Abgrenzung zu den den Vorsteuerabzug ausschliessenden Spenden erfolgt nach dem neuen Konzept der Eid. Steuerverwaltung aufgrund der Prüfung der sog. geschäftsmässigen/kaufmännischen Begründetheit der Beiträge (Zuschüsse)⁹⁴. Darunter versteht die Verwaltung, dass die Zuschüsse beim Empfänger erhalten bleiben und damit «unter Berücksichtigung betriebswirtschaftlicher Grundsätze eine *angemessene Rentabilität*»⁹⁵ abwerfen. Der Beurteilungsmassstab richtet sich nach den Verhältnissen im Zeitpunkt des Zuschusses, wodurch die tatsächliche Entwicklung des Unternehmens bzw. der tatsächliche Weiterbestand der Zuschüsse

86 In diesem Sinne für die Gewinnsteuer MEUTER, ZStP 1998, 83.

87 LOOSLI/HIRSCHI, StR 2002, 682.

88 Art. 725 Abs. 1 OR; BÖCKLI, Rz 1684 f., spricht von «hälftigem Kapitalverlust».

89 NIDERÖST, StR 2003, 176 ff.

90 A. M. GEIGER, ST 2003, 894.

91 nMB23 Ziff. 3.1.

92 nMB23 Ziff. 3.1.

93 FREI, StR 2001, 494.

94 nMB23 Ziff. 2.1.3.

95 nMB23 Ziff. 2.1.3.

grundsätzlich unerheblich ist. Die künftige Entwicklung ist indessen in dem Umfange von Bedeutung, als die Ernsthaftigkeit der im Zeitpunkt des Zuschusses vorgenommenen Annahmen in Zweifel gezogen werden kann.

Die Anforderungen der Verwaltung gehen weiter, als eine Prüfung der Sanierungswürdigkeit bzw. der Sanierungsfähigkeit⁹⁶ im Sanierungsfalle gehen würde. Die Verwendung der Bezeichnung «geschäftsmässig begründet» ist in diesem Zusammenhang als unglücklich zu betrachten, zumal dieser im *Mehrwertsteuerrecht neue Begriff an die direkten Steuern anknüpft*⁹⁷, bei welchen es die Situation des Zuschussgebers und nicht des Zuschussempfängers zu qualifizieren gilt⁹⁸. Beim Empfänger eines Zuschusses stellt sich die Frage nach der geschäftsmässigen Begründetheit nicht⁹⁹. Was unter der kaufmännischen Begründetheit eines Zuschusses beim Empfänger zu verstehen ist, wird im neuen Merkblatt Nr. 23 nicht definiert. Auch bezüglich diesem Kriterium kann auf das für die geschäftsmässige Begründetheit Gesagte verwiesen werden.

Wesentlich erscheinen die Kriterien «*Erhalt des Zuschusses*» und «*angemessene Rendite*». Die sich daraus ergebende Grundregel geht dahin, dass ein Zuschuss nicht aufgebraucht werden darf, ansonsten von einer Spende auszugehen ist. Erfolgt ein Zuschuss zum Ausgleich eines aufgelaufenen Verlustes im Rahmen einer Überschuldung, ist das Kriterium des Erhaltes von vornherein nicht erfüllt. Ausgehend von der Definition der den Vorsteuerabzug ausschliessenden Spenden ist einzig relevant, ob die Zuschüsse freiwillig erfolgen, der Leistungserstellung dienen und sich auf den Preis des Produktes auswirken sowie ob sie ausgerichtet werden, um den Empfänger zur Erfüllung einer bestimmten Aufgabe anzuhalten oder um dessen wirtschaftliche Tätigkeit allgemein zu fördern. Bei den Kapitaleinlagen erfolgt die Zahlung oder der geldwerte Vorteil, um eine Beteiligung am künftigen Gewinn zu erwerben. Der Beteiligte nimmt die Zahlung oder den geldwerten Vorteil in der Absicht vor, das eingesetzte Kapital zu mehren. In diesem Sinne

und beschränkt auf diese Fälle besteht eine Kongruenz mit dem von der Verwaltung aufgestellten Konzept. Wie noch zu zeigen sein wird, kann die Begründung der Zahlung beim Vorliegen eines Sanierungsfalles unterschiedlich sein.

Beim Entstehen der Praxis zu den Sanierungsbeiträgen wurde noch ausdrücklich auf das Abgrenzungskriterium der *Freiwilligkeit der Zuschüsse* abgestellt sowie untersucht, ob sich diese auf den Preis des Produktes auswirken¹⁰⁰. Bei der reinen Kompensation aufgelaufener Verluste¹⁰¹ wurde – unter gewissen, einschränkenden Umständen – von einer Qualifikation als Spende abgesehen. Dieses Freiwilligkeitskonzept ist – zumindest vordergründig – aufgegeben worden.

Soweit sich der Steuerpflichtige im Unklaren ist, ob ein Vorgang zu einer Vorsteuerkürzung führt, kann er eine *substanzierte Anfrage* bei der Eidg. Steuerverwaltung einreichen. In Ziff. 2.1.3 des neuen Merkblattes Nr. 23 wird diese Möglichkeit ausdrücklich erwähnt. Da der Steuerpflichtige grundsätzlich alleine für die korrekte Abrechnung der Steuer verantwortlich ist, steht es ihm frei, von dieser Möglichkeit Gebrauch zu machen. Da sich die Eidg. Steuerverwaltung auf den Bezug und die Kontrolle der Steuer beschränkt¹⁰², hat der Steuerpflichtige nicht zwangsläufig eine solche amtliche Auskunft einzuholen (keine Bewilligungspflicht). Selbst wenn im neuen Merkblatt Nr. 23 die Möglichkeit der Vorprüfung nicht erwähnt worden wäre, würde dem Steuerpflichtigen diese offen stehen¹⁰³.

3.2 Kapitaleinlagen und Zuschüsse von Beteiligten und Nahestehenden

3.2.1 Beteiligte

3.2.1.1 Kapitalgesellschaften und Genossenschaften

Bei *Gründungen und Kapitalerhöhungen* werden die zur Liberierung der Anteile erfolgenden Einlagen¹⁰⁴ seitens

96 Zu den Begriffen s. auch RUBLI, 109 ff.

97 In Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 lit. h der Bundesverfassung vom 18. Dezember 1998 (SR 101) wird von Ausgaben ohne «geschäftlichen Charakter» gesprochen. In Art. 38 Abs. 1 MWSTG wird von einem «geschäftlich begründeten Zweck» gesprochen, was nicht mit «geschäftsmässig begründet» identisch ist. Würde eine Identität angenommen, so würde dies bedeuten, dass der Steuerpflichtige die Zuschüsse zur Erzielung der in Art. 38 Abs. 2 genannten Zwecke (primär die Erzielung steuerpflichtiger Umsätze) einsetzen müsste, was gerade bei den Zuschüssen auszuschliessen wäre.

98 So namentlich bei den Zuschüssen nach Art. 58 Abs. 1 lit. b Lemma 5 DBG (geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte).

99 Dieses Kriterium beschlägt die Aufwendungen und nicht die Erträge oder die Kapitaleinlagen.

100 FREI, StR 2001, 495.

101 Solche können verschiedene Ursachen haben, so etwa: Fehlentscheide, Umsatzeinbrüche, Schadenfälle usw.

102 BGer vom 2. Juni 2003, Rs. 2A.320/2002/2A.326/2002, E 3.4.3.2.

103 S. auch Art. 63 Abs. 1 MWSTG.

104 Bar- und Sacheinlage sowie Liberierung durch Verrechnung.

der Eidg. Steuerverwaltung als ein von der Steuer ausgenommener Umsatz der empfangenden Gesellschaft qualifiziert¹⁰⁵; es wird von einem Vorgang iSv Art. 18 Ziff. 19 lit. e MWSTG ausgegangen. Die Einlage von Geldmitteln gegen Einräumung von Beteiligungsrechten ist kein entgeltlicher Vorgang, weshalb auch kein Umsatz des Empfangenden angenommen werden kann. Bei Sacheinlagen kann ein Umsatz vorliegen; dieser trifft allerdings den Einlegenden und nicht den Empfangenden. Die Ausgabe der Beteiligungspapiere stellt nur die Verbriefung eines bereits bestehenden Rechtes und keine Übertragung eines solchen dar¹⁰⁶. Die Verwaltung lässt – entgegen der eigenen Qualifikation – die mit der Ausgabe der Beteiligungsrechte in Zusammenhang stehenden Beträge bezüglich der Berechnung der verhältnismässigen Vorsteuerkürzung wegen gemischter Verwendung ausser Betracht. Die direkten, mit dieser Transaktion in Zusammenhang stehenden Vorsteuern dürfen dagegen nicht in Abzug gebracht werden, was der Neutralität der Finanzierung widerspricht. Nicht ausdrücklich geregelt ist der Fall, wo gar keine Titel ausgestellt werden¹⁰⁷; es ist davon auszugehen, dass diesem Kriterium keine massgebende Bedeutung zuerkannt wird.

Bei Gründungen und Kapitalerhöhungen kann das von der Verwaltung angeführte Konzept der geschäftsmässigen/kaufmännischen Begründetheit (Einlageerhalt) nach den eigenen Kriterien nicht angewendet werden, da die Verwaltung von einem entgeltlichen Vorgang und somit von einem Umsatzakt ausgeht, welcher die Anwendung des Merkblattes Nr. 23 ausschliesst¹⁰⁸.

Bei anderen Gesellschafterbeiträgen als den offenen Einlagen in das Kapital, so bei *à-fonds-perdu-Beiträgen und Forderungsverzichten*, ging die bisherige Betrachtungsweise der Verwaltung dahin, dass solche Zuschüsse – soweit nicht im Sanierungsfalle geleistet – durchgehend als Spenden zu betrachten waren¹⁰⁹. Von dieser Betrachtungsweise ist die Eidg. Steuerverwaltung im Rahmen des neuen Merkblattes Nr. 23 abgekommen und stellt neu auf das Kriterium des Zuschusserhaltes (sog. geschäftsmässige/kaufmännische Begründetheit) ab – und dies auch für den Sanierungsfall¹¹⁰. Über den Umstand, dass bei einer Verlustkompensation ein Zuschusserhalt ausgeschlossen ist, schweigt sich das Merkblatt aus. Eine Umqualifikation in eine Spende kann dann eintreten, wenn der Zuschusserhalt wie das Vorliegen eines

Sanierungsfalles iSd Merkblattes negiert wird, so z. B. bei einem Forderungsverzicht im Rahmen der Liquidation einer überschuldeten Gesellschaft. Ausgehend vom eigentlichen Begriff der Spende als freiwilliger Leistung muss festgestellt werden, dass die Praxis der Eidg. Steuerverwaltung nicht in allen Fällen zu überzeugenden Ergebnissen führt. Soweit die Zuschüsse aus einem rechtlichen oder wirtschaftlichen Zwang heraus geleistet werden und nur aufgelaufene Verluste kompensieren sollen, ist eine Qualifikation der Zuschüsse der Beteiligten als Spende nicht sachgerecht¹¹¹.

Soweit die *öffentliche Hand* an einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft beteiligt ist und Zuschüsse leistet, ist zu untersuchen, ob sie diese in ihrer Eigenschaft als Beteiligte oder zur Verfolgung öffentlicher Zwecke erbringt. Handelt das Gemeinwesen aus dem Beteiligungsverhältnis heraus, so ist eine Gleichstellung mit den anderen Beteiligten angebracht¹¹², sonst ist von einer Subvention auszugehen. Die Eidg. Steuerverwaltung geht allerdings von der natürlichen Vermutung aus, dass Zuschüsse der öffentlichen Hand stets Subventionen darstellen. Dem Steuerpflichtigen wird die Möglichkeit des Gegenbeweises eingeräumt.

Unabhängig von der Qualifikation der Zuschüsse wird in Ziff. 2.2.1 und Ziff. 2.2.2 des neuen Merkblattes Nr. 23 bestimmt, dass sämtliche damit direkt in Zusammenhang stehenden *Vorsteuern nicht zum Abzug zugelassen* sind. Eine Erklärung oder ein Hinweis auf eine gesetzliche Bestimmung sucht man vergebens. Im Ergebnis erfolgt eine Gleichstellung mit der – unzutreffenden – Praxis bei den Kapitalerhöhungen.

3.2.1.2 Einzelunternehmen

Bei den Einzelunternehmen ist – auch aus Sicht der Mehrwertsteuer – zwischen einer privaten und einer geschäftlichen Sphäre zu unterscheiden. In diesem Sinne kann auch bei dieser Unternehmensform von Einlagen und Zuschüssen gesprochen werden, wobei diese mangels Subjektdifferenzierung nie Entgelt darstellen können. Inwieweit der Einzelunternehmer sich sozusagen selbst eine Spende einräumen kann, bleibt im Merkblatt Nr. 23 unbeantwortet. Es wird lediglich festgehalten, dass auch bei solchen Kapitaleinlagen der Grundsatz des Zuschusserhaltes eingehalten werden muss, ansonsten

105 SB06 Ziff. 1.2.2.2.

106 BAUMGARTNER, FStR 2001, 40.

107 Unverbrieft Namenaktien (so Namenaktien mit aufgeschobenem Titeldruck) oder unverbrieft Inhaber- und Namenaktien in geschlossenen Gesellschaften; BÖCKLI, Rz 323a ff.

108 nMB23 Ziff. 1.

109 FREI, StR 2001, 494.

110 nMB23 Ziff. 2.2.1 und Ziff. 3.2.

111 In diesem Sinne bereits FREI, StR 2001, 495.

112 nMB23 Ziff. 2.2.2.

eine verhältnismässige Kürzung des Vorsteuerabzuges vorgenommen werden müsste.

Abgrenzungsbedarf besteht m. E. nur hinsichtlich des *Hobbyunternehmers*, welcher zwar Umsätze, jedoch aufgrund seiner Ausrichtung regelmässig keine Gewinne erzielt. In einem solchen Falle kann argumentiert werden, dass willentlich eine Verbilligung der Leistungserstellung erfolgt, welche – zwecks Gleichbehandlung mit den anderen Unternehmensformen – zu einer verhältnismässigen Vorsteuerkürzung führen muss; dies allerdings mit anderer Begründung und aufgrund einer anderen gesetzlichen Grundlage als derjenigen, welche für die Spenden gilt.

3.2.1.3 Personengesellschaften

Für einfache Gesellschaften, Kollektiv- und Kommanditgesellschaften werden die gleichen Grundsätze angewendet wie für die Kapitalgesellschaften und Genossenschaften¹¹³. Ausdrücklich geregelt sind die Kapitaleinlagen in Kollektiv- und Kommanditgesellschaften sowie die Defizitbeiträge an einfache Gesellschaften¹¹⁴. Eine solche Gleichstellung ist angebracht.

3.2.2 Nahestehende

Obschon der *Begriff des Nahestehenden* in Art. 33 Abs. 2 MWSTG verankert ist und auf der Ebene der Bemessungsgrundlage der Steuer eine wirtschaftliche Betrachtungsweise Platz greift, will die Eidg. Steuerverwaltung Zuschüsse von Nahestehenden, namentlich Konzerngesellschaften, nicht nach den für Beteiligte geltenden Kriterien, sondern nach denjenigen für unabhängige Dritte beurteilen.

Eine *Ausnahme* vom genannten Grundsatz erfolgt dann, wenn der Zuschuss des Nahestehenden beim Empfänger – unter Anwendung der Dreieckstheorie – der *Emissionsabgabe unterliegt*¹¹⁵. Die Anknüpfung an die Emissionsabgabe ist in mancher Hinsicht problematisch. Zum Ersten verfolgt die Emissionsabgabe ganz andere fiskalische Ziele und ist als Rechtsverkehrssteuer konzipiert, was bei der Mehrwertsteuer nicht der Fall ist. Zum Zweiten stellt der im entsprechenden Merkblatt der Eidg. Steuerverwaltung verankerte Grundsatz der Anwendung der Dreieckstheorie einen Ausnahmefall dar, welcher aus einem Harmonisierungsprozess mit den direkten Steuern stammt, welcher als noch nicht abgeschlossen zu betrachten ist. Weiter ist festzustellen, dass der von der Eidg. Steuerverwaltung formulierte Begriff der Sanierung bei den beiden Steuern nicht deckungs-

gleich ist. Ein Abstellen auf die Emissionsabgabe schliesst von vornherein die Fälle von Zuschüssen von Nahestehenden an Steuersubjekte, welche nicht der Emissionsabgabe unterliegen, aus, so namentlich an Personenunternehmen. Eine solche Beschränkung ist abzulehnen, zumal sie eine Ungleichbehandlung einführt, welche einer sachlichen Begründung entbehrt.

Sachgerecht wäre die Zulassung der Anwendung der Grundsätze der Dreieckstheorie in den Fällen von Zuschüssen von Nahestehenden. Das Abstellen auf die Regeln bei der Emissionsabgabe stellt einen lobenswerten Schritt in die richtige Richtung dar, ist jedoch noch nicht das Endziel. In diesem Kontext ist darauf hinzuweisen, dass die Eidg. Steuerrekurskommission in einem Entscheid zu übersetzten Entgelten an eine Schwestergesellschaft – unter Übernahme der Argumentation der Verwaltung – bestimmt hat, dass sowohl auf der Umsatzseite wie beim Vorsteuerabzug die Regeln des Drittvergleichs angewendet werden müssen¹¹⁶. Im Ergebnis – beschränkt auf den Leistungserbringer und den Leistungsempfänger – kommt dies der Anwendung der Dreieckstheorie gleich.

3.2.3 Vereinsmitglieder

Eine erste Abgrenzung ist zwischen *Mitgliederbeiträgen* und *Sonderentgelten* vorzunehmen. Erstere werden nach Art. 18 Ziff. 13 MWSTG als von der Steuer ausgenommene Umsätze bezeichnet, währenddem letztere Leistungsentgelt für eine dem einzelnen Mitglied erbrachte gesonderte Leistung sind.

Nach Ziff. 2.3.4 des neuen Merkblattes Nr. 23 sind sämtliche freiwilligen Zuschüsse, welche «ohne jegliche Gegenleistung» von Vereinsmitgliedern geleistet werden, als Spenden zu betrachten. Da die Mitgliederbeiträge ihrer Natur nach nicht in direktem Zusammenhang mit einer «Gegenleistung» stehen, ist die Formulierung im Merkblatt zu relativieren. Da die Mitgliederbeiträge ohnehin von der Steuer ausgenommen sind, kommt es bezüglich Vorsteuerkorrektur im Endergebnis – jedoch nicht in der Argumentation – auf das Gleiche heraus, ob bei den Zuschüssen von Vereinsmitgliedern von Zuzahlungen auf die Mitgliederbeiträge oder von Spenden ausgegangen wird.

3.2.4 Stifter

Nach Ziff. 2.3.5 des neuen Merkblattes Nr. 23 wird bei Zuwendungen an Stiftungen, welche unter der Rubrik «übrige Gesellschaftsformen» behandelt werden, immer

113 nMB23 Ziff. 2.3.2, Ziff. 2.3.3 und Ziff. 3.2.

114 S. auch SB06 Ziff. 1.2.2.5.

115 nMB23 Ziff. 3.2.

116 SRK vom 4. März 2002, VPB 66.58, E 4.

vom Vorliegen von Spenden ausgegangen. Diese Betrachtungsweise verkennt jedoch die *Unterscheidung zwischen Spenden und Schenkungen*, welche auch vom Bundesgericht vorgenommen worden ist¹¹⁷, und bedarf der Differenzierung. Unberücksichtigt bleibt auch der Umstand, dass das bei der Gründung gewidmete Stiftungsvermögen wirtschaftlich einem Grundkapital gleichkommt.

3.3 Zuschüsse von (echten) Dritten

3.3.1 Grundsatz

Die Eidg. Steuerverwaltung geht davon aus, dass *in aller Regel Zuschüsse von Dritten*, welche nicht Entgeltcharakter haben, freiwillig erfolgen und als *Spenden* zu qualifizieren seien¹¹⁸. Eine nähere Begründung dieser Annahme ist dem Merkblatt nicht zu entnehmen. Soweit die Zuschüsse durch die öffentliche Hand erfolgen, ist von Subventionen auszugehen. Beim Vorliegen eines Sanierungsfalles iSd Merkblattes Nr. 23 lässt die Verwaltung eine etwas differenziertere Betrachtungsweise zu.

In sämtlichen Fällen geht die Eidg. Steuerverwaltung davon aus, dass die direkten Vorsteuern nicht zum Abzug zuzulassen seien. Dies bewirkt eine Gleichstellung mit der Mittelbeschaffung bei den Beteiligten. Soweit es sich bei den Zuschüssen aber nicht um eine Spende oder Subvention handelt, rechtfertigt sich eine Kürzung des Vorsteuerabzuges nur im Rahmen des Verhältnisses der nicht berechtigenden Umsätze zum Gesamtumsatz, zumal durch die Finanzierungsvorgänge die Prämissen zur Leistungserstellung geschaffen werden. Dadurch kann ein mittelbarer Zusammenhang mit den getätigten Umsätzen hergestellt werden.

3.3.2 A-fonds-perdu-Beiträge

A-fonds-perdu-Beiträge durch Dritte gelten nach Ziff. 3.3.1 des neuen Merkblattes Nr. 23 stets und ohne nähere Untersuchung als Spenden. Eine Abgrenzung gegenüber den Schenkungen erfolgt nicht.

Im Gegensatz zu den noch zu behandelnden Forderungsverzichten sieht die Verwaltungspraxis *keine Sonderregelungen für den Sanierungsfall* vor. Es wird davon ausgegangen, dass ein Dritter nie Zahlungen an den Steuerpflichtigen vornimmt, welche nicht freiwillig und zur Unterstützung bestimmter Tätigkeiten des Empfängers

erfolgen. Es sind allerdings durchaus Konstellationen denkbar, bei welchen ein Dritter – z. B. ein Lieferant oder ein Abnehmer – beim Konkurs des Steuerpflichtigen grossen Schaden nehmen würde und so entschädigungslos zur Leistung eines à-fonds-perdu-Beitrages bereit ist. Obschon in der Praxis à-fonds-perdu-Beiträge der genannten Art selten sind, ist dies kein Grund, sie undifferenziert den Spenden zuzuordnen.

3.3.3 Forderungsverzichte

Nach Ziff. 3.3.2 des neuen Merkblattes Nr. 23 werden *Forderungsverzichte auf Darlehen*¹¹⁹, welche aus «kaufmännischen Überlegungen» des Gläubigers im Sanierungsfalle ausgesprochen werden, nicht als Spenden qualifiziert. Dabei verlangt die Eidg. Steuerverwaltung ausdrücklich nicht das Vorliegen einer geschäftsmässigen/kaufmännischen Begründung iSv Ziff. 2.1.3 des Merkblattes¹²⁰. Beweggrund für den Forderungsverzicht können die Minderung von Verlusten wie auch die Aufrechterhaltung der Geschäftsbeziehung sein. Demnach fokussiert die Eidg. Steuerverwaltung auf einen wirtschaftlichen Zwang beim Gläubiger. Dass ein rechtlicher Zwang vorliegen müsse – wie im Rahmen eines gerichtlichen Nachlassvertrages –, wird richtigerweise nicht verlangt. Allfällige Bedingungen sowie die Ausgabe von Genussscheinen¹²¹ sind besonders zu würdigen, da sie die Spendenfiktion zu relativieren vermögen.

Soweit der Forderungsverzicht durch die *öffentliche Hand* ausgesprochen wird, gilt dieser nach Ansicht der Verwaltung stets als Subvention. Ob das Gemeinwesen als Geschäftspartner oder in seiner hoheitlichen Funktion tätig wird, ist somit für die Verwaltung unerheblich. Soweit bei einem Zuschuss nicht öffentliche Interessen des Gemeinwesens, sondern geschäftliche im Vordergrund stehen, ist es gerechtfertigt, eine differenzierte Betrachtungsweise anzuwenden. Dies namentlich dort, wo verschiedene Gläubiger in einer vergleichbaren Situation ebenfalls einen entsprechenden Forderungsverzicht aussprechen, wie dies im Rahmen von Nachlassverträgen vorkommt.

Unter der Rubrik der Forderungsverzichte durch Dritte¹²² behandelt die Eidg. Steuerverwaltung die *Umwandlung von Fremdkapital (Darlehen) in Eigenkapital* und stellt fest, dass ein solches Vorgehen nach den Regeln für Gesellschafterbeiträge zu beurteilen ist. Eine Liberie-

117 BGE 126 II 443, E 8, 459; BGer vom 13. Februar 2002, Rs. 2A.150/2001, E 5b.

118 nMB23 Ziff. 2.4; FREI, StR 2001, 495.

119 Dabei wird implizit von unbedingten und unwiderruflichen Forderungsverzichten ausgegangen.

120 Eine solche ist auch nicht zu fordern, zumal der Dritte mangels entsprechendem Titel bei einer Erholung des Begünstigten keine Rückzahlung verlangen kann.

121 Art. 657 OR; BÖCKLI, Rz 529 ff.

122 nMB23 Ziff. 3.3.2.

rung durch Verrechnung ist tatsächlich nicht anders zu behandeln als jede andere Form der Liberierung; dies zumindest auf der Ebene des Schuldners/Empfängers.

Soweit *innert 12 Monaten* nach der Gewährung eines Darlehens auf die Rückzahlung der Forderung *verzichtet wird*, geht die Eidg. Steuerverwaltung davon aus, dass bereits im Zeitpunkt der Gewährung keine Rückzahlung vorgesehen war, weshalb von einem *à-fonds-perdu-Beitrag* im Zeitpunkt der Darlehensgewährung auszugehen sei¹²³. Was im Merkblatt definiert ist, entspricht einer pauschalen Anwendung der Grundsätze zur Steuerumgehung, kombiniert mit einer Beweislastumkehr¹²⁴. Ein solches Vorgehen ist zu beanstanden.

3.4 Spezialfragen

3.4.1 Rangrücktritte

Unter einem Rangrücktritt versteht die Eidg. Steuerverwaltung nach eigenen Angaben nur einen solchen, der im Rahmen von Art. 725 OR ausgesprochen wird¹²⁴. Vereinbarungen über eine Nachrangigkeit ohne Stundungswirkung – wie sie bei bestimmten Finanzierungsgeschäften und bei Unternehmensformen, welche nicht dem Aktienrecht unterworfen sind, vorkommen – fallen so erklärtermassen nicht darunter.

Die Eidg. Steuerverwaltung geht grundsätzlich davon aus, dass *die Gewährung eines Rangrücktrittes einem Verzicht auf die Rückforderung gleichkomme* und auch so zu behandeln sei¹²⁵. Die Fiktion des Verzichtes bewirkt bei einem Darlehen, welches mit Rangrücktritt gewährt wird, dass dieses in einen *à-fonds-perdu-Beitrag* umqualifiziert wird. Bei der Gewährung eines Rangrücktrittes auf einem bestehenden Darlehen wird gleich vorgegangen wie bei einem Forderungsverzicht. Eine Ausnahme von dieser Behandlung erfolgt dort, wo im Zeitpunkt der Gewährung des Rangrücktrittes «glaubhaft gemacht werden kann, dass der Betrieb nach der Sanierung selbsttragend weitergeführt und das Darlehen zurückbezahlt werden kann»¹²⁷. Dass die Gewährung eines Rangrücktrittes weder betriebswirtschaftlich¹²⁸ noch rechtlich¹²⁹ noch nach der eigenen Definition der Eidg. Steuerverwaltung¹³⁰ eine Sanierung darstellt,

bleibt unberücksichtigt. Ein Rangrücktritt stellt eine Sicherung der übrigen Gläubiger dar, mit welcher der Gang zum Richter vermieden bzw. aufgeschoben werden kann, um die eigentlichen Sanierungsmassnahmen zu beschliessen und zu implementieren.

Die von der Eidg. Steuerverwaltung aufgestellte und im neuen Merkblatt Nr. 23 bestätigte Fiktion des sofortigen Verzichtes auf das Darlehen ist auf breite Kritik gestossen¹³¹. Bei einem Rangrücktritt wird nicht auf die Forderung verzichtet, sondern es wird lediglich vereinbart, dass im Konkursfall die Forderungen gegenüber den anderen Gläubigern im Range nachgehen und eine Stundung von Forderung und Zinsen eintritt¹³². Die von der Verwaltung aufgestellte Verzichtsvermutung findet somit keine zivilrechtliche Bestätigung¹³³. Damit von den zivilrechtlichen Gegebenheiten abgewichen werden kann, bedarf es gewichtiger Argumente, so der Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise beim Vorliegen von Steuerumgehungen. Wiederum wird im Merkblatt eine pauschale Anwendung der Grundsätze zur Steuerumgehung statuiert. Als beweispflichtig für diese die Steuer erhöhenden Tatsachen wird der Steuerpflichtige erklärt.

3.4.2 Gruppenbesteuerung

Für Zuschüsse gelten *grundsätzlich* auch innerhalb einer Besteuerungsgruppe die allgemeinen Grundsätze¹³⁴. Dies bedeutet, dass bei Zuschüssen von Gesellschaften und Personen ohne eine direkte Beteiligung (z. B. Schwestergesellschaften) die Verwaltung allgemein vom Vorliegen einer Spende ausgeht, was – wie oben dargelegt – im Konzernverhältnis schlicht den tatsächlichen Gegebenheiten widerspricht.

Für den *Sanierungsfall* werden indessen Zuschüsse zwischen Mitgliedern der Besteuerungsgruppe ohne nähere Untersuchung als für den Vorsteuerabzug unschädlich bezeichnet¹³⁵. Eine Begründung sucht man im Merkblatt vergebens. Zutreffend wäre, die Zuschüsse im Konzern – und nicht nur im Gruppenverhältnis – einer differenzierten Beurteilung zu unterwerfen. Zum Instrumentarium für die Beurteilung der einzelnen Vorgänge würde dabei auch die Dreieckstheorie – bzw. die davon abzulei-

123 nMB23 Ziff. 3.3.2.

124 In diesem Sinne nMB23, Fussnote 8 ad Ziff. 3.3.2.

125 nMB23, Fussnote 1 ad Ziff. 2.1.1 und Ziff. 2.1.2. Zum Begriff s. WITMER, 65 ff.; HWP 364.

126 nMB23 Ziff. 3.3.1 und Ziff. 3.3.2. S. auch zur alten Fassung NIDERÖST, StR 2003, 175.

127 nMB23 Ziff. 3.3.2.

128 HWP, 365.

129 WITMER, insb. 87 und 254.

130 nMB23 Ziff. 3.1.

131 SCHUMACHER, ST 2003, 94; NIDERÖST, StR 2003, 175 ff.

132 WITMER, insb. 51 und 65 ff.

133 Zur Ablehnung der Theorie des kapitalersetzenden Rangrücktritts s. WITMER, 251 ff.

134 nMB23 Ziff. 3.4.

135 nMB23 Ziff. 3.4.

tenden Erkenntnisse auf der Ebene des Zuschussgebers und Zuschussempfängers – gehören.

3.4.3 Nutzungsänderung

Bezüglich den mit Zuschüssen, welche als Subventionen oder Spenden betrachtet werden, zusammenhängenden Nutzungsänderungen wird im Merkblatt Nr. 23 nichts wesentlich anderes dargelegt, als was bereits im Merkblatt Nr. 15 oder in der Spezialbroschüre Nr. 5 angeordnet wurde.

4 Leistungsentgelt

4.1 Forderungsverzichte

Der Verzicht auf eine Forderung, welche durch die Erbringung von der Steuer unterliegenden Leistungen durch den Gläubiger entstanden ist, wird anders als der Forderungsverzicht bei Darlehen behandelt. Nach Ziff. 4.1 des neuen Merkblattes Nr. 23 führt ein solcher Verzicht beim Schuldner zu einer Reduktion der anrechenbaren Vorsteuern¹³⁶. Beim Gläubiger kann dagegen – gegebenenfalls – eine Entgeltminderung geltend gemacht werden.

Wie Verzichte auf Forderungen zu behandeln sind, welche zwar aus einer entgeltlichen Leistung entstanden sind, jedoch nicht der Steuer unterliegen, weil sie angenommen sind, wird im neuen Merkblatt Nr. 23 nicht ausgeführt. In Anlehnung an die Qualifikation der Zinsverzichte als Gesellschafterbeiträge bzw. als Beiträge Dritter ist davon auszugehen, dass diese Art von Verzichten den Regeln für Darlehen unterworfen wird.

4.2 Nicht marktkonforme Leistungen

Durch nicht marktkonforme Leistungen können *verdeckte Zuschüsse* erfolgen. Diese können verdeckte (Kapital-) Einlagen sein, soweit Leistungserbringer oder Leistungsempfänger Beteiligte (oder Nahestehende) sind¹³⁷. Soweit die verbilligten Leistungen durch ein Gemeinwesen erbracht werden, geht die Verwaltungspraxis stets vom Vorliegen einer Subvention aus¹³⁸.

Die Vorgänge, welche dem Bereich der Zuschüsse zuzuordnen sind, müssen von den tatsächlichen *Verbilligungen* aus geschäftlichen Gründen abgegrenzt werden. In diesem Sinne hält das neue Merkblatt Nr. 23 in Ziff. 2.1.2 ausdrücklich fest, dass Zinsreduktionen von im Finanz-

bereich tätigen Institutionen (Banken, Versicherungen usw.) nicht zu den Beiträgen Dritter zählen, welche auf ihre Qualifikation als Spende weiter zu untersuchen sind.

Bei *Leistungen an Nahestehende* sieht Art. 33 Abs. 2 Satz 3 MWSTG ein ersatzweises Abstellen auf den *Drittpreis* vor. Diese Bestimmung findet dort Anwendung, wo der verlangte Preis unter dem tatsächlichen Wert liegt und eine Erhöhung der Bemessungsgrundlage durchgesetzt werden soll. Soweit der bezahlte Preis dagegen weit über dem Drittpreis liegt, stellt sich die Frage nach dem Umfang des *Vorsteuerabzuges* beim Leistungsempfänger. Die Eidg. Steuerrekurskommission (SRK) hat im Falle eines übersetzten Preises einer Schwestergesellschaft entschieden, dass eine *Korrektur auf der Aufwandseite des Leistungsempfängers* zu erfolgen habe¹³⁹. Sachgerecht wäre es jedoch, eine Korrektur bei der Bemessungsgrundlage und – aufgrund einer berechtigten Rechnung – eine Reduktion des Vorsteuerabzuges beim Leistungsempfänger vorzunehmen. Erfolgt keine Rückzahlung des übersetzten Teils des Entgeltes, so könnte in diesem Umfang von einem Zuschuss ausgegangen werden.

5 Zeitlicher Geltungsbereich der Praxis

In Ziff. 1 des neuen Merkblattes Nr. 23 wird bestimmt, dass die neue (grundsätzlich mildere) Praxis ab deren Veröffentlichung am 1. Juli 2003 gelte. Es stellt sich nun die Frage, ob für Vorgänge, welche sich vor diesem Datum ereignet haben, die neue Praxis zur Anwendung gelangen könne. Dazu schweigt sich das Merkblatt aus.

Für vor dem Stichtag liegende Vorgänge, welche Objekt eines mittlerweile rechtskräftigen Entscheides geworden sind, besteht keine Möglichkeit, die Anwendung der neuen Praxis zu fordern. Eine Praxisänderung ist nämlich kein ausreichender Grund, um die Anpassung einer Verfügung zu rechtfertigen¹⁴⁰. Soweit der Steuerpflichtige – in Anwendung der bisherigen Verwaltungspraxis – eine Vorsteuerkürzung vorgenommen hat und die daraus resultierende Steuer vorbehaltlos abgerechnet hat, kann er ebenfalls keine Anwendung der neuen Praxis verlangen. Die vorbehaltlose Zahlung der Steuer führt nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung nämlich dazu, dass die Abrechnung die gleichen Wirkungen wie eine rechtskräftige Verfügung entfaltet¹⁴¹. Der Steuer-

136 S. dazu Art. 40 MWSTG.

137 S. dazu RUPPE, § 4 Tz 96.

138 MB15 Ziff. 2.

139 SRK vom 4. März 2002, VPB 66.58, E 4e.

140 KÖLZ/HÄNER, Rz 439 m.w.H.

141 BGer vom 2. Juni 2003, Rs. 2A.320/2002/2A.326/2002, E 3.4.3.4.

pflichtige muss die mit der Abrechnung implizit abgegebene Erklärung, sich der zu diesem Zeitpunkt geltenden Praxis zu unterwerfen, gegen sich selbst gelten lassen.

Praxisänderungen dürfen grundsätzlich weder zu Gunsten noch zu Ungunsten des Steuerpflichtigen rückwirkend angewendet werden¹⁴². Eine Ausnahme gilt für diejenigen Fälle, in welchen der Steuerpflichtige die Anwendung der alten Praxis bestritten hat – so namentlich durch eine Zahlung unter Vorbehalt – und im Zeitpunkt der Praxisänderung noch nicht rechtskräftig entschieden worden ist.

Besonders interessant sind die Fälle, in welchen der Steuerpflichtige zwar keinen Vorbehalt angebracht, jedoch auch keine Kürzung des Vorsteuerabzuges vorgenommen hat (eine solche ist ja nach neuer Praxis auch nicht mehr erforderlich). Dies trifft in all denjenigen Fällen zu, in welchen sich der Steuerpflichtige der Problematik der Zuschüsse nicht bewusst war. Hier hat der Steuerpflichtige – aus der Sicht der bisherigen Praxis – zu wenig Steuer entrichtet. Der klassische Fall der Zahlung einer Steuer, welche nach neuer Praxis nicht mehr geschuldet wäre, liegt nicht vor. Bezüglich den Verwaltungsanordnungen gilt allerdings der Grundsatz, wonach davon auszugehen ist, dass der Steuerpflichtige diese kennt, und solange er diese nicht ausdrücklich bestreitet, er sie gegen sich gelten lassen muss¹⁴³. In der Realität bleibt dieser Grundsatz eine Fiktion, berücksichtigt man die Dichte und Komplexität der Verwaltungsanordnungen. Eine Praxisänderung führt immer dazu, «dass die neuen Fälle anders behandelt werden als die alten»¹⁴⁴. Das Gebot der Rechtsgleichheit verbietet, dass «nach erfolgter Praxisänderung einzelne, noch nicht erledigte Fälle nach der alten Praxis beurteilt und andere, bereits erledigte Fälle nach der neuen Praxis behandelt»¹⁴⁵ werden. Aus dieser Perspektive bietet sich der Verwaltung die Möglichkeit an, die neue Praxis auf die erst heute zu behandelnden Fälle, welche nach alter Praxis nicht korrekt abgerechnet wurden, anzuwenden¹⁴⁶, was in der Praxis auch festgestellt worden ist. Dies entspricht auch der Handhabung unter dem Regime der Warenumsatzsteuer¹⁴⁷.

6 Schlussbetrachtung

Im Rahmen der Neufassung des Merkblattes Nr. 23 hat die Eidg. Steuerverwaltung verschiedene Aspekte konzeptionell überdacht und sachgerechteren Lösungen zugeführt. In anderen Bereichen besteht, je nach Beurteilung, noch ein gewisser Handlungsbedarf. Tatsache ist, dass der Gesetzgeber weder klare noch einfache Bestimmungen geschaffen hat, womit es auch schwer hält, das vom Gesetzgeber tatsächlich anvisierte Konzept herauszuschälen. Dies wird noch dadurch kompliziert, dass diverse Bestimmungen nicht aufeinander abgestimmt sind und den Rechtsanwender vor verschiedene, nur schwer lösbare Probleme stellen. Die Verwaltung hat mit der Neufassung des Merkblattes einen echten Beitrag zur Klarstellung verschiedener Fragen geleistet, dies in einem bekanntlich verwaltungsintern kontrovers diskutierten Sachbereich. Nicht unerwähnt bleiben darf allerdings die zu beobachtende Tendenz der Verwaltung, implizit objektivierete Umgehungstatbestände zu definieren und starre Regelungen aufzustellen. Dies lässt sich dadurch erklären, dass die Verwaltung nach einfach umsetzbaren und rechtsgleich wirkenden Regeln strebt. Aufgrund der noch bestehenden Kritikpunkte darf davon ausgegangen werden, dass der Bereich der Kapitaleinlagen, Subventionen und anderen Zuschüsse Gegenstand von weiteren Rechtsmittelverfahren sein wird.

Literatur

- BAUMGARTNER IVO P., Die Entgeltlichkeit bei der schweizerischen Mehrwertsteuer, StR 1996, 255 ff.
- in: Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000
 - Unternehmensumstrukturierungen und Vermögensübertragungen im Mehrwertsteuerrecht, FStR 2001, 37 ff.
- BIRKENFELD WOLFRAM, Das grosse Umsatzsteuer-Handbuch, 3. A., Loseblatt, Köln 1998/2003
- BÖCKLI PETER, Schweizer Aktienrecht, 2. A., Zürich 1996

142 BGer vom 2. Juni 2003, Rs. 2A.320/2002/2A.326/2002, E 3.4.3.8; s. auch CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, Rz 1734 m.w.H.

143 Ausdrücklich BGer vom 2. Juni 2003, Rs. 2A.320/2002/2A.326/2002, E 4.2.2 m.w.H.

144 BGer vom 2. Juni 2003, Rs. 2A.320/2002/2A.326/2002, E 3.4.3.7.

145 BGer vom 2. Juni 2003, Rs. 2A.320/2002/2A.326/2002, E 3.4.3.7 m.w.H.

146 GEIGER (ST 2003, 891) will die Anwendung der neuen Praxis auf die Fälle der Abrechnung unter Vorbehalt oder einer sonstigen Bestreitung der bisherigen Praxis anwenden.

147 METZGER, Handbuch, Rz 832.

- BOEMLE MAX, *Unternehmensfinanzierung*, 13. A., Zürich 2002
- BRÜLISAUER PETER/KUHN STEPHAN, in: *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG)*, Basel/Genf/München 2000
- CAMENZIND ALOIS/HONAUER NIKLAUS, *Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer*, Bern 1995
- CAMENZIND ALOIS/HONAUER NIKLAUS/VALLENDER KLAUS A., *Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz (MWSTG)*, 2. A., Bern/Stuttgart/Wien 2003
- CLAVADETSCHER DIEGO, in: *Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer*, Basel/Genf/München 2000
- DAVID EUGEN, *Das Mehrwertsteuer-Gesetz (MWStG) als Eckstein eines rationalen Steuersystems – politischer Ausblick*, StR 1996, 455 ff.
- DZIADKOWSKI DIETER/WALDEN PETER, *Umsatzsteuerrecht*, 4. A., München/Wien 1996
- FORSTMOSER PETER/MEIER-HAYOZ ARTHUR/NOBEL PETER, *Schweizerisches Aktienrecht*, Bern 1996
- FREI BENNO, *Vorsteuerkürzung bei Subventionen, Beiträgen der öffentlichen Hand, Spenden und Zuschüssen – auch bei Sanierungen?*, StR 2001, 492 ff.
- GEIGER FELIX, *Die mehrwertsteuerliche Behandlung von Sanierungsbeiträgen*, ST 2002, 951 ff.
– *Neue MWST-Praxis bei Sanierungsbeiträgen und sonstigen Zuschüssen*, ST 2003, 891 ff.
- GLAUSER PIERRE-MARIE, *Nouvelle jurisprudence concernant le traitement des subventions au regard de la TVA*, ST 1999, 403 ff.
- HÄNER ISABELLE, *s. Kölz Alfred/Häner Isabelle*
- HIRSCHI SILVIA, *s. Loosli Patrick/Hirschi Silvia*
- HÖHN ERNST/WALDBURGER ROBERT, *Steuerrecht*, Bd. I, 9. A., Bern/Stuttgart/Wien 2001
- HONAUER NIKLAUS, *s. Camenzind Alois/Honauer Niklaus*
– *s. Camenzind Alois/Honauer Niklaus/Vallender Klaus A.*
- HWP, *s. Treuhand-Kammer*
- KAUFMANN THOMAS J., in: *Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer*, Basel/Genf/München 2000
- KILCHES RALPH, *Sammlung des Europäischen Mehrwertsteuerrechts*, Wien 1999
- KLENK FRIEDRICH, in: *Sölch Otto/Ringleb Karl, Umsatzsteuergesetz*, herausgegeben von Mösslang Gerhard, Loseblatt, München 2003
- KÖLZ ALFRED/HÄNER ISABELLE, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 2. A., Zürich 1998
- KUHN STEPHAN, *s. Brülisauer Peter/Kuhn Stephan*
- LOOSLI PATRICK/HIRSCHI SILVIA, *Praxisforum MWST, Abschn. 12, Beiträge im Sanierungsfall*, StR 2002, 682 ff.
- MEIER-HAYOZ ARTHUR, *s. Forstmoser Peter/Meier-Hayoz Arthur/Nobel Peter*
- METZGER DIETER, *Handbuch der Warenumsatzsteuer*, Muri b. Bern 1983/1993 (zit. Handbuch)
– *Kurzkomentar zum Mehrwertsteuergesetz*, Muri b. Bern 2000 (zit. Kommentar)
- MEUTER HANS ULRICH, *Sanierung einer Aktiengesellschaft*, ZStP 1998, 79 ff.
- NIDERÖST MARC, *Die mehrwertsteuerlichen Folgen eines Rangrücktrittes*, StR 2003, 175 ff.
- NOBEL PETER, *s. Forstmoser Peter/Meier-Hayoz Arthur/Nobel Peter*
- RIVIER JEAN-MARC/ROCHAT ANNIE, *Droit fiscal suisse, La taxe sur la valeur ajoutée*, Fribourg 2000
- ROCHAT ANNIE, *s. Rivier Jean-Marc/Rochat Annie*
- RUBLI ARMAND P., *Sanierungsmassnahmen im Konzern aus gesellschaftlicher Sicht*, Zürich 2002
- RUPPE HANS GEORG, *Umsatzsteuergesetz 1994, Kommentar*, 2. A., Wien 1999
- SCHUMACHER RUDOLF, *Behandlung des Rangrücktritts bei der Mehrwertsteuer*, ST 2003, 94
- TREUHAND-KAMMER, *Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung 1998*, Zürich 1998 (zit.: HWP)
- VALLENDER KLAUS A., *s. Camenzind Alois/Honauer Niklaus/Vallender Klaus A.*
- WALDBURGER ROBERT, *s. Höhn Ernst/Waldburger Robert*
- WALDEN PETER, *s. Dziadkowski Dieter/Walden Peter*
- WITMER JÖRG, *Der Rangrücktritt im schweizerischen Aktienrecht*, Zürich 1999

Materialien

EIDG. FINANZDEPARTEMENT, Kommentar zur Verordnung über die Mehrwertsteuer (MWSTV), BBl 1994 III 530 ff. (zit.: Kommentar EFD)

EIDG. STEUERVERWALTUNG, Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer, Bern 2000 (zit.: WL 2001)

- Spezialbroschüre Nr. 5, Nutzungsänderung (Einlagesteuerung bzw. Eigenverbrauchsbesteuerung) (zit.: SB05)
- Spezialbroschüre Nr. 6, Kürzung des Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung (zit.: SB06)
- Merkblatt Nr. 15, Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand (zit.: MB15)
- Merkblatt Nr. 23 vom Juli 2002 betreffend Beiträge im Sanierungsfalle (zit.: aMB23)
- Merkblatt Nr. 23 vom Juli 2003 betreffend Gesellschafterbeiträge, Beiträge Dritter und Beiträge im Sanierungsfall (zit.: nMB23)
- Praxismitteilung vom 3. Juli 2003, Behandlung von Darlehen ohne oder zu einem reduzierten Zins und von erlassenen Darlehen
- Merkblatt zur Bestimmung des Leistungsempfängers bei der Verrechnungssteuer, vom Februar 2001

KOMMISSION FÜR WIRTSCHAFT UND ABGABEN DES NATIONALRATES, Parlamentarische Initiative Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (Dettling), Bericht vom 28. August 1996, BBl 1996 V 713 ff. (zit.: Bericht WAK-N)

Kapitalrückzahlungsprinzip im schweizerischen Steuerrecht

Schulthess Juristische Medien AG, Zürich/Basel/Genf 2003 (Band 13 der Reihe Schriften zum Steuerrecht)

Rezensent: Lic. iur. Marco E. Vitali*

Inhalt

1	Überblick
2	Kernpunkte
2.1	Systeme der Besteuerung von Beteiligungserträgen
2.2	Absage an das Nennwertprinzip
2.3	Status quo in Bund und Kantonen
2.4	Kapitalrückzahlungsprinzip
2.4.1	Grundsätze
2.4.2	Im Test
2.4.3	Umsetzung
2.5	Würdigung
3	Bemerkung des Rezensenten

1 Überblick

Die Arbeit von Oliver Untersander umfasst rund 220 Seiten und ist übersichtlich aufgebaut. Sie besteht aus fünf Teilen und 23 Paragraphen. Im ersten Teil setzt sich der Autor in grundlegender Weise mit der Besteuerung von Beteiligungserträgen auseinander. Behandelt werden der Begriff der geldwerten Leistung im Lichte der subjekt- und insbesondere der objektbezogenen Ertragskonzeption, das Nennwertprinzip (ausführlich) und das Kapitalrückzahlungsprinzip (in den Grundzügen) sowie Rechtslage und Praxis in Bund und Kantonen in Bezug auf die Beteiligungsertragsbesteuerung. Der zweite Teil umfasst eine Darstellung der Grundsätze, denen ein (reines) Kapitalrückzahlungsprinzip zu folgen hat. Im Zentrum steht der Anknüpfungspunkt für die Bestimmung, ob und in welcher Höhe mit einer geldwerten Leistung Kapitaleinlagen zurückerstattet werden. Diese Grundsätze des Kapitalrückzahlungsprinzips werden im dritten Teil auf verschiedene Gewinnausschüttungs-, Liquidations- und Sanierungstatbestände angewandt, konkretisiert und in Bezug auf die Unterschiede zum Nennwertprinzip diskutiert. Im vierten Teil werden Praktikabilitätsüberlegungen angestellt, die praktische Umsetzung des Kapitalrückzahlungsprinzips *de lege lata et ferenda* erörtert und das Kapitalrückzahlungsprinzip Deutschlands untersucht. Die z. T. durch Beispielbilanzen unterstützten Ausführungen münden im fünften Teil in eine abschliessende Würdigung und Zusammenfassung. Die Arbeit setzt sich auf hohem Niveau mit dem komplexen Fragenkreis auseinander. Sie ist innovativ, lösungsorientiert und zeichnet sich durch profunden Einbezug des Handelsrechts in die steuerrechtlichen Erwägungen aus.

2 Kernpunkte

2.1 Systeme der Besteuerung von Beteiligungserträgen

Die schweizerische Einkommenssteuerordnung ist dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verpflichtet. Für die Bestimmung und Bemessung des Einkommens kommt deshalb

* Pestalozzi Lachenal Patry, Zürich

grundsätzlich die subjektbezogene Einkommenskonzeption in Betracht. Aus der Perspektive des Steuersubjekts argumentierend liegt eine einkommenssteuerrelevante geldwerte Leistung nur dann vor, wenn und soweit die geldwerte Leistung bei ihm eine Vermögenszunahme bewirkt.

Im Privatvermögensbereich ist die Regelung der Beteiligungsertragsbestimmungen des Bundes (DBG und VStG) und der meisten Kantone anders. Sie folgt der objektbezogenen Ertragskonzeption. Danach sind die Vermögensverhältnisse des Empfängers nicht von Belang; entscheidend ist einzig, dass die geldwerte Leistung bei der leistenden Gesellschaft zu einer Vermögensminderung führt. Den zentralen Begriff der geldwerten Leistung versteht Oliver Untersander – weiteils in Abweichung zur Lehre, aber in Übereinstimmung mit den gesetzlichen Formulierungen – zutreffend als Eigenkapitalentnahme. In einer Steuerordnung mit objektbezogenem Ertragsbegriff liegen daher einkommenssteuerrelevante Zuflüsse nur bei entsprechender Entreicherung der Gesellschaft vor. Inwieweit es sich bei diesen geldwerten Leistungen um steuerfreie Kapitalrückzahlungen oder steuerbare Gewinnausschüttungen handelt, ist dann eine Frage der Bemessung. Die Abgrenzung erfolgt bei der objektbezogenen Bemessung durch das Nennwert- und Kapitalrückzahlungsprinzip.

2.2 Absage an das Nennwertprinzip

Sowohl das Nennwert- wie auch das Kapitalrückzahlungsprinzip definieren den Begriff der Kapitalrückzahlung und grenzen damit die steuerfreien von den steuerbaren Einkünften aus Beteiligungen ab. Korrekt erfolgt diese indes nur beim Kapitalrückzahlungsprinzip. Als Kapitalrückzahlung muss jede geldwerte Leistung gelten, mit welcher Kapitaleinlagen zurückbezahlt werden, wobei als Kapitaleinlage jede Eigenkapitalvermehrung gilt, die auf Ebene der Gesellschaft keine Gewinnsteuer auslöst. Aus diesem Grund gebietet die konsequente Umsetzung der objektbezogenen Bemessung ein eigentliches Verbot der Besteuerung von Einlagenrückerstattungen.

Das reine Nennwertprinzip weicht von der einfachen und klaren Abgrenzung ab, dass sämtliche erwirtschafteten Mittel bei einer allfälligen Ausschüttung steuerbar sind, während alle Kapitaleinlagen bei einer Rückerstattung steuerfrei bleiben. Für die Bestimmung des steuerfrei rückzahlbaren Kapitals knüpft es formalistisch am Nennwert des Beteiligungsrechts an, der sämtliche handelsrechtlich zulässigen Einlagen auf Reserve nicht erfasst. Unmittelbare Folge davon ist die Besteuerung von rückerstatteten Reserveeinlagen (Agio,

à-fonds-perdu-Zuschüsse bzw. Nachschüsse oder verdeckt eingebrachte Einlagen) sowie Grundkapitaleinlagen im Nachgang von Kapitalherabsetzungen i.S.v. Art. 735 und 732 Abs. 4 OR. Mittelbar wird die Besteuerung von Gratiskapitalerhöhungen notwendig, ohne dass diese freilich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Anteilhaber steigern würden.

In Übereinstimmung mit der herrschenden Lehre lehnt Oliver Untersander das reine Nennwertprinzip ab. Die Besteuerung rückerstatteter Kapitaleinlagen, welche eine reine Vermögensumschichtung darstellen, und die Besteuerung gratis liberierter Beteiligungsrechte, obschon ein entsprechender Mittelzufluss fehlt, verstossen gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip. Die Praktikabilitätsvorteile des Nennwertprinzips sind derart schwach, dass sie nicht als Rechtfertigung herangezogen werden können. Verletzt wird sodann auch das Rechtsgleichheitsgebot, weil die Unterscheidung der Kapitaleinlagen auf Grundkapital oder Reserve sachlich nicht zu rechtfertigen ist. Eine diesbezügliche Differenzierung scheint auch aus handelsrechtlicher Sicht fragwürdig. Der Vorentwurf zum Rechnungslegungsgesetz sieht explizit vor, dass das Agio einer Kapitalreserve zuzuweisen sei, die den gleichen Verwendungsbeschränkungen wie das Grundkapital unterliegt. Und schliesslich widerspricht das Nennwertprinzip dem Prinzip der Steuerneutralität, weil es weder rechtsformneutral noch finanzierungsneutral ist.

2.3 Status quo in Bund und Kantonen

Die Untersuchung der Steuerordnungen führt zu Tage, dass in Bund (DBG und VStG/VStV) und den meisten Kantonen, trotz harmonisierungsrechtlichem Gestaltungsspielraum und gewichtigen Argumenten gegen das reine Nennwertprinzip, diesem gefolgt wird. Dabei wäre in den betreffenden Rechtsordnungen *de lege lata* zumindest für ein modifiziertes Nennwertprinzip Raum, nach welchem die Rückzahlung von Einlagen auf Reserven steuerneutral erfolgen könnte. In anderen Kantonen ist zwar das Kapitalrückzahlungsprinzip statuiert, es wird zum Teil aber lediglich in seiner modifizierten Form praktiziert, womit auch hier die Rückerstattung von Reserveeinlagen steuerbar ist.

2.4 Kapitalrückzahlungsprinzip

2.4.1 Grundsätze

Für die Bestimmung, ob und in welcher Höhe mit einer geldwerten Leistung Kapitaleinlagen zurückerstattet werden, bedarf auch das Kapitalrückzahlungsprinzip eines Anknüpfungspunktes. Weil sich jede geldwerte Leistung zwangsläufig in einem Eigenkapitalkonto der Gesellschaft niederschlägt, drängt sich die Anknüpfung

an der Handelsbilanz der Gesellschaft geradezu auf. Welches Eigenkapitalkonto zur Leistungserbringung herangezogen wird, bestimmt das zuständige Organ im dafür vorgesehenen Verfahren. Durch die Ausblendung des Leistungsempfängers wird die objektbezogene Betrachtungsweise konsequent umgesetzt, und es kann von einem eigentlichen «Massgeblichkeitsprinzip mit Aussenwirkung» gesprochen werden, weil die Verbuchung der Gesellschaft die Steuerfolgen beim Anteilsinhaber bestimmt.

Nun gliedert sich die Handelsbilanz nicht streng nach dem Kriterium der Herkunft der Mittel, sondern gibt im Sinne des Gläubigerschutzes primär Auskunft über den Grad der Verwendbarkeit derselben für Ausschüttungen. Deshalb bedarf sie aus steuerrechtlicher Sicht gewisser Ergänzungen in Form einer steuerrechtlichen Eigenkapitalbilanz, welche für die einzelnen Positionen des Eigenkapitals bestimmt, woher die entsprechenden Mittel stammen. Grundkapital- und Reservenkonten sind darin jeweils aufzugliedern in ein Kapitaleinlagenkonto und ein aus erwirtschafteten Mitteln bestehendes Gewinnrücklagekonto. Dieser Eigenkapitalbilanz kommt im Verhältnis zur Handelsbilanz lediglich die Bedeutung einer Schattenrechnung zu, weil sie handelsrechtlich unbeachtlich bleibt. Sie ist auch streng zu unterscheiden von der unternehmenssteuerrechtlichen Steuerbilanz, welche sich nicht auf das Eigenkapital beschränkt und dieses im Umfang der versteuerten stillen Reserven auf Aktiven und Verbindlichkeiten entsprechend höher ausweist.

Bei Eigenkapitalpositionen mit Mitteln gemischter Herkunft bietet der Grundsatz der festen Rangfolge Gewähr dafür, dass innerhalb der handelsrechtlich tangierten Kapitalposition die zurückbehaltenen Gewinne steuerrechtlich immer als zuerst ausgeschüttet gelten. Das gilt sowohl für Gewinnausschüttungen als auch für konstitutive Kapitalherabsetzungen. Bei substanziellen Leistungen, die über den Bestand eines Gewinneinlagekontos hinausgehen und auch das entsprechende Kapitaleinlagekonto betreffen, tritt Oliver Untersander aus Praktikabilitätsüberlegungen (insb. aus Gründen der Überwälzbarkeit der Verrechnungssteuer) für einen objektiven, quotalen Verteilungsschlüssel ein.

2.4.2 Im Test

Auf Gewinnausschüttungs-, Liquidations- und Sanierungstatbestände angewandt zeigt sich, dass beim dergestalt konzipierten Kapitalrückzahlungsprinzip bei der finanziell gesunden Gesellschaft die Differenzen zum Nennwertprinzip – mit Ausnahme der Gratisaktienbesteuerung anlässlich der Ausgabe – minimal sind. Unterschiedliche Steuerfolgen ergeben sich hauptsächlich

bei den ausserordentlichen Ausschüttungstatbeständen. Substanzdividenden beispielsweise sind im Gegensatz zum Nennwertprinzip in dem Umfang steuerfrei, als sie das Gewinnrücklagekonto der allgemeinen Reserven übersteigen. Entsprechendes gilt für die konstitutive Kapitalherabsetzung, die nur insoweit steuerfrei bleibt, als sie ein allfälliges Gewinnrücklage-Grundkapital übersteigt.

Erhebliche Differenzen entstehen nach Sanierungsmassnahmen, zu deren Finanzierung Eigenkapital erfolgswirksam ausgebucht wird. Hier will der Autor vom Grundsatz abweichen, dass die steuerrechtliche Eigenkapitalbilanz eine rein formell modifizierte Handelsbilanz darstellt, und eine materielle Korrektur zulassen. Entsprechend dem Unternehmenssteuerrecht werden Verlustausbuchungen zulasten von steuerrechtlich ertragsunwirksamen Sanierungsleistungen als nicht erfolgt betrachtet und transparent in der steuerrechtlichen Eigenkapitalbilanz verbucht. Je nachdem, ob Sanierungsverluste anlässlich künftiger Ausschüttungen oder erst bei der Liquidation berücksichtigt werden sollen, ist die steuerrechtliche Eigenkapitalbilanz nach unternehmenssteuerrechtlichen oder handelsrechtlichen Gesichtspunkten nachzuführen.

2.4.3 Umsetzung

Die Skepsis dem Kapitalrückzahlungsprinzip gegenüber ist vor allem in Praktikabilitätsüberlegungen begründet. Die Bestimmung der Steuerfolgen beim privaten Anteilsinhaber ist von der Zusammensetzung des Eigenkapitals der leistenden Gesellschaft abhängig, welche am Veranlagungsverfahren des Anteilsinhabers jedoch nicht beteiligt ist. Oliver Untersander begegnet diesem Umstand zunächst mittels Verankerung des Kapitalrückzahlungsprinzips im Verrechnungssteuerrecht. Dadurch wird die Veranlagung des Beteiligungsertrages ins verrechnungssteuerliche Verfahren vorverlegt und die Gesellschaft mit einbezogen, welche über alle notwendigen Informationen verfügt. Zusätzlich wird so die korrekte Nachführung der Eigenkapitalbilanz gewährleistet.

Des Weiteren werden die Behörden entlastet, indem natürliche Vermutungen die Regeln der objektiven Beweislastverteilung ergänzen. Geldwerte Leistungen zulasten einer Reserve gelten grundsätzlich als Gewinnausschüttung, solche zulasten des Grundkapitals als Kapitalrückzahlung.

2.5 Würdigung

In einer abschliessenden Würdigung kommt Oliver Untersander zum Schluss, dass das vorgeschlagene Kapitalrückzahlungsprinzip einerseits zu einer Stärkung der

Einheit der Rechtsordnung führt, indem Wertungsunterschiede zwischen Privat- und Steuerrecht sowie innerhalb des Steuerrechts behoben würden. Andererseits könnten Folgeprobleme des Nennwertprinzips (Transponierung, Nennwertdifferenz infolge Umstrukturierung) beseitigt oder zumindest einer sachgerechteren Lösung zugeführt werden. Der Verfasser tritt deshalb de lege ferenda für eine gesamtschweizerisch harmonisierte Statuierung des reinen Kapitalrückzahlungsprinzips ein; in diese Richtung tendiert auch die Unternehmenssteuerreform 2002, welche ihm aber zu wenig weit geht. Das deutsche System, das mit einer von der Handelsbilanz losgelösten Eigenkapitalrechnung operiert, lehnt er aus Flexibilitätsgründen ab.

3 Bemerkung des Rezensenten

Dass das reine Nennwertprinzip die denkbar schlechteste Möglichkeit der Differenzierung zwischen steuerfrei rückzahlbarem Kapital und steuerbaren Gewinnausschüttungen im Rahmen der objektbezogenen Beteiligungsertragsbesteuerung ist, darüber ist sich die Lehre weitgehend einig. Oliver Untersander liefert weitere gewichtige Argumente gegen das Nennwertprinzip. Vor allem zeigt er aber überzeugend auf, wie das bis anhin erst vereinzelt und in den Grundzügen dargestellte Kapitalrückzahlungsprinzip in der Schweiz zu einer kohärenten und praktikablen Ordnung der Besteuerung des Beteiligungsertrags im Privatvermögensbereich ausgebaut und umgesetzt werden könnte. Sein Konzept für ein reines Kapitalrückzahlungsprinzip bringt Praktikabilität, Handelsrechtskonformität und Steuergerechtigkeit – soweit darunter nicht nur fiskalische Interessen verstanden werden – unter einen Hut. Mit seiner Arbeit ebnet Oliver Untersander damit einer sachgerechten und verfassungskonformen Beteiligungsertragsbesteuerung den Weg.

Steueramnestie und amnestieähnliche Massnahmen

Zur Vernehmlassungsvorlage zur Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und Einführung der straflosen Selbstanzeige mit Wirkung für die direkten Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden

Alfred Meier, Fürsprecher und dipl. Steuerexperte*

Inhalt

1	Einleitung	5.4	Weitere Vorschläge
2	Vorgeschichte	5.5	Weiterer Handlungsbedarf?
3	Die Vorschläge des Bundesrates	6	Folgerungen für eine allfällige allgemeine Steueramnestie
3.1	Massnahme 1: Erleichterungen zu Gunsten der Erben bezüglich Nachsteuerforderungen gegenüber dem Erblasser	7	Erste Ergebnisse aus der Vernehmlassung
3.2	Massnahme 2: Streichung der strafrechtlichen Erbenhaftung	8	Schlussbemerkung
3.3	Massnahme 3: Einführung der straflosen Selbstanzeige		Literatur
3.4	Weitere Vorschläge des Bundesrates		Materialien
3.5	Übergangsbestimmungen		
4	Erweiterung des Vernehmlassungsverfahrens durch die Rechtskommission des Ständerates		
5	Würdigung der Vorschläge		
5.1	Massnahme 1: Erleichterungen zu Gunsten der Erben bezüglich Nachsteuerforderungen gegenüber dem Erblasser		
5.1.1	Vorbild Tessiner Erbenamnestie		
5.1.2	Ansatz als solcher		
5.1.3	Gesetzeswortlaut		
5.1.3.1	Allen Varianten gemeinsamer Wortlaut		
5.1.3.2	Nachsteuerregelung gemäss Variante 1		
5.1.3.3	Nachsteuerregelung gemäss Variante 2		
5.1.3.4	Nachsteuerregelung gemäss Variante 3		
5.1.4	Erfasste Steuern		
5.1.5	Nicht erfasste Steuern und Abgaben		
5.2	Massnahme 2: Streichung der strafrechtlichen Erbenhaftung		
5.3	Massnahme 3: Einführung der straflosen Selbstanzeige		
5.3.1	Das Institut der straflosen Selbstanzeige		
5.3.2	Gesetzeswortlaut		
5.3.3	Exkurs zum System des schweizerischen Steuerstrafrechts		
5.3.4	Der Vorschlag im Lichte des Systems des schweizerischen Steuerstrafrechts		

* Inhaber einer auf Steuerrecht spezialisierten Anwaltspraxis in Bern

1 Einleitung

«Amnestien sind politische Weisheit oder politische Schwäche.» Mit diesem Zitat von Ernst Hafter aus dem Jahr 1920 leitet der Bundesrat auch seine jüngste Vernehmlassungsvorlage¹ zu verschiedenen Gesetzesänderungen, die er in den Kontext einer Steueramnestie im weiteren Sinn stellt, ein.

Das Zitat veranschaulicht die mit jeder Steueramnestie verbundene Problematik. Einerseits soll mit einer Steueramnestie reuigen Tätern der Weg in die Steuerehrlichkeit geebnet werden. Gleichzeitig muss verhindert werden, dass eine Steueramnestie oder amnestieähnliche Massnahmen nicht als Signal verstanden werden, es könne sich lohnen, Steuern zu hinterziehen, um dann in einer späteren Amnestie ohne Steuerfolgen «reinen Tisch» zu machen. Eine Steueramnestie kann von den Steuerehrlichen zudem als ungerecht empfunden werden.

Andererseits, und dies dürfte das entscheidende Motiv einer jeden Steueramnestie sein, erhoffen sich die Gemeinwesen einen namhaften Beitrag zur Sanierung der Staatsfinanzen. An der Höhe des amnestierten Vermögens wird letztlich der Erfolg einer Steueramnestie gemessen. Je höher das offengelegte, künftig samt den Erträgen zu versteuernde Vermögen, desto positiver fällt deren Beurteilung aus. Darin liegt zugleich die Hauptproblematik von Steueramnestien. Bei erheblichem Erfolg stellt sich zwangsläufig die Frage, ob das aktuelle Steuersystem geeignet ist, das Ziel einer verfassungs- und gesetzmässigen Besteuerung zu erreichen. Zu den Parametern einer solchen Ordnung gehören z. B. das Empfinden der Steuersubjekte, einer gerechten Ordnung zu unterliegen, sowie adäquate Kontrollmittel der Steuerbehörden und ein taugliches System von Zwangsmassnahmen.

Die in der Schweiz seit mehreren Jahren dauernde politische Diskussion² macht deutlich, dass die Frage nach dem Sinn einer erneuten Steueramnestie und nach dem richtigen Zeitpunkt letztlich von der persönlichen Überzeugung abhängt. Die Frage lässt sich kaum rein objektiv beantworten. Im vorliegenden Artikel soll deshalb den bekannten politischen Meinungen nicht eine weitere angefügt werden. Vielmehr soll die Palette von Vorschlä-

gen einer kritischen Würdigung aus steuerlicher Sicht unterzogen werden. Es wird bewusst auf die Darstellung der Amnestien im Ausland verzichtet. Eine seriöse Auseinandersetzung könnte nicht ohne Vergleich der Steuersysteme der einzelnen Länder erfolgen, was den Rahmen dieses Aufsatzes sprengen würde.

Ein Wort noch zur Terminologie: Während Amnestie in seiner allgemeinen Verwendung Straferlass bedeutet, geht die Bedeutung der Steueramnestie im allgemeinen Sprachgebrauch weiter. Es wird darunter nicht bloss Straferlass, sondern auch der Verzicht auf die Erhebung von Nachsteuern verstanden³.

2 Vorgeschichte⁴

Mit Bundesratsbeschluss (BRB) vom 19.7.1940 (ergänzt durch BRB vom 16.9.1940) wurde erstmals eine allgemeine Steueramnestie für die Stufen Bund, Kantone und Gemeinden vorgesehen. Wer in seiner Wehropfererklärung das Vermögen vollständig deklarierte, durfte für das Vermögen und dessen Ertrag sowie für das Einkommen, das zur Vermögensbildung geführt hatte – ob privat oder geschäftlich –, nicht zur Bezahlung einer Nachsteuer verhalten werden. Zudem durften keine Steuerbussen erhoben werden.⁵

Mit BRB vom 28.4.1944 wurde den Kantonen die Möglichkeit eingeräumt, auf kantonaler Ebene eine weitere Amnestie vorzusehen, welche sich sodann auch auf die eidgenössischen Steuern auswirken würde⁶.

Mit BRB vom 31.10.1944 über die Steueramnestie bei der Erhöhung der Verrechnungssteuer auf 25 % beschloss der Bundesrat auf Grund klar befürwortender Abstimmungen in National- und Ständerat eine erneute Amnestie (sog. Verrechnungssteueramnestie). Natürliche und juristische Personen konnten von ihr Gebrauch machen, und zwar in ihrer Eigenschaft als Steuerpflichtige oder auch als Rechtsnachfolger oder Steuersubstituten. Erforderlich war die vollständige und genaue Angabe des Einkommens und Vermögens in der im Jahr 1945 abzugebenden Steuererklärung. Die begangenen Hinterziehungen mussten nicht offen gelegt werden.⁷

1 Vernehmlassungsvorlage zur Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und Einführung der straflosen Selbstanzeige, mit Wirkung für die direkten Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden, nachstehend: Vernehmlassungsvorlage.

2 Vgl. dazu unten, Abschn. 2.

3 Vgl. dazu JAKOB GUBLER, Die Steueramnestie in Bund und Kantonen unter besonderer Berücksichtigung des Bundesratsbeschlusses über die Steueramnestie bei Einführung der Verrechnungssteuer vom 31. Oktober 1944, S. 20 ff.

4 Einen detaillierten Überblick findet man auf der Homepage der ESTV unter Informationsstelle für Steuerfragen, aktuell, Ziff. 9.1 (www.estv.admin.ch/data/ist/d/vorstoesse/9-1.pdf).

5 Vgl. dazu ERNST BLUMENSTEIN, Die Auswirkungen der Wehropferamnestie im kantonalen Steuerrecht, S. 14; ferner JOSEF KAUFMANN, Die neue eidgenössische Steueramnestie, S. 2.

6 JOSEF KAUFMANN, Die neue eidgenössische Steueramnestie, S. 2.

7 Zum Ganzen: JOSEF KAUFMANN, Die neue eidgenössische Steueramnestie, S. 2 ff.

Das Jahr 1969 brachte sodann eine weitere umfassende Steueramnestie, dies, nachdem eine solche bereits für das Jahr 1965 geplant, aber in der Volksabstimmung vom 2.2.1964 von Volk und Ständen verworfen worden war.

Während einiger Jahre wurde es ruhiger um das Thema. In den 80-er Jahren ertönte in den Eidgenössischen Räten erneut der Ruf nach einer weiteren Steueramnestie. Richtig in Schwung geriet die Diskussion mit der Motion Delalay (92.3249), die von beiden Räten überwiesen wurde. Der Motionär ersuchte den Bundesrat, die gesetzlichen Grundlagen für eine generelle Steueramnestie vorzubereiten, die sich auf alle drei Steuerebenen erstrecken sollte. Der bundesrätliche Entwurf sah keinen Verzicht auf die Erhebung der Nachsteuer vor. Ferner verlangte er eine sog. Amnestieerklärung mit Angaben über den Zeitpunkt und die Umstände der Steuerhinterziehung. Nach durchgeführtem (mehrheitlich ablehnendem) Vernehmlassungsverfahren beantragte der Bundesrat mit Bericht vom 25.10.1995 den Eidg. Räten, die Motion abzuschreiben. Diesem Antrag wurde nicht zugestimmt.

Auch wenn bis heute kein sichtbares Ergebnis vorliegt, wurde das Thema Steueramnestie oder amnestieähnliche Massnahmen zum eigentlichen politischen Dauerbrenner. Der besseren Übersichtlichkeit halber werden nachstehend bloss noch hängige Geschäfte erwähnt.

Die Rechtskommission des Ständerates (RK-S) bzw. eine Subkommission derselben verfolgte das Thema Steueramnestie weiter. Schliesslich entschied sie sich für das Modell einer «individuellen» Amnestie im Sinn der straflosen Selbstanzeige. Das Eidg. Finanzdepartement (EFD) führte dazu im Herbst 1999 ein Vernehmlassungsverfahren durch. Die Arbeiten wurden durch die RK-S mit Blick auf den erneuten eigenen Anlauf des Bundesrates sistiert.

Der Bundesrat beschloss im März 2000, eine Vorlage zu einer allgemeinen Steueramnestie mit einem vereinfachten Verfahren zur pauschalen Erhebung der Nachsteuer auszuarbeiten. Der Bundesrat lehnte jedoch die im Sommer 2001 durch das EFD dem Bundesrat vorgelegte Vernehmlassungsvorlage als zu weit gehend ab. Zudem erachtete er den Zeitpunkt für eine allgemeine Steueramnestie als ungünstig.

Im Frühjahr 1997 reichten Ständerat Dick Marty und Nationalrat Fulvio Pelli zwei gleich lautende Motionen ein (97.3087 bzw. 97.3125), mit dem Ziel der Einführung der Erbenamnestie nach dem Vorbild der bis Ende 2000 im Kanton Tessin geltenden Regelung. Erben, die ein

vollständiges Inventar einreichen, sollen frei von Nachsteuern und Bussen des Erblassers sein. Die Motionen wurden als Postulate überwiesen.

Am 15.1.2001 reichte der Kanton Jura eine Ständesinitiative ein (01.300), gemäss der die Haftung der Erben für Bussen des Erblassers ausgeschlossen werden sollte. Die Ständesinitiative wurde von beiden Räten angenommen.

Am 5.2.2001 reichte der Kanton Tessin eine Ständesinitiative zur Änderung des Steuerharmonisierungsgesetzes (StHG) ein (01.301). Die Kantone sollten die Möglichkeit erhalten, in ihren Steuergesetzen eine Erbenamnestie nach dem Vorbild der ehemaligen Tessiner Regelung vorzusehen. Der Ständerat lehnte am 11.3.2002 die Ständesinitiative ab, der Nationalrat hingegen hat sich im Frühjahr 2003 dafür ausgesprochen. Falls der Ständerat an seinem Entscheid festhält, wird das Begehren von der Geschäftsliste gestrichen.

Eine weitere Initiative des Kantons Tessin vom 9.10.2002 (02.308) bezweckt eine allgemeine Steueramnestie. Der Ständerat hat im Juni 2003 beschlossen, dieser Initiative Folge zu geben. Der Nationalrat hat sich noch nicht dazu geäussert.

Die parlamentarische Initiative von Nationalrätin Polla vom 20. März 2003 (03.406) zielt ebenfalls auf eine allgemeine Steueramnestie für natürliche Personen ab, allerdings soll eine Amnestietaxe (von höchstens 5 %) auf dem hinterzogenen Vermögen erhoben werden.

3 Die Vorschläge des Bundesrates

Nach dem abschlägigen Bescheid des Bundesrates im Sommer 2001 erachtet derselbe den Zeitpunkt für eine allgemeine Steueramnestie weiterhin nicht für günstig. Zudem befürchtet er, die Durchführung einer allgemeinen Steueramnestie könnte vom Ausland dahingehend interpretiert werden, mit dem heutigen Steuersystem lasse sich die Steuerhinterziehung nicht genügend eindämmen, was die schweizerische Verhandlungsposition schwächen könnte⁸. Er begnügt sich damit, amnestieähnliche Massnahmen vorzuschlagen. Die Eckpunkte der Vorlage bilden drei Varianten eines erleichterten Nachsteuerverfahrens in Erbfällen (Massnahme 1), die Streichung der Erbenhaftung für Bussen des Erblassers (Massnahme 2) sowie die straflose Selbstanzeige (Massnahme 3). Zudem soll eine neue Verfahrensvorschrift im Zusammenhang mit Erbfällen geschaffen werden.

8 Vernehmlassungsvorlage, S. 12 Ziff. 41.

3.1 Massnahme 1: Erleichterungen zu Gunsten der Erben bezüglich Nachsteuerforderungen gegenüber dem Erblasser

Im Gegensatz zum Hinterziehungsverfahren⁹ kann ein hängiges Nachsteuerverfahren beim Tod einer steuerpflichtigen Person auch gegenüber deren Erben weitergeführt werden. Beim Entdecken von Nachsteuergründen nach dem Ableben einer steuerpflichtigen Person kann ein Nachsteuerverfahren auch noch gegen deren Erben angehoben werden (Art. 153 Abs. 2 DBG)¹⁰. Nachsteuer- und Verzugszinsforderungen können erhebliche Beträge ausmachen. Erben können deshalb versucht sein, die bisher durch den Erblasser mit Erfolg verheimlichten Vermögenswerte weiterhin vor dem Fiskus zu verbergen, womit sie sich allerdings selbst in die Illegalität begeben, und zwar in mehrfacher Hinsicht: Gemäss Art. 178 DBG und Art. 56 Abs. 4 StHG wegen Verheimlichung oder Beiseiteschaffung von Nachlasswerten im Inventarverfahren, ferner durch künftige Hinterziehung des ererbten Vermögens und der Erträge daraus (Art. 175 Abs. 1 DBG und Art. 56 Abs. 1 StHG). Auf Grund der Steuersukzession (Art. 12 DBG und analoge kantonale Bestimmungen) ist zudem denkbar, dass die

Erben eine Steuerhinterziehung im Rahmen noch nicht abgeschlossener Veranlagungen des Erblassers begehen.

Der Bundesrat will auf die Erhebung der Nachsteuer in Erbfällen nicht gänzlich verzichten, den Erben jedoch mit einer Reduktion derselben die spontane Deklaration von bisher durch den Erblasser nicht versteuerten Werten erleichtern. Dabei stellt er verschiedene Varianten zur Diskussion.

Variante 1 sieht eine pauschale Nachsteuer als festen Prozentsatz des neu deklarierten Vermögens vor. Auf Bundesebene wird ein leicht progressiver Tarif von 1,5 bis 2,5 % vorgesehen. Wegen der Tarifhoheit der Kantone darf der Bund in deren Bereich keinen Steuersatz vorsehen¹¹.

Variante 2 sieht eine exakte Nachsteuerberechnung samt Erhebung der Verzugszinsen vor, jedoch begrenzt auf die letzten drei Jahre vor dem Todesfall¹².

Bei *Variante 3* wird für das vor dem Todesjahr abgelaufene Steuerjahr eine ordentliche Veranlagung oder allenfalls eine Nachsteuerveranlagung durchgeführt. Für die früheren Steuerperioden dient als Bemessungsgrundlage

9 Vgl. dazu die Entscheide des Europäischen Gerichtshofes für Menschenrechte (EGMR) vom 29.8.1997, in ASA 66 (1997/98) S. 570; ferner unten, Abschn. 5.2.

10 Das StHG kennt keine analoge Vorschrift. Die Bestimmung hat dennoch Eingang in kantonale Steuergesetze gefunden.

11 **Art. 153a VE DBG** (Pauschale Nachsteuer für Erben):

¹ Wird das Verfahren nach dem Tod eines in der Schweiz aufgrund persönlicher Zugehörigkeit Steuerpflichtigen eröffnet oder fortgesetzt, können die Erben die Durchführung eines Verfahrens zur pauschalen Nachbesteuerung verlangen, wenn sie die Steuerbehörden bei der Errichtung eines vollständigen und genauen Nachlassinventars vorbehaltlos unterstützt haben. Dieses Begehren muss binnen dreissig Tagen nach der Anzeige der Eröffnung oder Weiterführung des Nachsteuerverfahrens gegenüber den Erben gestellt werden.

² Die pauschale Nachsteuer wird als Prozentsatz des Vermögens berechnet, das der Steuerbehörde beim Tod des Steuerpflichtigen nicht bekannt war und im Inventar verzeichnet ist.

³ Für die Vermögensanteile gelten folgende Ansätze:

- Bis 100 000 Franken: 1,5 Prozent;
- von 100 001 bis 300 000 Franken: 2 Prozent;
- ab 300 001 Franken: 2,5 Prozent.

⁴ Steuerbeträge unter 25 Franken werden nicht erhoben.

⁵ Die Haftung für die Nachsteuer richtet sich nach Artikel 12.

⁶ Dieser Artikel findet keine Anwendung, wenn die Erbschaft amtlich oder konkursamtlich liquidiert wird.

Art. 53a VE StHG (Pauschale Nachsteuer für Erben):

¹ Wird das Verfahren nach dem Tod eines in der Schweiz aufgrund persönlicher Zugehörigkeit Steuerpflichtigen eröffnet oder fortgesetzt, können die Erben die Durchführung eines Verfahrens zur pauschalen Nachbesteuerung verlangen, wenn sie die Steuerbehörden bei der Errichtung eines vollständigen und genauen Nachlassinventars vorbehaltlos unterstützt haben. Dieses Begehren muss binnen dreissig Tagen nach der Anzeige der Eröffnung oder Weiterführung des Nachsteuerverfahrens gegenüber den Erben gestellt werden.

² Die pauschale Nachsteuer wird als fixer oder progressiver Prozentsatz des Vermögens erhoben, das der Steuerbehörde

beim Tod des Steuerpflichtigen nicht bekannt war und im Inventar verzeichnet ist.

³ Dieser Artikel findet keine Anwendung, wenn die Erbschaft amtlich oder konkursamtlich liquidiert wird.

12 **Art. 153a VE DBG** (Verkürzte Nachbesteuerung für Erben):

¹ Wird das Verfahren nach dem Tod eines in der Schweiz aufgrund persönlicher Zugehörigkeit Steuerpflichtigen eröffnet oder fortgesetzt, können die Erben eine verkürzte Nachbesteuerung verlangen, wenn sie die Steuerbehörden bei der Errichtung eines vollständigen und genauen Nachlassinventars vorbehaltlos unterstützt haben. Dieses Begehren muss binnen dreissig Tagen nach der Anzeige der Eröffnung oder Weiterführung des Nachsteuerverfahrens gegenüber den Erben gestellt werden.

² Die Nachsteuer wird nur für die letzten drei vor dem Todesjahr abgelaufenen Steuerperioden nach den Vorschriften der ordentlichen Veranlagung berechnet und samt Verzugszins nachgefordert.

³ Steuerbeträge unter 25 Franken werden nicht erhoben.

⁴ Die Haftung für die Nachsteuer richtet sich nach Artikel 12.

⁵ Dieser Artikel findet keine Anwendung, wenn die Erbschaft amtlich oder konkursamtlich liquidiert wird.

Art. 53a VE StHG (Verkürztes Nachsteuerverfahren für Erben):

¹ Wird das Verfahren nach dem Tod des Steuerpflichtigen eröffnet oder fortgesetzt, können die Erben die Durchführung eines verkürzten Nachsteuerverfahrens verlangen, wenn sie die Steuerbehörden bei der Errichtung eines vollständigen und genauen Nachlassinventars vorbehaltlos unterstützt haben. Dieses Begehren muss binnen dreissig Tagen nach der Anzeige der Eröffnung oder Weiterführung des Nachsteuerverfahrens gegenüber den Erben gestellt werden.

² Die Nachsteuer wird nur für die letzten drei vor dem Todesjahr abgelaufenen Steuerperioden nach den Vorschriften der ordentlichen Veranlagung berechnet und samt Verzugszins nachgefordert.

³ Dieser Artikel findet keine Anwendung, wenn die Erbschaft amtlich oder konkursamtlich liquidiert wird.

ein pauschaler Satz von 15 % des neu deklarierten Vermögens. Auf die so errechnete Bemessungsgrundlage findet der Einkommenssteuersatz der letzten Steuerperiode vor dem Todestag des Erblassers Anwendung. Die kantonalen Vermögenssteuern wären damit ebenfalls abgegolten. Für die direkte Bundessteuer ist zudem ein Mindeststeuersatz von 5 % vorgesehen¹³.

3.2 Massnahme 2: Streichung der strafrechtlichen Erbenhaftung

Art. 179 DBG und Art. 57 Abs. 3 StHG sehen die Haftung der Erben für rechtskräftige Hinterziehungsbussen des Erblassers und darüber hinaus eine eigentümliche verfahrensrechtliche Nachfolge der Erben vor. Gemäss Massnahme 2 werden diese Bestimmungen ersatzlos gestrichen.

3.3 Massnahme 3: Einführung der straflosen Selbstanzeige

Gemäss Art. 175 Abs. 3 DBG und Art. 56 Abs. 1 StHG wird schon heute bei Selbstanzeige die Hinterziehungsbusse auf einen Fünftel der hinterzogenen Steuer ermäs-

sigt, wobei Art. 56 Abs. 1 StHG als Kann-Vorschrift ausgestaltet ist.

Neu wird völlige Straffreiheit vorgeschlagen, wenn die steuerpflichtige Person die Steuerhinterziehung anzeigt, bevor sie der Steuerbehörde bekannt ist. Darüber hinaus soll auf die Erhebung des Verzugszinses auf den hinterzogenen Steuern verzichtet werden¹⁴.

3.4 Weitere Vorschläge des Bundesrates

Hat eine Erbengemeinschaft keinen Vertreter in der Schweiz, so sollen neu die Verfügungen und Entscheide, welche eine Steuerbehörde einem Erben oder seinem Vertreter in der Schweiz eröffnet, Wirkung für alle Erben zeitigen, die ihren Wohnsitz im Ausland haben und in der Schweiz keinen Vertreter bestellt und auch kein Zustelldomizil bezeichnet haben. Gleichermassen sollen solche Verfügungen und Entscheide Wirkungen für diejenigen Erben entfalten, deren Wohnsitz der Steuerbehörde nicht bekannt ist (Art. 116 Abs. 3 VE DBG). Mangels näherer Regelung der Stellung der Erben im StHG findet sich keine analoge Bestimmung für das StHG in der Vernehmlassungsvorlage¹⁵.

13 **Art. 153a VE DBG** (Vereinfachtes Nachsterverfahren für Erben):

¹ Wird das Verfahren nach dem Tod eines in der Schweiz aufgrund persönlicher Zugehörigkeit Steuerpflichtigen eröffnet oder fortgesetzt, können die Erben die Durchführung eines vereinfachten Verfahrens verlangen, wenn sie die Steuerbehörden bei der Errichtung eines vollständigen und genauen Nachlassinventars vorbehaltlos unterstützt haben. Dieses Begehren muss binnen dreissig Tagen nach der Anzeige der Eröffnung oder Weiterführung des Nachsterverfahrens gegenüber den Erben gestellt werden.

² Die vereinfachte Nachsteuer umfasst:

a. für die vor dem Todesjahr abgelaufene Steuerperiode die ordentliche Nachsteuer nach Artikel 151 und 153 Absatz 3 dieses Gesetzes samt Verzugszins und
b. für die weiter zurückliegenden Steuerperioden eine pauschale Nachsteuer. Dabei werden 15% des in der dem Todesjahr vorangegangenen Steuerperiode nicht deklarierten Vermögens zu dem Satz besteuert, der auf das in dieser Periode erzielte steuerbare Einkommen des Erblassers anwendbar ist, mindestens aber zu einem Satz von 5%. Im Übrigen richtet sich der Steuersatz nach dem für den Erblasser gültigen Tarif. Die allgemeinen Abzüge und die Sozialabzüge werden nicht gewährt.

³ Steuerbeträge unter 25 Franken werden nicht erhoben.

⁴ Die Haftung für die Nachsteuer richtet sich nach Artikel 12.

⁵ Dieser Artikel findet keine Anwendung, wenn die Erbschaft amtlich oder konkursamtlich liquidiert wird.

Art. 53a VE StHG (Vereinfachtes Nachsterverfahren für Erben):

¹ Wird das Verfahren nach dem Tod des Steuerpflichtigen eröffnet oder fortgesetzt, können die Erben die Durchführung eines vereinfachten Verfahrens verlangen, wenn sie die Steuerbehörden bei der Errichtung eines vollständigen und genauen Nachlassinventars vorbehaltlos unterstützt haben. Dieses Begehren muss binnen dreissig Tagen nach der Anzeige der Eröffnung oder Weiterführung des Nachsterverfahrens gegenüber den Erben gestellt werden.

² Die vereinfachte Nachsteuer umfasst:

a. für die vor dem Todesjahr abgelaufene Steuerperiode die ordentliche Nachsteuer nach Artikel 53 dieses Gesetzes samt Verzugszins und
b. für die weiter zurückliegenden Steuerperioden eine pauschale Nachsteuer. Dabei werden 15% des in der dem Todesjahr vorangegangenen Steuerperiode nicht deklarierten Vermögens zu dem Satz besteuert, der auf das in dieser Periode erzielte steuerbare Einkommen des Erblassers anwendbar ist. Im Übrigen richtet sich der Steuersatz nach dem für den Erblasser gültigen Tarif. Die allgemeinen Abzüge und die Sozialabzüge werden nicht gewährt.

³ Dieser Artikel findet keine Anwendung, wenn die Erbschaft amtlich oder konkursamtlich liquidiert wird.

14 **Art. 151 VE DBG** (Sachüberschrift und Abs. 3):
Ordentliche Nachsteuer

³ Erstattet ein Steuerpflichtiger Selbstanzeige nach Artikel 175 Absatz 3, so wird die Nachsteuer ohne Zins eingefordert.

Art. 175 Abs. 3 VE DBG:

³ Zeigt der Steuerpflichtige die Steuerhinterziehung an, bevor sie der Steuerbehörde bekannt ist, so wird keine Busse erhoben.

Art. 53 VE StHG (Sachüberschrift und Abs. 1^{bis}):
Ordentliche Nachsteuer

^{1bis} Erstattet ein Steuerpflichtiger Selbstanzeige im Sinne von Artikel 56 Absatz 1, so wird auf der Nachsteuer kein Zins erhoben.

Art. 56 Abs. 1 VE StHG:

... die einen Drittel bis das Dreifache, in der Regel das Einfache der hinterzogenen Steuer beträgt; bei Selbstanzeige wird keine Busse erhoben.

15 **Art. 116 Abs. 3 VE DBG:**

³ Hat eine Erbengemeinschaft keinen Vertreter in der Schweiz, so haben die Verfügungen und Entscheide, welche die Steuerbehörde einem Erben oder seinem Vertreter in der Schweiz eröffnet, Wirkung für alle Miterben:

a. die ihren Wohnsitz im Ausland haben und in der Schweiz weder einen Vertreter noch ein Zustellungsdomizil haben;
b. deren Wohnsitz der Steuerbehörde nicht bekannt ist.

3.5 Übergangsbestimmungen

Die Vernehmlassungsvorlage enthält eine Übergangsbestimmung zur Neuregelung der Nachbesteuerung im Erbfall. Diese soll Anwendung finden auf Erbgänge, die nach dem Inkrafttreten der neuen Bestimmungen eröffnet werden. Bei der Variante der pauschalen Nachsteuer für Erben wird im DBG die Inkraftsetzung auf zwei Jahre nach Inkrafttreten der übrigen Bestimmungen der Vorlage hinausgeschoben. Faktisch soll damit ein gleichzeitiges Wirksamwerden mit den analogen kantonalen Bestimmungen ermöglicht werden.

4 Erweiterung des Vernehmlassungsverfahrens durch die Rechtskommission des Ständerates

Die Rechtskommission des Ständerates hat von den durch den Bundesrat in die Vernehmlassung geschickten Vorschlägen Kenntnis genommen und beschlossen, sich diesem Vernehmlassungsverfahren anzuschliessen. Die RK-S macht keine eigenen Vorschläge, hingegen stellt sie Fragen bezüglich einer allgemeinen Steueramnestie, allenfalls verbunden mit einer pauschalen Nachsteuererhebung. Sie will damit die Koordination mit den Arbeiten des Parlamentes sicherstellen.

5 Würdigung der Vorschläge

Der Bundesrat war in den letzten Jahren generell zurückhaltend bezüglich einer Steueramnestie. So erstaunt es nicht, dass er sich heute mit amnestieähnlichen Vorschlägen im weiteren Sinn begnügt. Im Gegensatz zur (relativen) Einmaligkeit einer Steueramnestie handelt es sich dabei um Massnahmen, die ins ordentliche Recht eingefügt würden, also grundsätzlich zeitlich unbegrenzte Wirkung hätten. Es ist denkbar, dass er dadurch versucht, der Amnestieproblematik die Spitze zu brechen, und hofft, die seit Jahren anhaltende Amnestiediskussion damit zu beenden.

Indem die RK-S auf den fahrenden Zug aufgesprungen ist, wird die Diskussion erneut umfassend lanciert. Der Fächer der theoretisch denkbaren Varianten bleibt voll geöffnet. Einigkeit scheint im Moment lediglich darüber zu herrschen, dass eine Nulllösung nicht möglich ist.

Vorerst sollen die Vorschläge des Bundesrates aus steuerlicher Sicht untersucht werden. Anschliessend wird versucht, aus den dazu gefundenen Erkenntnissen Gedanken auf die allgemeine Amnestie zu übertragen.

5.1 Massnahme 1: Erleichterungen zu Gunsten der Erben bezüglich Nachsteuerforderungen gegenüber dem Erblasser

5.1.1 Vorbild Tessiner Erbenamnestie

Sämtliche Varianten dieser Massnahme wurden zweifellos durch die Regelung des Kantons Tessin inspiriert, auch wenn sie deutlich weniger weit gehen. Das Tessiner Steuergesetz sah bis zum Jahr 2000 einen vollständigen Verzicht auf die Erhebung der Nachsteuer (und auf die Haftung der Erben für Bussen des Erblassers¹⁶) bezüglich der direkten Steuer vor, wenn die Erben ein vollständiges Inventar über das Vermögen des Erblassers einreichten¹⁷. Die derart offen gelegten hinterzogenen Einkommens- und Vermögensbestandteile durften auch nicht in den noch nicht rechtskräftigen Veranlagungen des Erblassers aufgerechnet werden¹⁸. Gemäss Praxis hafteten die Erben für die Nachsteuern dann, wenn das Nachsteuerverfahren zu Lebzeiten des Erblassers rechtskräftig abgeschlossen oder auch nur eingeleitet worden war.

Vertreter des Kantons Tessin bezeichnen die Erfahrungen mit dieser seit 1.1.1977 existierenden Regelung als positiv, was sich auch in den oben erwähnten Vorstössen des Kantons Tessin und von Politikern aus diesem Kanton manifestiert. In den Jahren 1993 bis 1998 wurde die Erbenamnestie insgesamt 492 mal genutzt, und es wurde ein Vermögen von total Fr. 370 Mio. zu Tage gefördert¹⁹.

Mit dem Ablauf der Umsetzungsfrist des StHG sah sich der Kanton Tessin gezwungen, auf diese sog. Erbenamnestie wegen StHG-Widrigkeit per 1.1.2001 zu verzichten.

5.1.2 Ansatz als solcher

Der Ansatz der Erbenamnestie hat etwas Überzeugendes an sich. Gewissermassen einmal im Leben (genauer: nach dem Ableben) einer steuerpflichtigen Person besteht die Möglichkeit, «reinen Tisch» zu machen. Da keine Straf- und Schuldvorwürfe im Raum stehen, fällt das Zusammenwirken mit den Steuerbehörden den Steuer sukzessoren wesentlich leichter. Setzt man – wie dies sowohl die Tessiner Regelung wie auch die Vorschläge des Bundesrates tun – voraus, dass die Offenlegung durch

16 Art. 262 Abs. 3 aLT (alt Legge Tributaria).

17 Art. 236 Abs. 3 aLT.

18 Art. 236 Abs. 3 zweiter Satz aLT.

19 Teilbericht Nr. 5016a der Steuerkommission des Grossen Rates vom 5.12.2000.

die Erben zusätzlich eines finanziellen Anreizes in Form des vollständigen oder zumindest teilweisen Verzichts auf die Nachsteuererhebung (und des Zinses auf den bisher zu Unrecht nicht erhobenen Steuern²⁰) bedarf, so stellt sich die Frage, wo die kritische Grösse liegt, bei der dieser Anreiz nicht mehr besteht. Es bestehen dazu soweit ersichtlich keine Untersuchungen.

Einem Hinweis auf Seite 33 Ziff. 93 der Vernehmlassungsvorlage ist zu entnehmen, dass der Bundesrat offenbar von einer Zielgrösse für die Nachsteuer von rund einem Drittel der effektiv geschuldeten Nachsteuer ausgeht, dies jedenfalls für die Varianten 2 und 3. Auf Grund der starken Pauschalierung in Variante 1 und der Tariffreiheit der Kantone sind diesbezügliche Aussagen zu dieser Variante noch schwieriger als zu den beiden andern Varianten. Zu den Belastungen bei den einzelnen Varianten soll weiter unten näher eingegangen werden. An dieser Stelle genügt der Hinweis, dass gemäss der Vernehmlassungsvorlage erwartet wird, dass die Zahl der «amnestierenden» Erben von der Höhe des steuerlichen Vorteils abhängig ist.

5.1.3 Gesetzeswortlaut

5.1.3.1 Allen Varianten gemeinsamer Wortlaut

Art. 153a VE DBG und ebenso Art. 53a VE StHG gemäss Variante 1 sehen das erleichterte Nachsteuerverfahren nur für Erben einer auf Grund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtigen Person vor. Gemäss den Ausführungen in der Vernehmlassungsvorlage²¹ ist die Erbenhaftung nach geltendem Recht nur für Erben eines unbeschränkt steuerpflichtigen Erblassers vorgesehen. Dem Wortlaut von Art. 12 und auch von Art. 151 ff. DBG kann keine derartige Einschränkung entnommen werden. Offenbar wird in der Vernehmlassungsvorlage davon ausgegangen, dass ausserhalb der Steuerpflicht auf Grund persönlicher Zugehörigkeit faktisch keine Fälle denkbar sind²². Dies ist zu bezweifeln. So kann z. B. die ungenügende Deklaration von Auslandsvermögen durch eine steuerpflichtige Person, die Eigentümerin einer mit Hypotheken belasteten Liegenschaft in der Schweiz ist, zu Nachsteuern führen. Auf die einschränkende Formulierung sollte verzichtet werden und eine Formulierung analog derjenigen gemäss dem Vorentwurf für das StHG betreffend die Varianten 2 und 3 gewählt werden.

Der Gesetzeswortlaut impliziert, dass die Behörden bereits Kenntnis von Nachsteuergründen haben und dass gestützt darauf den Erben die Möglichkeit der erleichter-

ten Nachbesteuerung gewährt wird. Oft ist es jedoch so, dass die Erben nach dem Todesfall vor der Steuerbehörde Kenntnis von Hinterziehungen des Erblassers erhalten. Es dürfte klar sein, dass auch dieser Fall (der eigentliche «Standardfall») vom Gesetzeswortlaut erfasst wird.

Als Umkehrschluss ist dem Wortlaut zudem zu entnehmen, dass die erleichterte Nachbesteuerung für Erben ausgeschlossen ist, wenn ein Nachsteuerverfahren zu Lebzeiten des Erblassers rechtskräftig abgeschlossen wurde. Hat jedoch ein Nachsteuerverfahren nicht alle unversteuerten Faktoren zu Tage gebracht, so können die Erben laut dem Kommentar in der Vernehmlassungsvorlage für diese zusätzlichen Faktoren die erleichterte Nachbesteuerung verlangen.²³

Auf Grund des Gesetzeswortlautes ist zu folgern, dass es für die Erben nicht nachteilig ist, wenn nicht sämtliches Nachlassvermögen Eingang ins Inventar findet, sofern sie die Behörden vorbehaltlos unterstützt haben. Erhalten die Erben nachträglich Kenntnis von Vermögenswerten, so besteht jedoch die Meldepflicht gemäss Art. 157 Abs. 3 DBG.

Gemäss Tessiner Praxis hafteten die Erben voll für die Nachsteuern, wenn das Nachsteuerverfahren zu Lebzeiten des Erblassers bereits eingeleitet worden war. Der Gesetzeswortlaut der Vernehmlassungsvorlage ist diesbezüglich liberaler und gewährt die Erleichterung für Erben auch in diesem Fall²⁴. Damit entfallen die unter Umständen heiklen Diskussionen, was der Steuerbehörde bereits bekannt war und was nicht.

Im Bereich des StHG ist die Regelung nicht konsistent mit der fehlenden Bestimmung analog zu Art. 12 DBG. Dennoch ist es richtig, die vorgeschlagene Massnahme auch im StHG vorzusehen, damit diese auch für das kantonale Recht zwingend gilt. Es stellt sich die Frage, ob nicht eine umfassende Normierung der Erbenstellung als solcher im StHG angezeigt wäre.

Die Vernehmlassungsvorlage schweigt sich darüber aus, wie es sich verhält, wenn eine oder mehrere Steuerperioden noch offen sind. Dies ist grundsätzlich konsequent, da das Nachsteuerverfahren nur rechtskräftige Veranlagungen betreffen kann. Die neu deklarierten Faktoren wären deshalb in den noch offenen Veranlagungen zu berücksichtigen. Nichts dagegen einzuwenden ist hinsichtlich der unterjährigen Steuerperiode vor dem Todestag. Daneben kann die Regelung jedoch zu unbilligen

20 Der Verzugszins macht in aller Regel einen nicht zu vernachlässigenden Posten aus.

21 Vernehmlassungsvorlage, S. 14 f. Ziff. 52 und S. 25 f. Ziff. 831.

22 Vernehmlassungsvorlage, S. 14 f. Ziff. 52.

23 Vernehmlassungsvorlage, S. 27 Ziff. 835.

24 Vorbehalt: Vgl. unten, Abschn. 5.1.3.2.

Ergebnissen führen, wenn mehrere Steuerperioden noch nicht rechtskräftig veranlagt sind. Deutlich manifestiert sich dies bei den Varianten 1 und 3, wo mit Pauschalen gearbeitet wird. Ausgehend vom Prinzip der Pauschalierung müssten mit der Pauschale die neu aufgedeckten Faktoren auch in den noch offenen Steuerperioden abgegolten sein. Bei Variante 2 ist das Problem weniger akut, weil hier ohnehin die letzten drei Jahre vor dem Todesfall unter Einbezug der neuen Faktoren genau berechnet werden. Falls Steuerperioden noch weiter zurück offen wären, sollte nach der hier vertretenen Auffassung auf den Einbezug der neuen Faktoren auch hier verzichtet werden. Gemäss der Tessiner Regelung durften die neu deklarierten Faktoren in den noch offenen Perioden nicht berücksichtigt werden²⁵.

5.1.3.2 Nachsteuerregelung gemäss Variante 1

Wie erwähnt, wird die Nachsteuer pauschal als Prozentsatz des Vermögens berechnet, *das der Steuerbehörde*

	Neu entdecktes Vermögen in Fr.	Effektive Nachsteuer + Zinsen in Fr. (Eink. + Verm.)	Pauschale Nachsteuer in Fr. (in Klammern: inkl. Gemeinde und Kanton [Annahme])
Beispiel 1	33 000	2 257	495 (1 485)
Beispiel 2	100 000	7 605	1 500 (4 500)
Beispiel 3	254 000	76 567	5 080 (15 240)
Beispiel 4	270 000	40 969	5 400 (16 200)
Beispiel 5	520 000	87 718	13 000 (39 000)
Beispiel 6	750 000	57 384	18 750 (56 250)
Beispiel 7	1 500 000	609 986	37 500 (112 500)

Da die Beispiele aus verschiedenen Kantonen stammen und da die zahlenmässigen Hintergründe der Fälle nicht bekannt sind, können keine präzisen Schlüsse gezogen werden. Deren Darstellung illustriert aber immerhin, dass die letztlich erlittene Belastung im Vergleich zur «normalen» Nachsteuerbelastung bei genauer Berechnung fast völlig vom Zufall abhängt. Dabei fällt das Ergebnis aus der Sicht der Erben bei den folgenden Konstellationen besonders ungünstig aus:

- Hohes der Nachbesteuerung unterliegendes Vermögen im Zeitpunkt des Ablebens des Erblassers bei tiefen effektiven Nachsteuerfaktoren;
- keine oder jedenfalls minimale Vermögenserträge.

Bei Umkehr dieser Annahmen profitieren die Erben entsprechend.

Unter dem Aspekt der Rechtsgleichheit schneidet diese Variante schlecht ab. Zufolge der kantonalen Tarifauto-

beim Tod des Steuerpflichtigen nicht bekannt war und im Inventar verzeichnet ist. Diese Formulierung gemäss Abs. 2 des Gesetzesvorschlages steht im Widerspruch zum liberaleren Wortlaut gemäss dessen Abs. 1²⁶. In den beiden andern Varianten fehlt eine solche Einschränkung, so dass anzunehmen ist, diese sei auch bei Variante 1 nicht gewollt. Der Gesetzestext müsste nachgebessert werden.

Inhaltlich hat diese Variante den grossen Vorteil der Einfachheit für sich. Der Verwaltungsaufwand ist sehr bescheiden. Ein klarer Nachteil – wie so oft bei Pauschallösungen – sind die möglichen erheblichen Verzerrungen im Einzelfall. Dies zeigt sich schon anhand von sieben Fällen, die in der Vernehmlassungsvorlage dargestellt werden. Dabei wird unterstellt, die Kantone würden für ihre Steuern die doppelten Pauschalsätze der in der Vorlage vorgeschlagenen Sätze für die direkte Bundessteuer vorsehen.²⁷

nomie ist zudem mit unterschiedlichen Belastungen bei den Kantonssteuern zu rechnen. Mit Blick auf das interkantonale Verhältnis müsste definiert werden, durch welchen Kanton (und nach welchem Recht) die pauschale Nachsteuer zu erheben wäre.

5.1.3.3 Nachsteuerregelung gemäss Variante 2

Bei dieser Variante wird die Nachsteuer samt Verzugszinsen nach bekanntem Muster erhoben, jedoch begrenzt auf die drei letzten Jahre vor dem Todesfall. Auch zu dieser Variante enthält die Vernehmlassungsvorlage Modellrechnungen. Es wird dabei angenommen, während zehn Jahren sei ein bestimmter Betrag hinterzogen worden, und die Erträge daraus hätten jährlich 3,5 % betragen, wobei die Erträge zum hinterzogenen Kapital geschlagen werden.²⁸

25 Vgl. oben, Abschn. 5.1.1.

26 Vgl. dazu oben, Abschn. 5.1.3.1.

27 Vernehmlassungsvorlage, S. 29 Ziff. 91.

28 Vernehmlassungsvorlage, S. 30 Ziff. 92.

Am Ende des Jahres nicht deklariertes Vermögen	Annahme 1	Annahme 2	Annahme 3	Annahme 4
Beginn	50 000	100 000	200 000	500 000
1	51 750	103 500	207 000	517 500
2	53 561	107 123	214 245	535 613
3	55 436	110 872	221 744	554 359
4	57 376	114 752	229 505	573 762
5	59 384	118 769	237 537	593 843
6	61 463	122 926	245 851	614 628
7	63 614	127 228	254 456	636 140
8	65 840	131 661	263 362	658 405
9	68 145	136 290	272 579	681 449
10	70 530	141 060	282 120	705 299
In 10 Jahren nicht deklariertes Einkommen	20 530	41 060	82 120	205 299

Daraus ergeben sich die folgenden Vergleichsberechnungen:²⁹

		Zug (Kanton und Hauptort) und Bund		Zürich (Kanton und Hauptort) und Bund	
Deklariertes Einkommen / Vermögen	Nicht deklariertes Vermögen vor 10 Jahren	Nachsteuer und Verzugszinsen für 10 Jahre	Nachsteuer und Verzugszinsen für die letzten 3 Jahre	Nachsteuer und Verzugszinsen für 10 Jahre	Nachsteuer und Verzugszinsen für die letzten 3 Jahre
48 000 / 100 000	50 000	3 215	995	5 274	1 591
	100 000	8 083	3 112	10 620	3 211
	200 000	18 696	5 581	22 480	6 933
	500 000	48 546	14 951	64 286	19 840
100 000 / 200 000	50 000	5 346	1 618	8 004	2 387
	100 000	11 071	3 338	16 508	5 011
	200 000	23 013	6 985	33 937	10 242
	500 000	64 250	19 724	91 386	27 844
200 000 / 1 000 000	50 000	7 826	2 352	11 760	3 511
	100 000	15 715	4 731	23 363	7 049
	200 000	31 509	9 477	48 739	14 781
	500 000	78 889	23 727	126 969	38 311

Die Aufstellung macht deutlich, dass die Zielgrösse von einem Drittel der ordentlich berechneten Nachsteuer in etwa erreicht wird. Diese Variante ist etwas aufwendiger, kommt jedoch der Realität zweifellos wesentlich näher als die Variante 1 und befriedigt unter dem Aspekt der Rechtsgleichheit eher. Auch hier können sich jedoch Verzerrungen zu Gunsten oder zu Ungunsten der Erben ergeben, wenn die Faktoren in der verkürzten Nachsteuerperiode und in der ordentlichen, vollen Nachsteuerperiode stark unterschiedlich sind.

5.1.3.4 Nachsteuerregelung gemäss Variante 3

Auch diese Variante enthält eine massgebliche pauschale Komponente, indem nur das vor dem Todesjahr abgelaufene Steuerjahr exakt berechnet wird. Daraus ergibt sich zugleich der Steuersatz für den pauschalierten Teil der Nachsteuer. Die pauschale Bemessungsbasis bilden 15 % des neu deklarierten Vermögens.

Für die direkte Bundessteuer wird ein Mindeststeuersatz angegeben. Eine solche Regelung fehlt (naturgemäss) in

29 Vernehmlassungsvorlage, S. 32 Ziff. 92. Dort werden ebenfalls die Berechnungen für die Kantone Bern und Jura darge-

stellt. Hier wird aus Platzgründen darauf verzichtet. Am Gesamtbild ändert sich nichts Grundlegendes.

der analogen Bestimmung des StHG. Es wird nur gesagt, es sei der für den Erblasser massgebende Steuersatz anzuwenden. Es stellt sich daher die Frage, ob diese Regelung abschliessend ist und die Kantone unter diesen Umständen noch einen Mindestsatz vorsehen dürfen.

Grundsätzlich sind die Kantone bezüglich der Tarife autonom, weshalb ihnen eine entsprechende Regelungskompetenz zusteht.

Die Vernehmlassungsvorlage enthält Modellrechnungen, basierend auf denselben Zahlen wie in Variante 2.³⁰

		Zug (Kanton und Hauptort) und Bund		Zürich (Kanton und Hauptort) und Bund	
Deklariertes Einkommen / Vermögen	Nicht deklariertes Vermögen vor 10 Jahren	Nachsteuer und Verzugszinsen für 10 Jahre	Vereinfachte Nachsteuer	Nachsteuer und Verzugszinsen für 10 Jahre	Vereinfachte Nachsteuer
48 000 / 100 000	50 000	3 215	1 082	5 274	1 544
	100 000	8 083	2 718	10 620	3 174
	200 000	18 696	5 380	22 480	6 836
	500 000	48 546	14 717	64 286	20 049
100 000 / 200 000	50 000	5 346	1 967	8 004	2 395
	100 000	11 071	3 979	16 508	4 929
	200 000	23 013	8 169	33 937	10 175
	500 000	64 250	21 740	91 386	27 921
200 000 / 1 000 000	50 000	7 826	2 798	11 760	3 585
	100 000	15 715	5 597	3 363	7 209
	200 000	31 509	11 203	48 739	14 815
	500 000	78 889	28 117	126 969	38 495

Die Zielgrösse von einem Drittel der ordentlich berechneten Nachsteuer wird auch hier in etwa erreicht. Auch diese Variante ist offensichtlich mit grossen Zufälligkeiten behaftet. Verzerrungen ergeben sich insbesondere dann, wenn der verwendete Steuersatz für die Nachsteuerperiode nicht repräsentativ ist. Weitere Verzerrungen ergeben sich analog zu Variante 1. Es kann auf die dort gemachten Ausführungen verwiesen werden³¹.

5.1.4 Erfasste Steuern

Gegenstand der erleichterten Nachbesteuerung sind die gemäss DBG und StHG erhobenen Einkommenssteuern, ferner die gemäss StHG von den Kantonen zu erhebenden Grundstückgewinnsteuern sowie Vermögenssteuern.

5.1.5 Nicht erfasste Steuern und Abgaben

Nicht unter den Regelungsbereich von DBG und StHG fallen die übrigen Steuern und Abgaben. Ob sich für die Erben aus allfälligen Nichtdeklarationen des Erblassers weitere Folgen ergeben, ist somit anhand der weiteren in Frage stehenden Gesetze zu prüfen.

Im Unternehmensbereich fallen insbesondere die Mehr-

wertsteuer und die AHV/IV/EO in Betracht. Zu denken ist auch an den Wehrpflichtersatz.

Auf kantonaler Ebene können insbesondere die Erbschafts- und Schenkungssteuer sowie die Handänderungssteuer betroffen sein.

Ferner ist nicht zu vergessen, dass etliche Leistungen des Gemeinwesens an die Steuererklärung anknüpfen, so z. B. die Verbilligung von Krankenkassenprämien.

Es ist letztlich eine politische Frage, wie weit die Erben von Nachforderungen und Rückleistungspflichten befreit werden sollen. Aus Gründen der Rechtssicherheit ist jedoch zu fordern, dass zumindest dort, wo sich eine Nichtdeklaration zwangsläufig auf andere Abgaben auswirkt, eine Koordination schon beim Erlass der amnestieähnlichen Massnahmen erfolgt. Es liegt zudem auf der Hand, dass eine spontane Meldung der Erben dann nicht zu erwarten ist, wenn erhebliche Nachzahlungen ausserhalb des Bereichs des DBG und des StHG zu gewärtigen sind und daher die «Schmerzgrenze» aus der Sicht der Erben überschritten ist³².

Koordinationsbedarf ergibt sich regelmässig beim Wehrpflichtersatz³³ und im Bereich des Geschäftsvermögens. Verbucht ein Selbständigerwerbender einen Umsatz

30 Vernehmlassungsvorlage, S. 35 Ziff. 93.

31 Oben, Abschn. 5.1.3.2.

32 Vgl. dazu oben, Abschn. 5.1.2.

33 Art. 11 des BG über den Wehrpflichtersatz (WPEG, SR 661) geht vom steuerpflichtigen Reineinkommen aus.

nicht, so hat dies zwangsläufig Auswirkungen auf die Einkommenssteuern, auf die AHV/IV/EO-Beiträge³⁴ und bei Mehrwertsteuerpflichtigen auf die Mehrwertsteuer. Art. 6 WPEG und ebenso Art. 30 MWSTG halten die Nachfolge der Erben in die Abgabepflicht ausdrücklich fest, und auch Art. 43 AHVV sieht die Erbenhaftung vor. Wo das einschlägige Gesetz keine ausdrücklichen Bestimmungen enthält, stellt sich die Frage, ob eine Erbenhaftung gestützt auf Art. 560 ZGB³⁵ bestehe. Ob sich diese Bestimmung auf öffentlich-rechtliche Forderungen bezieht, ist umstritten³⁶. Daher ist die Ergänzung der Vorlage durch eine ausdrückliche gesetzliche Regelung angezeigt. Allerdings ist eine Normierung für kantonale Abgaben wie die Erbschafts- und Schenkungssteuer oder die Handänderungssteuer durch ein Bundesgesetz nicht möglich.

Im Sinn eines Beispiels sei die Problematik anhand des AHVG illustriert. Grundsätzlich stellen die Ausgleichskassen bei der Festsetzung der Beiträge von Selbständigerwerbenden auf die Meldungen der Steuerbehörden ab³⁷. Keine Probleme ergeben sich in der Regel dann, wenn rechtskräftige Veranlagungen vorliegen. Diese Fälle sind in Art. 23 Abs. 1 und 2 AHVV geregelt. Gemäss Art. 23 Abs. 3 AHVV gelten die Abs. 1 und 2 sinngemäss bei Nachsteuerverfahren. Die Nachzahlung der Beiträge erfolgt gestützt auf Art. 39 AHVV. Dabei sind die Verjährungsfristen gemäss Art. 16 AHVG zu beachten, wobei speziell auf die unter Umständen massive Verlängerung gemäss Art. 16 Abs. 1 Satz 2 AHVG im Falle eines Nachsteuerverfahrens hinzuweisen ist. Art. 23 Abs. 4 hält die Verbindlichkeit der Angaben der kantonalen Steuerbehörden für die Ausgleichskassen fest. Fehlen jedoch Meldungen der kantonalen Steuerbehörden, so haben die Ausgleichskassen die für die Beitragsfestsetzung massgebenden Faktoren gemäss Art. 23 Abs. 5 AHVV selber zu ermitteln. Gleiches gilt in der Praxis für ungenügende Steuermeldungen³⁸. Es ist somit denkbar, dass die Ausgleichskassen die Grundlagen für

die Beitragsnachzahlung ermitteln und dass sich gestützt darauf erhebliche Forderungen gegenüber den Erben ergeben.

Erwähnt sei noch, dass im Rahmen der Steueramnestie 1969 auf die Nacherhebung von AHV-Beiträgen verzichtet wurde, obschon diesbezüglich keine gesetzliche Regelung bestand. Das Bundesamt für Sozialversicherung ging von einer «*automatischen Wirkung*» der Steueramnestie auf die Erhebung der AHV/IV/EO-Beiträge bei Selbständigerwerbenden und Nichterwerbstätigen aus: Es würden keine Nach- und Strafsteuerverfahren eingeleitet. Die Ausgleichskassen würden «*daher für solche Einkommen keine Nachsteuermeldungen erhalten und auch keine Beiträge nachfordern müssen.*»³⁹ Dieser pragmatische Ansatz ist wohl vor dem Hintergrund der generell liberalen Handhabung der Steueramnestie 1969 zu sehen.

5.2 Massnahme 2: Streichung der strafrechtlichen Erbenhaftung

Die Streichung erfolgt wegen der Höchstpersönlichkeit der Strafe, wie sie im gemeinen Strafrecht unbestrittenmassen gilt. Art. 48 StGB⁴⁰ in der heute noch geltenden Fassung hält kurz und bündig fest: «*Stirbt der Verurteilte, so fällt die Busse weg.*»⁴¹

Die Massnahme ist zudem vor dem Hintergrund zweier gegen die Schweiz ergangener Entscheide des Europäischen Gerichtshofes für Menschenrechte (EGMR) vom 29.8.1997⁴² zu sehen. Der EGMR hat erkannt, die Durchführung von Hinterziehungsverfahren gegen Erben für durch den Erblasser begangene Steuerhinterziehungen verstosse gegen Art. 6 Abs. 2 der EMRK⁴³.

Es bestand in der Doktrin Uneinigkeit darüber, ob diese Grundsätze dann keine Anwendung finden, wenn die Hinterziehungsbussen zu Lebzeiten des Erblassers rechtskräftig geworden waren⁴⁴. Die klare gesetzgeberische Stellungnahme ist deshalb zu begrüssen, zumal sich

34 Art. 9 Abs. 3 Bundesgesetz über die Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHVG; SR 831.10) sowie Art. 23 Verordnung über die Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHVV; SR 831.101); Art. 3 Bundesgesetz über die Invalidenversicherung (IVG; SR 831.20); Art. 26 f. Bundesgesetz über die Erwerbserbsatzordnung für Dienstleistende in Armee, Zivildienst und Zivilschutz (EOG; SR 834.1).

35 Schweizerisches Zivilgesetzbuch (SR 210).

36 PETER LOCHER, DBG-Kommentar, N 1 zu Art. 12, mit Hinweis.

37 Vgl. Art. 9 AHVG, insbes. Abs. 3, und Art. 23 AHVV.

38 Gemäss Wegleitung des Bundesamtes für Sozialversicherung über die Beiträge der Selbständigerwerbenden und Nichterwerbstätigen (WSN) ist die Ausgleichskasse bei einer unbrauchbaren (Rz 1191) oder einer unvollständigen (Rz 1189

und 1241) Steuermeldung nicht an die Zahlen der Steuerverwaltung gebunden.

39 ZAK 1968 S. 441, zitiert nach Kreisschreiben Nr. 7 der ESTV an die kantonalen Wehrsteuerverwaltungen vom 15.10.1968.

40 Schweizerisches Strafgesetzbuch (SR 311.0).

41 Vgl. auch BARBARA AMSLER/JÜRIG SOLLBERGER, in Basler Kommentar StGB, N 3 zu Art. 48. Zum Entwurf 1998 im Rahmen der Revision des allgemeinen Teils des StGB vgl. DIESELBEN, N 6 ff. zu Art. 48 StGB.

42 EGMR vom 29.8.1997, in ASA 66 (1997/98) S. 570.

43 Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten (SR 0.101).

44 Zur diesbezüglichen Diskussion vgl. ROMAN SIEBER, in StHG-Kommentar, N 13 ff. zu Art. 57 (mit weiteren Hinweisen).

verschiedene Steuerverwaltungen und zuweilen auch das Bundesgericht⁴⁵ mit der konsequenten Anwendung strafprozessualer Garantien im Steuerstrafverfahren noch immer schwer tun.

5.3 Massnahme 3: Einführung der straflosen Selbstanzeige

5.3.1 Das Institut der straflosen Selbstanzeige

Es handelt sich dabei um kein Novum. So kennt bereits Art. 13 VStrR⁴⁶, der auch für die Stempelabgaben, die Verrechnungssteuer und die Mehrwertsteuer Anwendung findet, die Möglichkeit der straflosen Selbstanzeige. In den Genuss der Straflosigkeit gelangt gemäss dieser Bestimmung jedoch nur, wer bisher noch nie wegen vorsätzlicher Widerhandlung der gleichen Art vom Institut der Selbstanzeige Gebrauch gemacht hat und zudem die Widerhandlung aus eigenem Antrieb anzeigt. Ferner wird die umfassende Mitwirkung bei der Sachverhaltsaufklärung und die Bezahlung der Steuer (samt Verzugszins) verlangt.

Bei den direkten Steuern soll gemäss Vernehmlassungsvorlage im Fall einer Selbstanzeige nicht bloss auf die Hinterziehungsbusse, sondern auch auf den Verzugszins verzichtet werden. Die Nachsteuer bliebe jedoch klarerweise vollumfänglich geschuldet.

5.3.2 Gesetzeswortlaut

Die Möglichkeit der straflosen Selbstanzeige gemäss DBG und StHG bezieht sich nach dem klaren Wortlaut nur auf Steuerhinterziehungen. Dies ergibt sich auch aus der Stellung im Gesetz. Die Regelung befindet sich in Abs. 3 von Art. 175 DBG und Abs. 1 von Art. 56 StHG, also bei der vollendeten Steuerhinterziehung. Damit wird der Hinterziehungsversuch (Art. 176 DBG und Art. 56 Abs. 2 StHG) nicht explizit miterfasst. Nicht ausgeschlossen, aber keineswegs zwingend ist eine Auslegung, die beim Versuch faktisch ebenfalls zum Bussenverzicht führt, weil Art. 176 Abs. 2 DBG und Art. 56 Abs. 2 StHG für die Bussenbemessung an diejenige bei vollendeter Hinterziehung anknüpfen.

Klarerweise nicht erfasst werden die Übertretungen im Inventarverfahren (Art. 178 DBG und Art. 56 Abs. 4 StHG). Ebenso eindeutig entfaltet die Selbstanzeige kei-

ne Wirkung beim Steuerbetrug gemäss Art. 186 DBG und Art. 59 StHG.

Ausgenommen vom Anwendungsbereich sind auch die verschiedenen Teilnahmeformen gemäss Art. 177 DBG und Art. 56 Abs. 2 StHG. Der Text spricht ausdrücklich vom Steuerpflichtigen. In der Amnestiegesetzgebung von 1969 war dieser Punkt nicht geregelt. Der seinerzeitige Chef des Rechtsdienstes der Abteilung Wehrsteuer der ESTV vertrat damals die Auffassung, die Amnestiewirkungen müssten aus Billigkeitsüberlegungen auch bei allfälligen Teilnehmern eintreten⁴⁷.

Diese Regelung ist unbefriedigend. Ein Grund für die Ungleichbehandlung der verschiedenen Steuerübertretungen ist nicht ersichtlich. Eine entsprechende Änderung des vorgeschlagenen Gesetzestextes ist angezeigt. Auch die Stellung der Teilnehmer wäre zu überdenken. Bezüglich Vergehen im Speziellen und den Straftatbeständen, die in andern Gesetzen geregelt sind, s. unten Abschn. 5.3.4.

Wünschenswert wäre auch eine Präzisierung der Formulierung «bevor sie der Steuerbehörde bekannt ist». Mit der «Steuerbehörde» kann wohl nur die Veranlagungsbehörde gemeint sein. Sinnvoller wäre, auf den Kenntnisstand einer beliebigen (Steuer-)Behörde abzustellen, sofern eine Amtshilfe⁴⁸ zwischen dieser und den Veranlagungsbehörden gemäss DBG und StHG besteht. Es kann kaum Sinn der Regelung sein, dass einer steuerpflichtigen Person noch eine Selbstanzeige ermöglicht wird, falls sie mit ihrer eigenen Mitteilung an die Veranlagungsbehörde schneller ist als die (Steuer-)Behörde, die auf Unregelmässigkeiten stösst.

5.3.3 Exkurs zum System des schweizerischen Steuerstrafrechts

Es sei in aller Kürze und ohne Detailausführungen daran erinnert, was eine Hinterziehung im Geschäftsbereich in strafrechtlicher Hinsicht bewirkt. Dabei kann auf den Ausführungen unter den vorstehenden Abschn. 5.1.4 und 5.1.5 aufgebaut werden. Es wird im nachfolgenden Beispiel angenommen, es liege ein nicht verbuchter Umsatz vor.

Ein buchführender⁴⁹ Einzelunternehmer hat sich für diese Tat wegen Steuerhinterziehung gemäss Art. 175 DBG für die direkte Bundessteuer und zusätzlich gemäss

45 Vgl. z. B. den BGE vom 4.11.2002, in StR 2003 S. 138.

46 Bundesgesetz über das Verwaltungsstrafrecht (SR 313.0).

47 FRITZ BANDERET, Rechtsfragen auf dem Gebiete der Eidg. Steueramnestie 1969, S. 81/84.

48 Vgl. z. B. Art. 111 und 112 DBG, Art. 39 StHG, Art. 54 MWSTG, Art. 36 VStG.

49 Es spielt im kaufmännischen Bereich keine Rolle, ob die Buchführung freiwillig erfolgt oder gestützt auf die Pflicht gemäss OR. Vgl. dazu ANDREAS DONATSCH, in StHG-Kommentar, N 24 zu Art. 59, mit Hinweisen; bezüglich Falschbeurkundung: BGE 125 IV 17.

Art. 56 StHG für die kantonalen Steuern zu verantworten, wobei das Verfahren in der Regel durch die Verwaltungsbehörden durchgeführt wird. Für Steuerhinterziehung ist eine Busse bis zum Dreifachen der hinterzogenen Steuer vorgesehen.

Für dieselbe Tat wird durch die ordentlichen Strafverfolgungsbehörden ein Verfahren wegen Steuerbetrugs gemäss Art. 186 DBG und Art. 59 StHG und eventuell Urkundenfälschung gemäss Art. 251 StGB⁵⁰ eingeleitet. Als Strafen sind für den Steuerbetrug Gefängnis oder Busse bis zu Fr. 30 000 vorgesehen. Für Urkundenfälschung wird der Täter mit Zuchthaus bis zu fünf Jahren oder mit Gefängnis bestraft.

Die Tat erfüllt auch den Vergehenstatbestand von Art. 87 AHVG⁵¹. Sofern nicht eine mit höherer Strafe bedrohte Tat gemäss StGB vorliegt, wird das Vergehen mit Gefängnis bis zu sechs Monaten oder mit Busse bis zu Fr. 30 000 bestraft.

Ist der Einzelunternehmer mehrwertsteuerpflichtig, so erfüllt er mit Blick auf diese Steuer zudem den Tatbestand des Abgabebetruges gemäss Art. 14 VStrR, der als Strafe Gefängnis bis zu einem Jahr oder Busse bis zu Fr. 30 000 vorsieht. Vorbehalten wird ein höherer Höchstbetrag der Busse gemäss dem einschlägigen Verwaltungsgesetz.

Bezahlt der Einzelunternehmer Wehrpflichtersatz, so sind die Art. 40 (Abgabebetrag) und 41 (Hinterziehung) WPEG zu beachten. Die beiden Bestimmungen finden – analog der Doppelspurigkeit gemäss DBG und StHG – nebeneinander Anwendung. Für die Hinterziehung beträgt die Höchststrafe des Dreifache der hinterzogenen Ersatzabgabe, bei Abgabebetrag droht Gefängnis oder Busse.

Der blosser Hinweis auf allfällige weitere Straffolgen bezüglich Leistungen des Gemeinwesens, die an die Steuererklärung anknüpfen, muss an dieser Stelle genügen.

Wird im vorliegenden Beispiel der Einzelunternehmer durch eine Aktiengesellschaft ersetzt, so entfallen die Bereiche AHV und Wehrpflichtersatz. Dafür spielt die Verrechnungssteuer eine Rolle, bei welcher vorliegend analog der Mehrwertsteuer Art. 14 VStrR relevant ist.

Bereits dieser grobe Überblick macht deutlich, mit welcher Flut von Verfahren und Strafen zu rechnen ist, wenn im Geschäftsbereich Steuerdelikte begangen werden. Zu erwähnen ist, dass die einzelnen Verfahren weitestgehend unabhängig voneinander und unbesehen der bereits ausgesprochenen oder noch zu verhängenden Strafen in den parallelen Verfahren ablaufen. Dies führt zu einer teilweise enormen Strafenkumulation. Es ist deshalb kein Zufall, dass Walter R. Pfund bereits im Jahr 1979⁵² und erneut Urs R. Behnisch im Jahr 2002⁵³ von einem Gestrüpp des Steuerstrafrechts gesprochen haben⁵⁴.

5.3.4 Der Vorschlag im Lichte des Systems des schweizerischen Steuerstrafrechts

Vereinfacht kann gesagt werden, dass dank der Regelung in Art. 13 VStrR bei einer Selbstanzeige Straffreiheit bei denjenigen Steuerdelikten, auf die das VStrR Anwendung findet, erreicht wird. Dies ist der Fall beim VStG und beim MWSTG (im Abgabebereich zudem auch bei Verstössen gegen die Stempelabgaben-, die Zoll- und die Alkoholgesetzgebung).

Keine Straffreiheit, sondern lediglich Berücksichtigung beim Strafmass auf Grund von Art. 63 ff. StGB, kann für den Steuerbetrug, für die Urkundenfälschung und weitere Vergehen (gemäss AHVG und WPEG) erwartet werden. Damit dürfte die vorgeschlagene Regelung im Geschäftsbereich toter Buchstabe bleiben. Die Erfahrung zeigt, dass Steuerpflichtige nur dann bereit sind, spontan reinen Tisch zu machen, wenn die Strafen überblickbar und finanziell tragbar sind und zudem die Delikte von den Steuerbehörden (und nicht von den Strafgerichten) verfolgt werden und kein Eintrag im Strafregister zu gewärtigen ist. Diese Bedingungen sind im Geschäftsbereich nicht erfüllt.

Da der Wehrpflichtersatz an die Steuererklärung anknüpft, ist eine Bestrafung auch bei blosser Hinterziehung, also auch im Privatbereich, unvermeidlich, wodurch die vorgeschlagene Massnahme auch in diesem Bereich unattraktiv wird.

Schliesslich darf nicht vergessen werden, dass auch im Bereich der Grundstückgewinnsteuer die Kaufverträge der öffentlichen Beurkundung bedürfen, womit auch

50 Zur Konkurrenzproblematik vgl. BGE 122 IV 25, 117 IV 170 E 2a, 108 IV 27.

51 Und damit gleichzeitig denjenigen gemäss Art. 70 IVG und Art. 25 EOG, die auf die Strafbestimmungen des AHVG verweisen.

52 WALTER ROBERT PFUND, Das Gestrüpp unseres Steuerstrafrechts, Kritische Bemerkungen zum neuen Wehrsteuer-Strafrecht, S. 1.

53 URS R. BEHNISCH, Vom Gestrüpp unseres Steuerstrafrechts zu Beginn des 3. Jahrtausends, S. 77.

54 Eine Expertenkommission, die sich der Problematik annehmen wird, soll in diesen Tagen durch den Vorsteher des Eidgenössischen Finanzdepartementes eingesetzt werden. Deren Ergebnisse dürfen mit Spannung erwartet werden (Expertenkommission für ein Bundesgesetz über Steuerstrafrecht und internationale Amtshilfe in Steuersachen [ESA]). Deren Präsident wird Herr lic.iur. Franz Marty, ehemaliger Finanzdirektor des Kantons Schwyz, sein).

hier der Bezug zum Urkundenstrafrecht besteht⁵⁵. Dieser Punkt war in der Steueramnestie 1969 ebenfalls nicht erwähnt⁵⁶, bedarf jedoch zwingend einer Regelung.

5.4 Weitere Vorschläge

Art. 116 Abs. 3 DBG wird wegen den Schwierigkeiten in der Praxis vorgeschlagen⁵⁷. Die betroffenen Erben werden gezwungen, sich so zu organisieren, dass sie rechtzeitig in den Besitz der Verfügungen gelangen. Heikel ist die Bestimmung dann, wenn nicht alle Erben bekannt sind. Jedenfalls dürften sich in der Praxis noch Fragen stellen.

5.5 Weiterer Handlungsbedarf?

Die vorgeschlagenen Massnahmen tangieren im Rahmen der straflosen Selbstanzeige auch das Steuerstrafrecht. Eine Neuregelung und Koordination des gesamten Steuerstrafrechts ist dringend nötig, wie die Darlegungen unter den vorstehenden Abschn. 5.3.3 und 5.3.4 deutlich machen. Einige der Unklarheiten und Unstimmigkeiten der Vorlage haben ihre Wurzel in der (Un-)Ordnung des heutigen Systems des Steuerstrafrechts. Wie erwähnt, wurde eine Expertenkommission beauftragt, eine Gesamtschau in diesem Bereich zu erarbeiten. In diesem Rahmen wird zweifellos auch ein Problem, das mit der Revision des allgemeinen Teils des StGB⁵⁸ geschaffen wurde, angegangen werden. Allerdings besteht dafür schon heute dringender Handlungsbedarf:

Mit Bundesgesetzen vom 5.10.2001 und 22.3.2002⁵⁹ wurde das Verjährungsrecht im StGB neu geordnet. Dieses kann grob wie folgt skizziert werden: Es gibt keine relative und absolute Verjährung mehr, sondern nur noch eine Verjährungsfrist, die länger ist als die bisherige relative Verjährung. Die Verjährung kann nur noch bis zum Abschluss des erstinstanzlichen Verfahrens eintreten. Danach soll das Beschleunigungsgebot einer Ausufahrung Einhaltung gebieten. Das Hauptproblem für das Nebenstrafrecht ist die Anpassungsvorschrift in Art. 333 Abs. 5 StGB, die Gültigkeit bis zur Anpassung an die Revision

in den anderen Bundesgesetzen hat. Die Verfolgungsverjährungsfristen für Verbrechen und Vergehen⁶⁰ werden um die Hälfte, für Übertretungen⁶¹ um das Doppelte der ordentlichen Dauer verlängert. Eine Unterbrechung oder ein Ruhen gibt es nicht mehr⁶². Die Verfolgungsverjährung kann nur noch bis zum Abschluss des erstinstanzlichen Verfahrens eintreten.⁶³

Art. 333 Abs. 5 lit. b StGB bestimmt, dass die Verfolgungsverjährungsfristen für Übertretungen, die über ein Jahr betragen, um die ordentliche Dauer verlängert werden. Unklar ist, ob mit der «ordentlichen» Dauer die bisherige Frist gemäss dem einschlägigen Gesetz, also gemäss DBG und StHG, oder die für Übertretungen übliche Dauer gemeint ist. Soweit ersichtlich, wurde das Problem für das Steuerrecht noch nirgends abgehandelt. Generell ist eine weitere Verlängerung der zehnjährigen Verjährungsfrist gemäss DBG und StHG nicht angezeigt; eine Verdoppelung würde den Bogen bei weitem überspannen. Schon mit der heutigen Verjährungsregelung gemäss DBG und StHG ergeben sich in der Praxis oft erhebliche praktische Schwierigkeiten, den Sachverhalt in weit zurückliegenden Jahren einigermaßen verlässlich festzustellen. Bei einer Verdoppelung würde das Problem nochmals erheblich verschärft. Auch im Vergleich zu den übrigen Verjährungsfristen im Strafrecht lässt sich eine Ausdehnung der Verjährung nicht rechtfertigen.

Eine Klarstellung durch den Gesetzgeber bei erster sich bietender Gelegenheit ist dringend angezeigt.

6 Folgerungen für eine allfällige allgemeine Steueramnestie

Sollten sich das Parlament und der Souverän⁶⁴ für eine erneute allgemeine Steueramnestie entscheiden, so müssten dabei die unter den vorstehenden Abschn. 5.1.5 sowie 5.3.3 und 5.3.4 gemachten Überlegungen berücksichtigt werden. Andernfalls besteht das Risiko, dass et-

55 Zur Konkurrenzfrage bezüglich Steuerbetrugs und Erschleichens einer falschen Beurkundung gemäss Art. 253 StGB vgl. ANDREAS DONATSCH, in StHG-Kommentar, N 50 zu Art. 59.

56 FERDINAND ZUPPINGER, Die Durchführung der allgemeinen Steueramnestie 1969 für die zürcherischen Steuern, S. 385, 430 und 438.

57 Vernehmlassungsvorlage, S. 20 f. Ziff. 71; vgl. dazu auch MARTIN ZWEIFEL, in DBG-Kommentar, N 9 ff. zu Art. 12 sowie N 15 ff. zu Art. 116 (je mit weiteren Hinweisen); ferner PETER LOCHER, DBG-Kommentar, N 4 ff. zu Art. 12.

58 Vgl. www.ofj.admin.ch/d/index.html (Rechtsetzung, Revision des allgemeinen Teils des Strafgesetzbuches).

59 In Kraft seit 1.10.2002; vgl. BBl 2001 5738 und 2002 2750.

60 Z. B. Steuerbetrug.

61 Z. B. Steuerhinterziehung.

62 Ausnahme: Art. 11 Abs. 3 VStrR.

63 Zum Ganzen: Art. 70 ff. StGB und Art. 333 ff. StGB; ferner MARTIN SCHUBARTH, Das neue Recht der strafrechtlichen Verjährung, S. 321.

64 Eine allgemeine Steueramnestie bedürfte wegen der Eingriffe in die kantonale Steuerhoheit einer verfassungsmässigen Grundlage.

liche grundsätzlich zur Offenlegung bereite Steuerpflichtige von der Amnestie keinen Gebrauch machen. Oder eine amnestiewillige Person läuft Gefahr, dass sie sich im Anschluss an die Offenlegung ihrer Verhältnisse mit Forderungen des Gemeinwesens oder gar Strafverfahren konfrontiert sieht, mit denen sie nicht gerechnet hat. Weder die eine noch die andere Folge ist erstrebenswert⁶⁵. Eine Gesamtschau sämtlicher betroffener Steuern, Abgaben und Leistungen der öffentlichen Hand unter Einbezug sämtlicher denkbarer Straftatbestände wäre unumgänglich. Hilfestellung dazu bieten eine Reihe von Publikationen, die insbesondere zur Amnestie 1969 ergangen sind⁶⁶. Interessant ist in diesem Zusammenhang die Feststellung, dass in der damaligen Volksabstimmung zur Verfassungsgrundlage bereits der Gesetzesentwurf bekannt war, sodass der Souverän in Kenntnis der Ausführungsgesetzgebung entscheiden konnte. Zudem gaben die Behörden die Erklärung ab, dass die Amnestievorschriften «loyal» und «weitherzig» angewendet werden sollten⁶⁷. Dieser Grundsatz wurde auch in einem Kreisschreiben festgehalten⁶⁸.

7 Erste Ergebnisse aus der Vernehmlassung

Gemäss ersten und damit nicht abschliessenden Informationen der ESTV⁶⁹ gehen die Meinungen der Vernehmlassungsteilnehmer auseinander. Unbestritten ist einzig, dass die Erben für Taten des Erblassers strafrechtlich nicht verantwortlich gemacht werden dürfen. Die FDP befürwortet eine allgemeine Steueramnestie. In gleichem Sinn äussert sich die SVP, sofern auch die

Steuerehrlichen profitieren können. Es müssten deshalb die Steuern im gleichen Ausmass gesenkt werden, wie neues Kapital aufgedeckt werde. Die CVP will erst nach Fristablauf Stellung nehmen. Die SP ist ebenfalls für die Aufhebung der Strafen für Erben. Darüber hinaus betrachtet sie die straflose Selbstanzeige als das «Äusserste». Auf Verzugszinsen dürfe nicht verzichtet werden. Sie lehnt eine allgemeine Steueramnestie klar ab. Der kaufmännische Verband ist gegen eine allgemeine Steueramnestie und kann mit einem Bussenverzicht bei Selbstanzeige leben. Die Kantone, die bis am 10.10.2003 geantwortet haben, lehnen eine Steueramnestie ab, können hingegen den Erleichterungen für Erben zustimmen.

8 Schlussbemerkung

Die in die Vernehmlassung gegebenen Vorschläge bedürfen sowohl einer konzeptionellen als auch einer inhaltlichen Überarbeitung. Ohne entsprechende Anpassungen werden die Gesetzesänderungen zumindest im Geschäftsbereich weitgehend wirkungslos sein. Sollte sich das Parlament für eine allgemeine Steueramnestie entscheiden, so müsste eine umfassende Auslegeordnung unter Berücksichtigung sämtlicher involvierter Abgabebereiche und Strafbestimmungen gemacht werden, damit eine kohärente Lösung vorgeschlagen werden könnte. Auf Grund der Amnestiegesetzgebung müsste es den Amnestiewilligen möglich sein, die Folgen der Offenlegung ihrer Verhältnisse klar abzusehen.

65 In diesem Sinn schon CHARLES PERRET, Amnestie und Grenzen der Tatsachenermittlung im Bundessteuerrecht, in ASA 9 (1940/41) S.321/328: «Auch grundsätzliche Gegner der Amnestie konnten sich damit einverstanden erklären, dass, wenn schon einmal der bedenkliche Schritt eines Verzichtes auf das Recht der Nachforderung hinterzogener Steuerbeträge und auf die Bestrafung der Steuersünder getan werden sollte, der Erfolg der Amnestie nicht durch eine unzulängliche Ordnung in Frage gestellt werden durfte.»

66 Ohne Anspruch auf Vollständigkeit: Die bereits zitierten FRITZ BANDERET, Rechtsfragen auf dem Gebiete der Eidg. Steueramnestie, und FERDINAND ZUPPINGER, Die Durchführung der allgemeinen Steueramnestie 1969 für die zürcherischen Steuern; RICHARD BÄUMLIN, Die Erlassesform bundesrechtlicher Regelungen über die Steueramnestie; ferner HEINZ WEIDMANN, Die allgemeine Steueramnestie 1969; WILLY LINDER, Allgemeine Steueramnestie 1969; SCHWEIZERISCHE BANKIERVEREINIGUNG, Durchführung der allgemeinen Steueramnestie auf 1. Januar 1969. Zur Steueramnestie 1969 existieren verschiedene Kreisschreiben und Gerichtsentscheide zu Durchführungsfragen, die an dieser Stelle nicht einzeln genannt werden. S. ferner auch die im Zusammenhang mit früheren Amnestien zitierten Autoren JAKOB GUBLER, Die Steueramnestie in Bund und Kan-

tonen unter besonderer Berücksichtigung des Bundesratsbeschlusses über die Steueramnestie bei Einführung der Verrechnungssteuer vom 31. Oktober 1944, ERNST BLUMENSTEIN, Die Auswirkungen der Wehroferamnestie im kantonalen Steuerrecht, JOSEPH KAUFMANN, Die neue eidgenössische Steueramnestie, CHARLES PERRET, Amnestie und Grenzen der Tatsachenermittlung im Bundessteuerrecht; ferner: WALTER STUDER, Probleme um eine eventuelle eidgenössische Steueramnestie; HANS HEROLD, Steuerschuld und Amnestie; J. HENGELER, Die neue Steueramnestie des Bundes.

67 Vgl. FERDINAND ZUPPINGER, Die Durchführung der allgemeinen Steueramnestie 1969 für die zürcherischen Steuern, S. 389, mit Hinweisen.

68 FERDINAND ZUPPINGER, Die Durchführung der allgemeinen Steueramnestie 1969 für die zürcherischen Steuern, S. 390, FN 20.

69 Stand 12. Oktober 2003; vgl. Homepage der ESTV unter Informationsstelle für Steuerfragen, aktuell, Ziff. 9.1, S. 9.1. (www.estv.admin.ch/data/ist/d/vorstoesse/9-1.pdf).

Literatur

- AMSLER BARBARA/SOLLBERGER JÜRIG, in: Marcel Alexander Niggli/Hans Wiprächtiger (Hrsg.), Basler Kommentar, Strafgesetzbuch, Bd. I, Basel 2003 (zit.: Basler Kommentar StGB)
- BANDERET FRITZ, Rechtsfragen auf dem Gebiete der Eidg. Steueramnestie 1969, in ASA 37 (1968/69) S. 81 f.
- BÄUMLIN RICHARD, Die Erlassesform bundesrechtlicher Regelungen über die Steueramnestie, in ASA 35 (1966/67) S. 361 ff.
- BEHNISCH URS R., Vom Gestrüpp unseres Steuerstrafrechts zu Beginn des 3. Jahrtausends, in ZBJV 138 (2002) S. 77
- BLUMENSTEIN ERNST, Die Auswirkungen der Wehroferamnestie im kantonalen Steuerrecht, in ASA 9 (1940/41) S. 209 ff.
- DONATSCH ANDREAS, in: Zweifel Martin/Athanas Peter (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2. A., Basel/Frankfurt a. M. 2002 (zit.: StHG-Kommentar)
- GUBLER JAKOB, Die Steueramnestie in Bund und Kantonen unter besonderer Berücksichtigung des Bundesratsbeschlusses über die Steueramnestie bei Einführung der Verrechnungssteuer vom 31. Oktober 1944, Diss. Freiburg 1947
- HENGGELER J., Die neue Steueramnestie des Bundes, in SJZ 41 (1945) S. 17
- HEROLD HANS, Steuerschuld und Amnestie, Reihe Steuer und Wirtschaft, Bd. 1, Basel 1945
- KAUFMANN JOSEPH, Die neue eidgenössische Steueramnestie, in ZBl 46 (1945) S. 2
- LINDER WILLY, Allgemeine Steueramnestie 1969, Referentenführer (verfasst im Auftrag des Arbeitsausschusses für Amnestieaufklärung und der Interkantonalen Kommission für Steueraufklärung), 1968
- LOCHER PETER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Therwil/Basel 2001 (zit.: DBG-Kommentar)
- PERRET CHARLES, Amnestie und Grenzen der Tatsachenermittlung im Bundessteuerrecht, in ASA 9 (1940/41) S. 321 ff.
- PFUND WALTER ROBERT, Das Gestrüpp unseres Steuerstrafrechts, Kritische Bemerkungen zum neuen Wehrsteuer-Strafrecht, in ASA 48 (1979/80) S. 1 ff.
- SCHUBARTH MARTIN, Das neue Recht der strafrechtlichen Verjährung, in ZStrR 120 (2002) S. 321
- SCHWEIZERISCHE BANKIERVEREINIGUNG, Durchführung der allgemeinen Steueramnestie auf 1. Januar 1969
- SIEBER ROMAN, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/1, 2. Auflage, Basel 2002 (zit.: StHG-Kommentar)
- STUDER WALTER, Probleme um eine eventuelle eidgenössische Steueramnestie, in ASA 31 (1962/63) S. 2
- WEIDMANN HEINZ, Die allgemeine Steueramnestie 1969, Bern 1968
- ZUPPINGER FERDINAND, Die Durchführung der allgemeinen Steueramnestie 1969 für die zürcherischen Steuern, in StR 1968 S. 385 ff. und 430 ff.
- ZWEIFEL MARTIN, in Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/2, Basel 2000 (zit.: DBG-Kommentar)

Materialien

Vernehmlassungsvorlage zur Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und Einführung der straflosen Selbstanzeige, mit Wirkung für die direkten Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden; zur Zeit abrufbar unter: www.estv.admin.ch/data/dvs/druck/berichte/erben/vl-vorlage030606-de.pdf (zit: Vernehmlassungsvorlage)

Botschaft zur Änderung des Schweizerischen Strafgesetzbuches (Allgemeine Bestimmungen, Einführung und Anwendung des Gesetzes) und des Militärstrafgesetzes sowie zu einem Bundesgesetz über das Jugendstrafrecht, vom 21. September 1998, BBl 1999 S. 1979 ff.

Unterstehen Doppelbesteuerungsabkommen künftig dem fakultativen Referendum?

Prof. Dr. iur. et lic. oec. Robert Waldburger*

Inhalt

- 1 **Ausgangslage**
- 2 **Position des Bundesrats**
- 3 **Auslegung**
- 4 **Schlussfolgerung**

1 Ausgangslage

Nach dem bis zum 31. Juli 2003 geltenden Verfassungsrecht unterlagen Doppelbesteuerungsabkommen nicht dem fakultativen Referendum, weil sie weder unbefristet noch unkündbar sind noch den Beitritt zu einer internationalen Organisation vorsehen und auch nicht eine multilaterale Rechtsvereinheitlichung herbeiführen (BV 141 I c).

Mit Bundesbeschluss vom 4. Oktober 2002¹ hat die Bundesversammlung verschiedene Verfassungsänderungen im Bereich der Volksrechte beschlossen. Diese Änderungen sind am 9. Februar 2003 von Volk und Ständen angenommen worden². Gemäss Bundesbeschluss vom 19. Juni 2003³ sind diejenigen Änderungen, die keiner Konkretisierung auf Gesetzesstufe bedürfen, auf den 1. August 2003 in Kraft getreten. Dazu gehört auch der neu gefasste Art. 141 I d Ziff. 3 BV. Diese Norm besagt, dass «völkerrechtliche Verträge, die wichtige rechtsetzende Bestimmungen enthalten oder deren Umsetzung den Erlass von Bundesgesetzen erfordert», dem fakultativen Referendum unterstehen.

Mit dieser Neufassung der Verfassungsbestimmung zum Staatsvertragsreferendum stellt sich die Frage, ob seit dem 1. August 2003 Doppelbesteuerungsabkommen dem fakultativen Referendum unterstehen, weil sie «wichtige rechtsetzende Bestimmungen enthalten».

Dass Doppelbesteuerungsabkommen rechtsetzenden Charakter haben, steht ausser Zweifel. Gleiches gilt für die Tatsache, dass deren Umsetzung nicht den Erlass eines Bundesgesetzes erfordert. Damit ist für die Unterstellung unter das fakultative Referendum entscheidend, ob Doppelbesteuerungsabkommen «wichtige» Bestimmungen i. S. v. BV 141 I d Ziff. 3 enthalten.

* Ordinarius für Steuerrecht an der Universität St.Gallen

1 BBl 2002, S. 6485 ff.

2 BBl 2003, S. 3111 ff.

3 AS 2003, S. 1953 f.

2 Position des Bundesrats

Der Bundesrat hat sich zu der hier zu behandelnden Frage erstmals in seiner Botschaft zum Doppelbesteuerungsabkommen mit Israel vom 19. September 2003 geäußert⁴. Dabei hat er die Auffassung vertreten, dass dieses Abkommen *nicht* dem fakultativen Referendum zu unterstellen sei und dabei Ausführungen über seine Position gemacht, die auch für künftige, dem Parlament zu unterbreitende Doppelbesteuerungsabkommen gelten. Der Bundesrat hat seine Auslegung von BV 141 I d Ziff. 3 wie folgt begründet: «Doppelbesteuerungsabkommen sind zwar bedeutsame Abkommen für den Unternehmensstandort Schweiz. Sie begrenzen indessen lediglich die schweizerischen Besteuerungsrechte und begründen keine zusätzlichen Steuerpflichten. Sie auferlegen auch den Kantonen keine wesentlichen neuen Pflichten.»

Im Weiteren machte der Bundesrat Ausführungen, denen Bedeutung über die Doppelbesteuerungsabkommen hinaus zukommt, indem er dem Parlament Folgendes mitteilte: «Im Sinne der Entwicklung einer gangbaren Praxis zur neuen Ziffer 3 von Artikel 141 Absatz 1 Buchstabe d BV und um die wiederholte Unterstellung gleichartiger Abkommen unter das Referendum zu vermeiden, wird der Bundesrat dem Parlament Staatsverträge, die im Vergleich zu früher abgeschlossenen Abkommen keine wichtigen zusätzlichen Verpflichtungen für die Schweiz beinhalten, auch in Zukunft mit dem Vorschlag unterbreiten, diese dem fakultativen Referendum nicht zu unterstellen.»⁵

Der Bundesrat misst damit die Frage der Wichtigkeit bezüglich der Doppelbesteuerungsabkommen einerseits an der Frage des *Eingriffs in die Rechtsstellung der Steuerpflichtigen* und andererseits am Einfluss dieser Abkommen auf die *kantonale Steuersouveränität*.

Bemerkenswert ist die Aussage, wonach er internationale Abkommen, die im Vergleich zu den vor der Verfassungsänderung abgeschlossenen Abkommen – somit aufgrund einer Rechtslage, in der eine Unterstellung unter das fakultative Referendum nicht möglich war – keine wichtigen zusätzlichen Verpflichtungen für die Schweiz beinhalten, auch künftig nicht dem Referendum unterstellen will. Damit geht der Bundesrat davon aus,

dass die Ausdehnung der Volksrechte für Doppelbesteuerungsabkommen⁶ – soweit sie im Wesentlichen mit früher abgeschlossenen Abkommen übereinstimmen – keinen Einfluss habe. Als Alternative hätte sich für den Bundesrat angeboten, zunächst ein Doppelbesteuerungsabkommen dem fakultativen Referendum zu unterstellen und, wenn kein Referendum ergriffen worden wäre, unter Berufung auf diese Tatsache künftige, im Wesentlichen analoge Abkommen nicht mehr als referendumsfähig zu bezeichnen.

3 Auslegung

Aufschlussreich ist die *Entstehungsgeschichte* von BV 141 I d Ziff. 3. Eine Erweiterung des Staatsvertragsreferendums war bereits in der Vorlage des Bundesrats zur Volksrechtsreform⁷ vorgeschlagen worden. Danach sollte das Kriterium der multilateralen Rechtsvereinheitlichung durch das weitere Kriterium ergänzt werden, dass auch völkerrechtliche Verträge, «deren Umsetzung den Erlass von Bundesgesetzen oder allgemeinverbindlichen Bundesbeschlüssen erfordert, die Rechte und Pflichten Privater begründen»⁸, dem fakultativen Referendum unterstellt werden. Aufgrund eines sehr deutlichen Entscheids des Nationalrates, der am 9. Juni 1999 mit 134 zu 15 Stimmen beschloss, auf die Vorlage nicht einzutreten⁹, hat sich auch der Ständerat diesem Verdikt gebeugt¹⁰, jedoch hat deren Verfassungskommission bereits am 29. Juni 1999 eine Parlamentarische Initiative eingereicht, mit dem Ziel, die voraussichtlich mehrheitsfähigen Elemente der im Nationalrat gescheiterten Vorlage wieder aufzunehmen und damit gewisse Mängel in der bisherigen Ausgestaltung und Handhabung der Volksrechte zu beheben¹¹. Zu diesen mehrheitsfähigen Elementen gehörte auch die Ausdehnung des Staatsvertragsreferendums.

Am 2. April 2001 legte die Staatspolitische Kommission des Ständerats ihren Bericht und einen Erlassentwurf vor¹². Der Kommissionsentwurf sah vor, dass «völkerrechtliche Verträge, die (...) wichtige rechtsetzende Bestimmungen enthalten oder zum Erlass von Bundesgesetzen verpflichten», dem fakultativen Referendum un-

4 BBI 2003, S. 6474 f.

5 BBI 2003, S. 6475.

6 Und für andere internationale Abkommen, die im Wesentlichen einem einheitlichen Muster folgen, wie z. B. Sozialversicherungs- oder Freihandelsabkommen. Vgl. Botschaft des Bundesrates zum Freihandelsabkommen zwischen den EFTA-Staaten und Chile vom 19. September 2003, welche zur Zeit der Drucklegung noch nicht im Bundesblatt publiziert war, aber unter www.seco.admin.ch/imperia/md/content/aussenwirtschaft/efta/190903_botschaft_eftachile_d.pdf einsehbar ist.

7 Botschaft vom 20. November 1996 über eine neue Bundesverfassung, BBI 1997 I, S. 1 ff., insbesondere S. 470 ff.

8 BBI 1997 I, S. 473.

9 AB 1999 N, S. 1028.

10 S. Begründung der Parlamentarischen Initiative vom 29. Juni 1999, AB 1999 S, S. 611.

11 AB 1999 S, S. 611 f.

12 BBI 2001 V, S. 4803 ff.

terstehen. Der Ständerat hat am 18. September 2001 an dieser Formulierung noch eine kleine redaktionelle Korrektur vorgenommen¹³, und sie ist anschliessend geltendes Recht geworden.

Bereits in ihrem Bericht vom 2. April 2001 hat die Staatspolitische Kommission des Ständerats ausgeführt, dass sie – gegen den Willen des Bundesrats – das Staatsvertragsreferendum stark ausdehnen wolle und eine Parallelität zwischen der Referendumsfähigkeit von internationalen und innerstaatlichen Erlassen herstellen wolle. Der Begriff «wichtig» sei analog zu BV 164 I zu verstehen¹⁴. BV 164 enthält den Grundsatz, wonach alle wichtigen rechtsetzenden Bestimmungen in der Form eines (dem fakultativen Referendum unterstehenden) Bundesgesetzes erlassen werden müssen und enthält eine beispielhafte Aufzählung. Angeführt wird in lit. d, dass bei Abgaben der Kreis der Abgabepflichtigen sowie Gegenstand und Bemessung in formelle Gesetzesform zu kleiden sind.

Auf diese Parallelität der Referendumsfähigkeit von internen Erlassen und Staatsverträgen wurde im parlamentarischen Verfahren wiederholt hingewiesen, und diese Hinweise blieben unwidersprochen¹⁵.

In den publizierten Materialien findet sich jedoch kein Hinweis darauf, dass sich das Parlament mit der Tragweite der neuen Verfassungsbestimmung für die Doppelbesteuerungsabkommen auseinandergesetzt hätte.

Wird allerdings der sich aus den Materialien ergebende Grundsatz der Parallelität zwischen BV 141 I d Ziff. 3 und BV 164 I auf die Doppelbesteuerungsabkommen angewendet, folgt der eindeutige Schluss, dass Doppelbesteuerungsabkommen dem fakultativen Referendum zu unterstellen sind. Diese Abkommen greifen sowohl in den Kreis der Abgabepflichtigen gemäss internem Recht ein (vgl. z. B. DBG 5 I a und die Einschränkungen gemäss Art. 15 des Doppelbesteuerungsabkommens mit Israel¹⁶) als auch in die Bemessung von Abgaben (vgl. z. B. VStG 13 I a und die Einschränkungen in Art. 10 des Doppelbesteuerungsabkommens mit Israel¹⁷).

Die vom Parlament angestrebte Parallelität der Referendumsfähigkeit internationaler Verträge und nationaler

Gesetzgebung hat jedoch im *Wortlaut* von BV 141 I d Ziff. 3 keinen Niederschlag gefunden. Zwar findet auch hier – gleich wie in BV 164 I – der Begriff «wichtig» Verwendung. Ein Konnex der beiden Verfassungsbestimmungen findet sich jedoch nicht ausdrücklich. Der Verfassungsgeber hätte es in der Hand gehabt, durch einen Verweis auf BV 164 I das Kriterium der Wichtigkeit zu konkretisieren; er hat dies jedoch unterlassen.

Der *Wortsinn* von «wichtig» spricht eher für die Unterstellung der Doppelbesteuerungsabkommen unter das fakultative Referendum. Es ist unbestritten, dass solche Abkommen sowohl für den Unternehmensstandort Schweiz als auch für schweizerische Investoren in den DBA-Partnerstaaten von erheblicher Bedeutung sind. Dies stellt auch der Bundesrat nicht in Abrede, wobei er sich auf den Aspekt der Bedeutung für den Unternehmensstandort Schweiz beschränkt¹⁸.

Sinn und Zweck der Neufassung von BV 141 war es, die Volksrechte bezüglich internationaler Verträge auszuweiten. Wie weit diese Ausdehnung gehen soll und namentlich, ob auch Doppelbesteuerungsabkommen davon erfasst werden sollen, kann jedoch aus der ratio legis nicht abgeleitet werden.

4 Schlussfolgerung

Der sich aus den Materialien ergebende Wille des Parlaments, nämlich die Parallelität zwischen der Referendumsfähigkeit internationaler Verträge und innerstaatlicher Erlasse, hat im Verfassungstext keinen Niederschlag gefunden. Der Bundesrat war deshalb dazu ermächtigt, das Kriterium der «Wichtigkeit», bezogen auf die Unterstellung der Doppelbesteuerungsabkommen, autonom auszulegen. Das Ergebnis dieser Auslegung erscheint als vertretbar, auch wenn sich namentlich aus der Entstehungsgeschichte und dem Wortsinn der neuen Verfassungsbestimmung gute Gründe für eine gegenteilige Auffassung hätten finden lassen.

Interessant wird sein, ob das Parlament im Rahmen des Genehmigungsverfahrens des Doppelbesteuerungsabkommens mit Israel dem Bundesrat folgen wird. Diese Entscheidung wird einen erheblichen präjudiziellen Charakter für künftige neue oder revidierte Doppelbesteuerungsabkommen haben.

13 Der Antrag Pfisterer Thomas, der zur heutigen Verfassungsbestimmung geführt hat, wurde im Rat einstimmig gutgeheissen (AB 2001 S, S. 502).

14 BBI 2001 V, S. 4826.

15 AB 2001 S, S. 483 und 501; AB 2002 N, S. 398 ff.

16 BBI 2003, S. 6489.

17 BBI 2003, S. 6485 f.

18 BBI 2003, S. 6474.

Rechtsprechung im Jahr 2002 (2. Teil)

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

Inhalt

In der vorangehenden Ausgabe:

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

In dieser Ausgabe:

8	Mitarbeiteroptionen mit Vesting-Periode
9	Privatvermögen bei gewerbsmässigem Wertschriftenhandel?
10	Vorteilzuwendung an eine Schwestergesellschaft; Dreieckstheorie
11	Ergebnisbemessung schweizerischer Betriebstätten ausländischer Unternehmen
12	Leistungsfähigkeitskonforme Ausgestaltung der Erbschaftssteuer
13	Besteuerung von Immobilienmakler-Provisionen im interkantonalen Verhältnis
	Literatur

8 Mitarbeiteroptionen mit Vesting-Periode¹

Sachverhalt

Am 19. Juli 2000 erhielt ein Arbeitnehmer 1000 Optionen mit einer Laufzeit von 10 Jahren auf den Erwerb von Aktien seiner Arbeitgeberin. Diese Optionen waren jedoch einerseits nicht sofort ausübbar, sondern es konnten gestaffelt über 5 Jahre je 200 Optionen ausgeübt werden; erstmals im Jahr 2001. Andererseits sah das Reglement über die Mitarbeiterbeteiligung vor, dass bei einem Austritt eines Mitarbeiters Optionen, die ausübbar, jedoch im Zeitpunkt der Beendigung des Arbeitsverhältnisses noch nicht ausgeübt waren, entschädigungslos verfallen. Im Weiteren waren die Optionen an – leider im publizierten Urteil nicht näher umschriebene – Bedingungen geknüpft. Aus Ziff. I des Urteils des Verwaltungsgerichts geht hervor, dass eine der Bedingungen offenbar verlangte, dass im Ausübungszeitpunkt ein gewisses Kursniveau der Aktien überstiegen sein musste (§ 84).

Die Steuerbehörden wollten die gesamten dem Arbeitnehmer zugewiesenen Optionen im Jahr der Zuteilung (2000) besteuern; die Steuerrekurskommission entschied, dass infolge Vorliegens einer sog. Vesting-Periode das Einkommen für die erste Tranche von 200 Optionen erst im Jahr 2001 realisiert sei; eine Einkommensbesteuerung bereits im Jahr 2000 müsse unterbleiben. Das Verwaltungsgericht wies eine vom kantonalen Steueramt gegen dieses Urteil eingereichte Beschwerde ab.

Rechtliche Beurteilung durch das Verwaltungsgericht Zürich

Das Verwaltungsgericht bestätigte zunächst, dass Vorteile aus Mitarbeiterbeteiligungsplänen zu Einkommen aus unselbständiger Arbeit führen. Sodann wurde der

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

** Ordinarius für Steuerrecht an der Universität St. Gallen; der Verfasser dankt Herrn lic. oec. Felix Schalcher für seine Mitarbeit.

1 Entscheidung des Verwaltungsgerichts Zürich vom 20. November 2002, in StE 2003 B 21.2 Nr. 16.

Grundsatz bekräftigt, wonach Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit idR dann realisiert ist, wenn der Arbeitnehmer einen festen Rechtsanspruch erworben hat. Im Weiteren wurde ausgeführt, dass der Einkommenszufluss einen faktischen Vorgang darstellt, der damit abgeschlossen wird, dass der Steuerpflichtige die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die zugeflossenen Vermögenswerte hat (E 2 a).

Im Weiteren wurden diese Grundsätze auf die Mitarbeiterbeteiligungspläne angewendet und es wurde festgestellt, dass die Übertragung von entsprechenden Vermögenswerten frühestens dann erfolgt ist, wenn der Mitarbeiter die Offerte seines Arbeitgebers akzeptiert hat. Sofern jedoch aus den konkreten Vertragsbedingungen hervorgehe, dass der unwiderrufliche Rechtserwerb – z.B. infolge einer aufschiebenden Bedingung – erst in einem späteren Zeitpunkt eintritt, sei das Einkommen erst in jenem späteren Zeitpunkt realisiert.

Mit der Steuerrekurskommission wies das Verwaltungsgericht auf die Unterschiede zwischen einer Vesting-Periode und einer Veräusserungssperrfrist hin und zog daraus einkommensteuerrechtliche Konsequenzen.

Bei der Vesting-Periode liege eine aufschiebende Bedingung für den definitiven Rechtserwerb vor (z.B. die Fortführung des Arbeitsverhältnisses oder die Erreichung von Leistungszielen), und das Einkommen sei erst im Zeitpunkt des unwiderruflichen Rechtserwerbs und damit bei Ablauf der Vesting-Periode (dieser Zeitpunkt wird mit «Vesting» bezeichnet) realisiert.

Bei Veräusserungssperrfristen, d.h. bei Vertragsverhältnissen, wo die Optionen unwiderruflich zugeteilt werden, jedoch erst in einem späteren Zeitpunkt ausgeübt werden können, sei das Einkommen bereits bei der Zuteilung realisiert; der aufgeschobenen Ausübbarkeit sei bei der Bewertung Rechnung zu tragen (E 2 b).

Im Streitfall erkannte das Gericht auf das Vorliegen einer Vesting-Periode, die erst nach dem Jahr 2000 ende, sodass in diesem Jahr aus der Optionszuteilung keine Einkommensteuerfolgen resultieren könnten (E 2 c).

Bemerkungen und Schlussfolgerungen

Das vorliegende Urteil ist insoweit zu begrüßen, als es klarstellt, dass für Optionen, die mit einer Vesting-Periode versehen sind, vor Ablauf der Vesting-Periode keine Einkommensbesteuerung Platz greifen kann, weil bis zu diesem Zeitpunkt der Rechtserwerb noch nicht definitiv erfolgt ist.

Leider führt das Gericht nicht aus, worin es im konkreten Fall die Vesting-Bedingungen erblickt hat und wann die Einkommensbesteuerung im konkreten Fall Platz

greift. Die in Ziff. I Abs. 1 des Urteils erwähnte Bestimmung im Mitarbeiterbeteiligungsreglement, wonach Optionen, die zwar ausübbar, jedoch im Zeitpunkt der Beendigung des Arbeitsverhältnisses noch nicht ausgeübt worden sind, entschädigungslos verfallen, stellt jedenfalls *keine* solche *Vesting-Bedingung* dar. Zu kritisieren sind auch die Ausführungen des Verwaltungsgerichts zu den zwar unbedingt zugeteilten, jedoch mit einer Veräusserungssperrfrist versehenen Mitarbeiteroptionen. Obwohl das Gericht in seinen grundsätzlichen Ausführungen zur Einkommensrealisierung (E 2 a) festgehalten hat, dass eine Besteuerung erst dann eintreten kann, wenn der Steuerpflichtige die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die zugeflossenen Vermögenswerte inne hat, setzt es sich nicht mit der Frage auseinander, ob dieser Tatbestand bei Optionen mit Sperrfristen bereits bei der definitiven Zuteilung oder erst bei Ablauf der Sperrfrist verwirklicht ist, sondern hält in einem obiter dictum fest, dass auch bei mit einer Sperrfrist versehenen Optionen der Sperrfrist lediglich bei der Bewertung Rechnung zu tragen sei.

Nach Auffassung der Verfasser können *bedingte Optionen* erst im Zeitpunkt des *Wegfalls der Bedingungen*, Optionen, die zwar unbedingt ausgegeben, jedoch mit einer *Sperrfrist versehen* sind, erst im Zeitpunkt des *Ablaufs der Sperrfrist* besteuert werden.

Bei den bedingten Optionen ist diese Auffassung darin begründet, dass einer noch nicht ausübaren Option zwar ein Wert zukommen kann; es handelt sich jedoch bei der Option um ein blosses Gestaltungsrecht. Bevor es möglich ist, dieses Gestaltungsrecht auszuüben, liegt noch kein einkommensteuerrechtlich relevanter Tatbestand, sondern ein mit einer Anwartschaft vergleichbarer Sachverhalt vor.

Die Auffassung des Verwaltungsgerichts zum Zeitpunkt der Besteuerung von unbedingt zugeteilten, jedoch mit einer Veräusserungssperrfrist versehenen Optionen verkennt, dass vor Ablauf der Sperrfrist noch keinerlei Verfügungsmacht gegeben ist. Mitarbeiteroptionen können regelmässig nicht veräussert werden; sie beinhalten ein persönliches Gestaltungsrecht auf den Erwerb von Anteilsrechten des Arbeitgebers oder einer diesem zugehörigen Konzerngesellschaft. Wenn somit im Zuteilungszeitpunkt die Optionen weder veräussert noch ausgeübt werden können, kann nicht von einer wirtschaftlichen Verfügungsmacht gesprochen werden. Die alleinige Fokussierung des Verwaltungsgerichts auf den Zeitpunkt des definitiven Rechtserwerbs hat zwar im zu entscheidenden Sachverhalt – unter der Annahme, dass nach dem Vesting nicht noch eine Veräusserungssperrfrist vorgesehen war – zu einer richtigen Entscheidung geführt, hätte jedoch eine nach geltendem Recht unsach-

gemässe Ordnung zur Folge, wenn neben die Vesting-Periode noch eine darüber hinausgehende Veräusserungssperrfrist treten würde.

Auch die *Bewertung* der Optionen hat sowohl bei den bedingten als auch bei den mit einer Sperrfrist versehenen Optionen auf den Zeitpunkt hin zu erfolgen, in dem über diese verfügt werden kann.

Verzichtet der Arbeitnehmer auf die Optionsausübung im Zeitpunkt, in dem dies für ihn möglich wäre, liegt darin eine private Disposition. Wertveränderungen müssen unbeachtlich bleiben, und er trägt auch das Risiko des entschädigungslosen Verfalls bei Beendigung seines Arbeitsverhältnisses.

Anders wäre die Situation nur dann, wenn der Gesetzgeber eine Sonderregelung für die steuerliche Behandlung der Mitarbeiterbeteiligungspläne aufgestellt hätte, wie dies eine gemischte Arbeitsgruppe vorgeschlagen hat².

Die Eidg. Steuerverwaltung hat auf das hier besprochene Urteil reagiert und unter ausdrücklicher Berufung darauf am 6. Mai 2003 ein Rundschreiben «Besteuerung von Mitarbeiteroptionen mit Vesting-Klauseln» erlassen³.

Kernstück dieses Rundschreibens ist Ziff. 2, in welcher unter dem Titel «Präzisierung des Kreisschreibens Nr. 5» (vom 30. April 1997) dem Urteil des Verwaltungsgerichts Zürich nur teilweise gefolgt wird. Mit dem Verwaltungsgericht gelangt die Eidg. Steuerverwaltung zum Ergebnis, dass Mitarbeiteroptionen, die eine Vesting-Periode vorsehen, nicht bereits bei der Zuteilung besteuert werden können. Der Besteuerungszeitpunkt wird jedoch abweichend vom Urteil des Verwaltungsgerichts nicht auf das Vesting, sondern auf den Ausübungszeitpunkt festgelegt. Begründet wird diese Praxis einerseits mit Bewertungsschwierigkeiten und andererseits mit dem Umstand, dass häufig – wie dies im hier besprochenen Urteil der Fall ist – die Zusatzbedingung aufgestellt sei, dass der Mitarbeiter im Zeitpunkt der Ausübung der Option im Unternehmen beschäftigt sei.

Auch diese Praxisfestlegung durch die Eidg. Steuerverwaltung gibt zu Kritik Anlass: Bestimmungen, welche vorsehen, dass die tatsächliche Ausübung von Optionen nur während des Bestehens eines Arbeitsverhältnisses

möglich ist, werden – zu Unrecht – als zusätzliche Bedingungen für den unwiderruflichen Rechtserwerb dargestellt, und es wird der Zeitpunkt der Ausübbarkeit mit jenem der tatsächlichen Ausübung vermischt. Dass Optionen im Zeitpunkt des Vestings durchaus bewertbar sind, zeigt der Bericht der gemischten Arbeitsgruppe vom 21. Dezember 2001⁴.

Eine Begründung dafür, weshalb «gevestete» Optionen in jedem Fall bei der Ausübung, bewertbare, mit einer Sperrfrist versehene Optionen jedoch bereits bei der Zuteilung besteuert werden müssen, wird nicht gegeben.

Aus den für den Realisierungszeitpunkt des Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit geltenden Grundsätzen ergibt sich, dass im Zeitpunkt der Verfügbarkeit über Vermögenswerte die Einkommensbesteuerung zu erfolgen hat. Auch wenn gute Gründe für die Besteuerung bei Ausübung sprechen, bedarf eine solche Abweichung von den allgemeinen Grundsätzen einer gesetzlichen Grundlage; ein Rundschreiben der Eidg. Steuerverwaltung vermag eine solche naturgemäss nicht zu schaffen.

Aus diesem Urteil und der Reaktion der Eidg. Steuerverwaltung darauf muss der Schluss gezogen werden, dass eine *gesetzliche Regelung* der Mitarbeiterbeteiligungspläne *dringend notwendig* ist. Nur so können die zur Zeit herrschende Rechtsunsicherheit behoben und die unterschiedlichen Praxen der verschiedenen Steuerbehörden vereinheitlicht werden⁵.

Dabei ist zu hoffen, dass der Gesetzgeber eine Lösung findet, welche Arbeitnehmer, die in den Genuss von Vorteilen aus Mitarbeiterbeteiligungsplänen gelangen, weder privilegiert noch diskriminiert. Dies sollte bezüglich der einkommensteuerlichen Behandlung der übrigen Leistungen aus Arbeitsverhältnissen, aber auch bezüglich der verschiedenen Formen der Leistungen aus Mitarbeiterbeteiligungsplänen gelten⁶.

2 GEMISCHTE ARBEITSGRUPPE, Bericht, 37, 40f. (Änderungsvorschlag DBG 17a VI) und 43ff. (Vorschlag für eine Verordnung zum DBG 4). Hier wird die Wahl zwischen der Besteuerung bei Vesting oder bei Ausübung der Option vorgeschlagen.

3 Veröffentlichung im RB vorgesehen (Signatur: II Ad 294).

4 GEMISCHTE ARBEITSGRUPPE, Bericht, 23 – 29.

5 Gemäss Ziff. 4 des Rundschreibens der Eidg. Steuerverwaltung vom 6. Mai 2003 wurden die unterschiedlichsten kantonalen Praxen auch für die direkte Bundessteuer toleriert.

6 Der Vorschlag der gemischten Arbeitsgruppe enthält z.B. eine klare Privilegierung der Empfänger von Optionen gegenüber Arbeitnehmern, die Mitarbeiteraktien erhalten. Die vorgeschlagene Steuerberechnungsgrundlage für Optionen, die bei Ausübung besteuert werden, erscheint als – vorsichtig ausgedrückt – äusserst grosszügig. Vgl. GEMISCHTE ARBEITSGRUPPE, Bericht, 35 ff.

9 Privatvermögen bei gewerbsmäßigem Wertschriftenhandel?⁷

Sachverhalt

Eine im Kanton Bern wohnhafte Berufspianistin verfügt über ein bedeutendes Wertschriftenvermögen von ca. Fr. 18 Mio. Sie lässt das Wertschriftenportefeuille durch Dritte verwalten. Diese Dritten tätigten in den massgeblichen Jahren 185 bzw. 158 Optionsgeschäfte an der EUREX bzw. SOFFEX und erzielten dabei einen Gewinn von Fr. 564 010.

Für die Steuerperiode 1997/98 (direkte Bundessteuer) wurde die Pianistin von der Steuerverwaltung als gewerbsmässige Wertschriftenhändlerin qualifiziert und deshalb auch für die Gewinne aus den Optionsgeschäften sowie wegen mangelnder Mitwirkung mittels Ermessensveranlagung für Kapitalgewinne aus übrigen Wertschriftentransaktionen zur Einkommensteuer herangezogen.

Gegen einen abschlägigen Einspracheentscheid hatte die Steuerpflichtige Beschwerde bei der kantonalen Steuerrekurskommission erhoben, welche gutgeheissen wurde. Die kantonale Steuerverwaltung hatte gegen diesen Entscheid Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht erhoben; diese wurde gutgeheissen.

Der Fall wurde an die Vorinstanz zurückgewiesen, verbunden mit dem Auftrag, die Voraussetzungen zur Ermessensveranlagung zu prüfen und das massgebliche Einkommen festzulegen. Dabei wurde die Vorinstanz auch angewiesen, abzuklären, «ob die aus bestehenden Verpflichtungen resultierenden potentiellen Gewinne oder Verluste erfolgswirksam berücksichtigt wurden».

Rechtliche Beurteilung durch das Bundesgericht

Im konkreten Fall der Pianistin kam das Bundesgericht zunächst zum Ergebnis, dass bezüglich der *Optionsgeschäfte* eine selbständige Erwerbstätigkeit vorliege. Massgeblich für dieses Resultat sei einerseits die Häufigkeit der Transaktionen (343 Transaktionen in den beiden Bemessungsjahren) und andererseits die Tatsache, dass teilweise Wertschriften aus dem Portefeuille der Steuerpflichtigen zur Deckung verkaufter Call-Optionen eingesetzt wurden. Keine Bedeutung wurde dem Umstand beigemessen, dass kein Fremdkapital eingesetzt wurde (E 3.2).

Im Weiteren prüfte das Bundesgericht, ob auch die Handelsaktivitäten mit den *Wertschriften* zu Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit führten. Hierzu vertrat die kantonale Steuerverwaltung die Auffassung, beim gewerbsmässigen Wertschriftenhandel könne eine Aufteilung zwischen Privat- und Geschäftsvermögen – anders als beim gewerbsmässigen Liegenschaftenthandel – in keinem Fall zur Anwendung gelangen. Das Bundesgericht verwies auf eine Literaturmeinung, die für die Möglichkeit einer solchen Aufteilung plädiert⁸, und entschied, dass es im Streitfall keiner weiteren Erörterung dieser Frage bedürfe, da im zu beurteilenden Sachverhalt eine einheitliche steuerliche Beurteilung des gesamten Wertschriftenportefeuilles der Steuerpflichtigen geboten sei.

Dies wurde einerseits damit begründet, dass Call-Optionen auf von der Steuerpflichtigen gehaltene Aktien verkauft und die entsprechenden Aktien während der Optionsdauer jeweils von der Bank gesperrt worden seien. Andererseits spreche das mit den übrigen Wertschriften getätigte Volumen dafür, dass auch diese als Geschäftsvermögen zu qualifizieren seien.

Bemerkungen und Schlussfolgerungen

Der vorliegende Entscheid wurde nicht deshalb für die Besprechung ausgewählt, weil er bezüglich der Grundsätze zur Abgrenzung von privaten Kapitalgewinnen und Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit neue Erkenntnisse zu vermitteln vermöchte⁹. Interessant sind hingegen die Ausführungen zur Frage, ob Personen, die aufgrund gewisser Umstände als gewerbsmässige Wertschriftenhändler qualifiziert werden, neben dem Geschäftsvermögen, welches das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit generiert, auch noch Wertschriften im Privatvermögen halten können und deshalb auch private Kapitalgewinne erzielen können.

Das Bundesgericht nimmt zu dieser Frage nicht ausdrücklich Stellung; aus dem Umstand, dass das Gericht eine getrennte Prüfung der Optionsgeschäfte einerseits und der Transaktionen mit Wertschriften aus dem Portefeuille andererseits vornimmt, ist jedoch zu schliessen, dass eine solche Aufteilung in Geschäfts- und Privatvermögen grundsätzlich möglich ist. Diese Interpretation wird durch E 5.3 des am Vortag ergangenen Urteils¹⁰ bestätigt. Dort führt das Bundesgericht aus, das

7 Entscheid des Bundesgerichts vom 13. November 2002, in StE 2003 B 23.1 Nr. 54 = StR 2003, 122 = NStP 2002, 139.

8 HUBER, Abgrenzung der privaten Vermögensverwaltung vom Wertschriftenhandel, in StR 1998, 24.

9 Dass die Autoren dieses Beitrags der Auffassung sind, das Bundesgericht verletze mit seiner Praxis das Legalitätsprinzip, haben sie an anderer Stelle ausgeführt (s. HÖHN/WALD-

BURGER, Steuerrecht, Bd. I, 306 ff.; REICH, Das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit, in Jusletter vom 14. Januar 2002, Rz. 37 ff.; DERS., in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/2a, Art. 16 DBG N 49 sowie Art. 18 DBG N 16) und verzichten hier auf eine Wiederholung ihrer Argumente.

10 Entscheid des Bundesgerichts vom 12. November 2002, in StE 2003 B 23.1 Nr. 53.

Wertschriftenportefeuille sei bei einem gewerbsmässigen Wertschriftenhändler *grundsätzlich* als Geschäftsvermögen zu qualifizieren. Eine Aufteilung in einen privaten und einen geschäftlichen Teil sei nur (aber immerhin) denkbar, wenn das Privatvermögen vom Steuerpflichtigen detailliert nachgewiesen werde. Blosser Behauptungen, wie gewisse Titel würden aus familiären Gründen behalten oder es handle sich um «Fressaktien» (so die Bezeichnung des Bundesgerichts)¹¹, genügen für einen solchen Nachweis nicht.

Mit diesen Ausführungen widerspricht das Bundesgericht zu Recht der von den kantonalen Steuerbehörden vertretenen Auffassung, ein gewerbsmässiger Wertschriftenhändler könne in keinem Fall Wertschriften im Privatvermögen halten.

Aus dem hier besprochenen und dem am Vortag ergangenen Urteil kann abgeleitet werden, dass Steuerpflichtige, die nur mit einem Teil ihres Vermögens über die «schlichte Vermögensverwaltung» hinausgehen und mit andern Vermögensteilen eine aktive, allenfalls aggressive Anlagestrategie selbst verfolgen oder durch Dritte verfolgen lassen, die Möglichkeit haben, eine Infektionswirkung jenes Teils, der traditionell verwaltet wird, zu vermeiden.

Allerdings ergeben sich aus dem Bundesgerichtsurteil nur Hinweise darauf, welche Kriterien *nicht* zum Nachweis von Privatvermögen ausreichen (Halten aus familiären Gründen; «Fressaktien»). Hingegen werden keine Kriterien aufgezeigt, die zur Qualifikation als Privatvermögen eines Teils der Wertschriften führen.

Betroffenen Personen wird empfohlen, zumindest zwei Depots – allenfalls sogar Depots bei verschiedenen Banken – zu halten und klare Aufzeichnungen über das «schlicht» und «nicht-schlicht» verwaltete Vermögen zu erstellen.

Personen, bei denen bereits das gesamte Wertschriftenvermögen als Geschäftsvermögen qualifiziert wurde und die daran denken, künftig einen Teil als Privatvermögen auszusondern, müssen beachten, dass eine solche Ausscheidung eine Privatentnahme darstellt, was zur Besteuerung der nicht realisierten Gewinne führt. Nicht realisierte Verluste können sie aufgrund des Imparitätsprinzips noch vor der Privatentnahme dem Geschäftsvermögen belasten, sofern sie nicht bereits in der Vergangenheit entsprechende Wertberichtigungen vorgenommen haben.

Im Lichte des Realisationsprinzips unverständlich ist die vom Bundesgericht der Vorinstanz erteilte Anweisung (vgl. E 3.3 letzter Satz), es seien auch die «potentiellen Gewinne» aus den Optionsgeschäften erfolgswirksam zu berücksichtigen. Diese potentiellen Gewinne könnten richtigerweise nur dann besteuert werden, wenn die Steuerpflichtige diese bilanziert hätte.

Die vom Bundesgericht erst in ihren Konturen gezeichnete Praxis, wonach eine Unterscheidung zwischen geschäftlichem und privatem Wertschriftenvermögen möglich ist, wirft zwar in der Praxis schwierige Abgrenzungsfragen auf. Sie entspricht jedoch der gesetzlichen Ordnung. DBG 18 II enthält eine klare Definition des Begriffs des Geschäftsvermögens. Abzustellen ist einzig auf das ganz oder überwiegende Dienen von Vermögenswerten für geschäftliche Zwecke.

10 Vorteilszuwendung an eine Schwestergesellschaft; Dreieckstheorie¹²

Sachverhalt

Eine Frau C. ist zu 50 % an der J. AG beteiligt; sie ist auch Mitglied des Verwaltungsrats dieser Gesellschaft. Über die Zusammensetzung des übrigen Aktionariats enthält das Urteil keine Angaben.

Frau C. war zudem Alleinaktionärin und Verwaltungsratspräsidentin der neu gegründeten S. AG. Die S. AG erhielt nach ihrer Gründung nebst einem Darlehen von Frau C. (Fr. 400 000) und von einer Bank (Fr. 650 000) auch von der J. AG ein – mit 6,5 % verzinsliches – Darlehen im Umfang von Fr. 150 000. Die S. AG zahlte der J. AG die Zinsen nicht aus; diese wurden vielmehr zur Schuld geschlagen. Ca. zwei Jahre nach der Darlehensgewährung schrieb die J. AG ihre in der Zwischenzeit auf ca. Fr. 168 880 angestiegene Forderung vollständig ab¹³.

Die Vorinstanzen behandelten die Abwicklung des Darlehensgeschäfts als geldwerte Leistung und rechneten den ganzen von der J. AG abgeschriebenen Betrag bei Frau C. als Einkommen auf. Das Bundesgericht weist die gegen diese Behandlung eingereichte Beschwerde von Frau C. ab.

11 D. h. Aktien, die allein zwecks Teilnahme an der Generalversammlung gehalten werden.

12 Entscheidung des Bundesgerichts vom 30. April 2002, in StE 2002 B 24.4 Nr. 67.

13 Nicht aus der Sachverhaltsdarstellung, sondern erst aus den Erwägungen des Gerichts geht hervor, dass diese Abschreibung im Zusammenhang mit einem Forderungsverzicht durch die J. AG stand.

Rechtliche Beurteilung durch das Bundesgericht

Nach allgemeinen Ausführungen zum Institut der verdeckten Gewinnausschüttung und Erwähnung der Problematik der Gewährung von Darlehen einer AG an deren Aktionäre entschied das Bundesgericht, dass unabhängig davon, ob die Leistung einer nahestehenden natürlichen oder einer juristischen Person zuflüsse, die Steuerfolgen stets beim Beteiligungsinhaber eintreten (E 2.3). Dabei geht das Bundesgericht jedoch offenbar davon aus, dass die leistende Gesellschaft von einer natürlichen Person beherrscht wird. Ohne den Begriff zu verwenden, erkannte das Bundesgericht damit bei von natürlichen Personen beherrschten Gesellschaften auf die generelle Anwendbarkeit der sog. *Dreieckstheorie* bei der direkten Bundessteuer.

Den Einwand der Beschwerdeführerin, sie sei – wenn überhaupt – lediglich für 50 % des von der J. AG abgeschriebenen Betrags steuerpflichtig, weil sie auch nur zu 50 % an dieser Gesellschaft beteiligt sei, wies das Bundesgericht zurück und begründete dies mit der Tatsache, dass die Leistung ja der S. AG zugeflossen sei; an dieser Gesellschaft ist Frau C. zu 100 % beteiligt (E 3.1).

Die allgemeinen Ausführungen zur geschäftsmässigen Begründetheit eines Darlehens beziehen sich wiederum auf die Rechtsprechung zur Darlehensgewährung einer Kapitalgesellschaft an deren Anteilhaber, einen Sachverhalt, der vorliegend jedoch nicht gegeben war.

Frau C. machte offenbar geltend, die Vorinstanz sei von einem simulierten Darlehen ausgegangen und leitet daraus ab, dass in einem solchen Fall die Einkommensbesteuerung bereits im Zeitpunkt der Darlehensgewährung hätte eintreten müssen. Infolge Rechtskraft der für diesen Zeitpunkt massgeblichen Veranlagungsverfügung könne in ihrem Fall nicht mehr besteuert werden.

Das Bundesgericht verneinte das Vorliegen eines simulierten Darlehens. Deshalb müsse nicht geprüft werden, zu welchem Zeitpunkt die Steuerfolgen bei einer Simulation eintreten. Im vorliegenden Fall sei die geldwerte Leistung in der Sanierung der S. AG durch Abschreibung der Forderung zu erblicken. Massgeblich sei deshalb der Zeitpunkt der Forderungsabschreibung.

Die Beschwerde wurde abgewiesen. Damit hatte Frau C. im Jahr der Abschreibung der Forderung durch die J. AG den gesamten Betrag von ca. Fr. 168 880 als Einkommen zu versteuern.

Bemerkungen und Schlussfolgerungen

Sofern sich das Bundesgericht der Tragweite seiner Aussage, geldwerte Leistungen von durch natürliche Personen beherrschten Gesellschaften an nahestehende Personen seien zunächst dem Anteilhaber zuzurechnen, bewusst war, hat das Gericht hier eine Änderung seiner Rechtsprechung vollzogen. In seiner früheren Rechtsprechung zu geldwerten Leistungen durch personenbezogene Gesellschaften an nahestehende Personen hat das Bundesgericht zur Anwendung der Dreieckstheorie nur vage Äusserungen gemacht und im konkreten Fall die geldwerten Leistungen nicht dem Anteilhaber, sondern der nahestehenden Person direkt zugerechnet und damit nicht die Dreieckstheorie, sondern die *Direktbegünstigungstheorie* angewandt¹⁴.

Bezogen auf die Begründung für die Annahme einer geldwerten Leistung und deren Zurechnung an Frau C. *im konkreten Fall* gibt dieses Urteil teilweise Anlass zu Kritik.

Das Urteil enthält in seinem Begründungsansatz einen fundamentalen Widerspruch, wenn einerseits die Rechtsprechung zur Qualifikation einer Darlehensgewährung von Kapitalgesellschaften an deren Anteilhaber (natürliche Personen) als geldwerte Leistung herangezogen wird und andererseits das Vorliegen eines simulierten Rechtsgeschäfts zwischen der J. AG und der S. AG verneint wird.

Die Referenz auf die Rechtsprechung zur Darlehensgewährung an Anteilhaber (natürliche Personen) ist entweder völlig verfehlt, weil zivil- und steuerrechtlich ein Darlehen zwischen der J. AG und der S. AG anerkannt wird und damit kein Zusammenhang zwischen der referierten Rechtsprechung und dem zu beurteilenden Sachverhalt vorliegt, oder die Referenz erfolgt zu Recht, weil das Darlehen zwischen der J. AG und S. AG simuliert war und das dissimulierte Rechtsgeschäft in einem Darlehen der J. AG an Frau C. besteht.

Aufgrund der publizierten Sachverhaltsangaben liegt der Schluss näher, dass weder ein simuliertes Darlehen an die S. AG noch ein dissimuliertes Darlehen an Frau C. vorlag. Zu diesem Schluss kommt auch das Bundesgericht; es ist somit nicht nachvollziehbar, weshalb das Gericht die Rechtsprechung zur Qualifikation von Darlehensgewährungen von Kapitalgesellschaften an ihre Anteilhaber (natürliche Personen) auf den hier zu beurteilenden Fall anwendet.

Wird hingegen im Sinne einer Hypothese davon ausgegangen, dass das Darlehen der J. AG an die S. AG simuliert war, wäre ein – gültiges – dissimuliertes Darlehen

14 Vgl. ASA 63 (1994/95), 145 ff. und ASA 63 (1994/95), 208 ff.

der J. AG an Frau C. zustande gekommen¹⁵. Dann würden sich jedoch sämtliche vom Bundesgericht angestellten Überlegungen zu den Motiven der Darlehensgewährung an die S. AG und den wirtschaftlichen Verhältnissen bei dieser Gesellschaft erübrigen; auch die Ausführungen zur Anwendung der Dreieckstheorie wären überflüssig. Als Darlehensgeberin wäre vielmehr auch steuerlich Frau C. zu betrachten. Unter der Annahme, dass die Abschreibung der Forderung die Folge eines Forderungsverzichts war, würde eine geldwerte Leistung der J. AG an die S. AG ohne weiteres vorliegen. Andernfalls wäre zunächst anhand der Bonität von Frau C. die geschäftsmässige Begründetheit der Abschreibung zu überprüfen. Sollte diese bejaht werden, fände die vom Bundesgericht zitierte Rechtsprechung zur Qualifikation der Darlehensgewährung von Kapitalgesellschaften an ihre Anteilsinhaber Anwendung.

Liegt kein simuliertes Darlehen vor, bedeutet die hier angebrachte Kritik an der Heranziehung der für das Verhältnis zwischen einer Kapitalgesellschaft und den daran beteiligten natürlichen Personen durch das Bundesgericht nicht, dass Darlehensgewährungen zwischen Kapitalgesellschaften nicht auf ihre Angemessenheit hin überprüft werden können. Es soll damit einzig postuliert werden, dass die Frage, ob eine Darlehensgewährung bzw. ein nachfolgender Forderungsverzicht eine geldwerte Leistung darstellt, nach dem Drittvergleich zu beurteilen ist. Für diesen Drittvergleich müssen eigenständige, für Beziehungen zwischen Kapitalgesellschaften geltende Kriterien entwickelt werden.

Aufgrund des Umstandes, dass die J. AG gegenüber der S. AG einen Forderungsverzicht ausgesprochen hat, während das Bankdarlehen bedient worden und erhalten geblieben ist, hat das Gericht zu Recht auf das Vorliegen einer geldwerten Leistung erkannt. Bezüglich des Umfangs der Frau C. zugerechneten geldwerten Leistung ist jedoch auf folgenden Widerspruch hinzuweisen:

Das Bundesgericht hat in diesem Urteil den Grundsatz aufgestellt, wonach geldwerte Leistungen auch dann den Anteilsinhabern zuzurechnen sind, wenn die Leistungen an nahestehende Personen erfolgen (Dreieckstheorie). Indem die ganze vom Bundesgericht als geldwerte Leistung qualifizierte Abschreibung des Darlehens einkommensteuerrechtlich Frau C. zugerechnet wird, obwohl

sie nur zu 50 % an der J. AG beteiligt war, wurde gegen diesen Grundsatz verstossen. Bei konsequenter Umsetzung des vom Bundesgericht aufgestellten Grundsatzes kommt Frau C. nämlich eine Doppelstellung zu. Bezüglich ihrer eigenen Anteile ist sie Leistungsempfängerin; die übrigen 50 % müssten zunächst den andern Aktionären einkommensteuerrechtlich zugerechnet werden¹⁶; sodann wären die Steuerfolgen der Zuwendung durch diese Personen an Frau C. zu prüfen (allenfalls wäre die Schenkungsteuer geschuldet).

Die gewinnsteuerliche Behandlung des Sachverhalts war naturgemäss nicht Gegenstand des hier zu besprechenden Urteils. Es sei dennoch darauf hingewiesen, dass dort eine konsequente Umsetzung der Dreieckstheorie angezeigt ist. Bei der J. AG ist der Gewinn zu korrigieren, bei der S. AG darf nicht von einer erfolgswirksamen Sanierungsleistung durch die J. AG ausgegangen werden¹⁷, sondern es liegt eine gemäss DBG 60a erfolgsneutrale Kapitaleinlage durch Frau C. vor.

11 Ergebnisbemessung schweizerischer Betriebstätten ausländischer Unternehmen¹⁸

Sachverhalt

Die amerikanische Kapitalgesellschaft A., Inc., mit Sitz in Delaware hatte im Kanton Aargau eine Betriebstätte. Die A., Inc., ist eine Tochtergesellschaft einer in den USA an der Börse kotierten Gesellschaft.

In den Jahren 1989 und 1990 wies die schweizerische Betriebstätte (nach Abzug eines Präzipiums an das Stammhaus) einen durchschnittlichen Gewinn von Fr. 0,7 Mio. aus. Für 1989 deklarierte die A., Inc., einen Gesamtgewinn von Fr. 4 Mio., für 1990 einen Gesamtverlust von Fr. 5 Mio. Unter Berücksichtigung des Ergebnisses des Stammhauses resultierte somit in der Bemessungsperiode 1989/90 kein in der Schweiz steuerbarer Gewinn.

Das Steueramt des Kantons Aargau veranlagte jedoch die Betriebstätte der A., Inc., für die direkte Bundessteuer und für die Kantons- und Gemeindesteuer mit einem steuerbaren Gewinn von Fr. 0,7 Mio.

15 Das dissimulierte Rechtsgeschäft wäre nur dann nicht zustande gekommen, wenn es einen unerlaubten Inhalt hätte (vgl. GUHL, Das Schweizerische Obligationenrecht, mit Einschluss des Handels- und Wertpapierrechts, § 15 N 21), was hier eindeutig nicht der Fall ist.

16 Unter der Annahme, dass diese Drittaktionäre natürliche Personen sind.

17 Auch hier wird von der Annahme ausgegangen, es sei tatsächlich zu einem Forderungsverzicht gekommen.

18 Entscheidung des Bundesgerichts vom 29. Juli 2002, in StE 2003 B 11.3 Nr. 13 (direkte Bundessteuer) und Entscheidung des Verwaltungsgerichts Aargau vom 23. Oktober 2002, in StE 2003 B 11.3 Nr. 14 (gleicher Sachverhalt; Kantons- und Gemeindesteuern).

Diese Veranlagung wurde damit begründet, dass die A., Inc., keine zuverlässigen Angaben über die Verhältnisse im Stammhaus, sondern nur solche über die konsolidierte Rechnung der gesamten Unternehmensgruppe geliefert habe. In einem solchen Fall müssten sowohl bei der direkten Bundessteuer als auch bei der Kantons- und Gemeindesteuer eine objektmässige Ausscheidung Platz greifen und das schweizerische Ergebnis für sich alleine betrachtet werden. (Für die Kantons- und Gemeindesteuer wurde dieses Ergebnis aus einer – im BdBSt nicht enthaltenen – Norm über den Mindeststeuersatz abgeleitet.)

Schliesslich hatten das Bundesgericht diesen Sachverhalt für die direkte Bundessteuer und das Verwaltungsgericht Aargau für die Kantons- und Gemeindesteuer zu beurteilen. Beide Instanzen bestätigten die durch die Steuerbehörden erlassenen Veranlagungsverfügungen und wiesen das Begehren der Steuerpflichtigen, wonach aufgrund des Gesamtverlusts in der massgeblichen Bemessungsperiode (Fr. 0,5 Mio. pro Jahr) kein steuerbarer Gewinn vorliege, zurück.

Rechtliche Beurteilung durch das Bundesgericht und das Verwaltungsgericht Aargau

a) Bemerkung zu den Rechtsgrundlagen

Für die direkte Bundessteuer war noch der BdBSt anwendbar. Dieser Erlass enthielt noch keine DBG 53 IV entsprechende Bestimmung. Anwendbar war betr. Bemessung des steuerbaren Gewinns BdBSt 52 II, der lautete:

Unterhalten ausländische juristische Personen in der Schweiz Betriebsstätten, so wird der Teil der nach den Gesamtfaktoren berechneten Steuerbeträge bezogen, der dem Verhältnis der Faktoren des inländischen Betriebes zu den Faktoren des Gesamtbetriebes entspricht.

Das Verwaltungsgericht Aargau hatte noch das Aktiensteuergesetz vom 5. Oktober 1971 (AStG) anzuwenden. Dieses Gesetz enthielt eine Bestimmung (§ 6 II), die wie folgt gefasst war:

Kapitalgesellschaften und Genossenschaften mit Sitz im Ausland entrichten die Steuern für Betriebsstätten im Kanton mindestens zu dem Steuersatz, der dem im Kanton erzielten Reinertrag entspricht.

Eine zum heutigen StG AG 64 IV analoge Bestimmung betr. Mindestbemessung des Reingewinns von Betriebsstätten ausländischer juristischer Personen enthielt das AStG nicht.

b) Erwägungen des Bundesgerichts

Das Bundesgericht hielt zunächst fest, dass die A., Inc., gemäss BdBSt 51 I nach den Regeln für Kapitalgesellschaften und Genossenschaften zu besteuern sei (E 3.1). Sodann wurde festgestellt, dass die A., Inc., in der Schweiz beschränkt steuerpflichtig sei, was bedeute, dass sie nur für den Ertrag der schweizerischen Betriebsstätte hier zur Besteuerung herangezogen werden könne. Bei der Frage, wie Kapital und Gewinn ermittelt werden sollen, führte das Gericht aus (E 3.2 letzter Satz): «Dabei ist es nicht von vornherein ausgeschlossen, dass auf die Ergebnisse des Gesamtunternehmens Bezug genommen wird.» Die oben (lit. a) wiedergegebene Bestimmung von BdBSt 52 II, welche diese Frage ausdrücklich regelt, fand im ganzen Urteil nirgends Erwähnung! Das Bundesgericht konzentrierte sich auf BdBSt 3 Ziff. 3.

Nachdem das Bundesgericht die möglichen Ausscheidungsmethoden in Erinnerung gerufen hatte (E 5), setzte es sich mit der Frage auseinander, ob die Vorinstanzen zu Recht davon ausgegangen waren, dass aufgrund ungenügender Angaben über die Verhältnisse der A., Inc., – namentlich bezüglich des amerikanischen Stammhauses – einzig auf die in der Schweiz ausgewiesenen Ergebnisse abgestellt werden dürfe. Dabei stützte sich das Bundesgericht – ohne sich mit der Frage der Gesetzmässigkeit dieses Kreisschreibens auseinander zu setzen – auf das im Kommentar Känzig in N 7 zu BdBSt 52 II wiedergegebene Kreisschreiben der Eidg. Steuerverwaltung vom 1. Juni 1960¹⁹.

Die (schweizerische Betriebsstätte der) A., Inc., hatte offenbar zahlreiche Unterlagen, jedoch keinen Revisionsbericht eingereicht, weil ein solcher gar nicht bestand und nach dem anwendbaren US-Recht wohl auch nicht erstellt werden musste²⁰. Das Bundesgericht mass dem Umstand, dass bezüglich der A., Inc., kein Revisionsbericht vorgelegt werden konnte, eine sehr grosse Bedeutung bei und wertete diesen Umstand als Verstoss gegen schweizerische Buchführungsvorschriften. Die von der A., Inc., angebotene, von den Revisoren des kantonalen

19 KÄNZIG, Die direkte Bundessteuer (Wehrsteuer), 599 ff.; da Känzig dieses Kreisschreiben in keiner Weise kommentiert, hätte das Bundesgericht ebenso direkt auf die Publikation dieses Kreisschreibens in ASA 28 (1959/60), 496 ff. verweisen können.

20 Da die Muttergesellschaft in den USA börsenkotiert ist, musste diese eine konsolidierte, nach US GAAP erstellte und

testierte Jahresrechnung erstellen; diese wurde von der A., Inc., eingereicht. Die Buchführungs- und Revisionspflichten für den Einzelabschluss einer nicht börsenkotierten US-Gesellschaft richten sich nach dem Recht des Gliedstaates, in dem die Gesellschaft ihren Sitz hat. Im Staat Delaware sind diese Vorschriften bekanntlich sehr locker.

Steueramtes geprüfte Buchhaltung wurde vom Bundesgericht nicht angenommen, und es wurde festgestellt, dass aufgrund des Nichtvorliegens eines Revisionsberichts keine zuverlässigen Angaben über das Gesamtergebnis der A., Inc., gemacht worden seien, was zur Folge habe, dass die A., Inc., in der Schweiz lediglich aufgrund der in der hiesigen Betriebsstätte ausgewiesenen Ergebnisse zu besteuern sei.

c) Erwägungen des Verwaltungsgerichts Aargau

Das Gericht verwies zunächst auf die massgeblichen Rechtsgrundlagen und erwähnte insbesondere die oben unter a) zitierte Bestimmung von AStG 6 II (E 3 a). Sodann folgten allgemeine Ausführungen zu den Ausscheidungsmethoden für schweizerische Betriebsstätten ausländischer Unternehmen, und es wurde festgestellt, dass das DBA-USA 51 die Ausscheidungsmethode nicht direkt vorschreibe, Hinweise auf die Anwendbarkeit der objektmässigen Ausscheidung enthalte und diese Methode jedenfalls nicht ausschliesse (E 3 b). Unter Bezugnahme auf ein Zitat im Kommentar Mühlebach/Bürgi²¹ stellte das Gericht fest, dass, obwohl der Wortlaut von AStG 6 II lediglich eine Aussage über den Steuersatz mache, diese Bestimmung wegen des sachlichen Zusammenhangs zwischen Steuersatz und Ausscheidungsmethode auch auf letztere anwendbar sei. Ergebe sich bei der quotenmässigen Ausscheidung ein geringerer Anteil für eine aargauische Betriebsstätte als dies bei einer objektmässigen Ausscheidung der Fall wäre, finde letztere Methode Anwendung.

Dieses Auslegungsergebnis stehe jedoch unter dem Vorbehalt, dass es nicht gegen ein Doppelbesteuerungsabkommen verstosse (E 3 c).

Den Einwand der A., Inc., es liege ein solcher Verstoss gegen das DBA-USA vor²², wies das Gericht zurück. Dabei berief es nicht sich auf das Kreisschreiben der Eidg. Steuerverwaltung vom 1. Juni 1960²³ und vertrat die Auffassung, dass das Bundesgericht in dem in gleicher Sache ergangenen Entscheid die Rechtmässigkeit dieses Kreisschreibens festgestellt habe, und zwar entgegen der klaren gesetzlichen Regelung von BdBST 52 II. Daraus ergebe sich, dass die objektmässige Ausscheidung in Fällen, in denen der Reinertrag der ausländischen²⁴ Unternehmung nicht rechtsgenügend nachgewiesen sei, umso mehr zulässig sei, wenn das Gesetz (AStG 6 II) diese Methode ausdrücklich vorsehe.

Die Diskriminierung ausländischer Gesellschaften erweise sich hier als bloss scheinbar, weil bei interkantonalen Unternehmen aufgrund der gegenseitigen Amtshilfe der kantonalen Steuerverwaltungen vergleichbare Schwierigkeiten kaum vorkämen.

Gleich wie das Bundesgericht verneinte sodann das Verwaltungsgericht das Vorliegen eines rechtsgenügend nachgewiesenen Gesamtergebnisses der A., Inc., beschränkte sich jedoch nicht auf den Verweis auf die diesbezüglichen Erwägungen des Bundesgerichts, sondern fügte weitere Sachverhaltselemente und Erwägungen hinzu. Es führte richtigerweise aus, dass nicht massgeblich sei, dass der Gesamtkonzern einen Verlust erlitten habe; abzustellen sei einzig auf die unter Berücksichtigung der steuerlichen Korrekturvorschriften resultierenden Verhältnisse bei der A., Inc. Die Gesellschaft war offenbar nicht bereit, Detailangaben über die Verrechnungspreise im Konzern zu machen und weigerte sich, Originalbelege vorzulegen. Die Begründung der A., Inc., für diese Weigerung, wonach die Revisoren der kantonalen Steuerverwaltung Schwierigkeiten mit dem US-Rechnungswesen hätten, wird vom Gericht zu Recht nicht akzeptiert (E 4 b aa).

Da die A., Inc., auch im Rekurs- und Beschwerdeverfahren die von der kantonalen Steuerverwaltung verlangten Unterlagen nicht einreichte, kam das Gericht zum Ergebnis, das Gesamtergebnis der A., Inc., sei nicht nachgewiesen worden, und die Beschwerde wurde abgewiesen.

Das Gericht liess ausdrücklich offen, ob es bei Klarheit über den Gesamtertrag der ausländischen Unternehmung dem Verwaltungsgericht Zürich, das in einem solchen Fall auf einen Verstoss gegen Nichtdiskriminierungsklauseln in Doppelbesteuerungsabkommen erkannt hat²⁵, gefolgt wäre (E 5).

Bemerkungen und Schlussfolgerungen

a) Zum Urteil des Bundesgerichts

Unter der Annahme, dass die A., Inc., keine zuverlässigen Angaben über das Gesamtergebnis gemacht hat²⁶ und es dem Bundesgericht nicht möglich war, jedwede überprüfaren Angaben bezüglich der Verhältnisse beim Stammhaus in den USA zu erhalten, ist diesem Urteil im Ergebnis zuzustimmen.

21 MÜHLEBACH/BÜRGI, Kommentar zum aargauischen Aktiensteuergesetz, § 6/2 Ziff. 2.

22 Die A., Inc., berief sich auf StE 1995 A 21.12 Nr. 10.

23 Publiziert in ASA 28 (1959/60), 496 ff.

24 Das Gericht verwendet den Begriff «auswärtigen».

25 S. StE 1995 A 21.12. Nr. 10.

26 Dazu gehören auch Angaben über die Gestaltung allfälliger Verrechnungspreise mit verbundenen Unternehmen, damit geprüft werden kann, ob diese einer steuerlichen Korrektur bedürfen.

Aufgrund der schweizerischen Amtshilfepolitik haben die schweizerischen Steuerbehörden auch beim Bestehen eines Doppelbesteuerungsabkommens keine Möglichkeit, Informationen, die Steuerpflichtige nicht liefern, direkt bei ausländischen Steuerbehörden anzufordern²⁷.

Bei den Rechtsfolgen dieser Tatsache ist zu differenzieren: Liefert die Steuerpflichtige überhaupt keine oder lediglich sehr mangelhafte Angaben, ist nach der objektiven Beweislast zu entscheiden. Der Pflichtigen obliegt die Beweislast für das negative Gesamtergebnis. Gelingt der Beweis wegen grober Verletzung der Mitwirkungspflichten nicht, hat sie die Konsequenzen zu tragen. Ein Abstellen auf die einzig bekannten schweizerischen Faktoren ist diesfalls zulässig.

Liegt hingegen keine Verletzung von Mitwirkungspflichten durch die Steuerpflichtigen vor und bleibt jedoch aufgrund der Komplexität der internationalen Verhältnisse eine Unsicherheit über den tatsächlichen Sachverhalt, kann nicht einfach auf die schweizerischen Steuerfaktoren abgestellt werden, sondern es ist – bezüglich der unklaren Sachverhaltselemente – eine Ermessensveranlagung vorzunehmen. Dabei ist zu verlangen, dass das Ermessen pflichtgemäss ausgeübt werde, und es ist der Untersuchungsgrundsatz zu beachten. D. h., es müssen alle vorhandenen Angaben verarbeitet werden, und Steuer- und Gerichtsbehörden haben sich, darauf gestützt, ein möglichst genaues Bild zu machen.

Vor diesem Hintergrund ist es nur schwer verständlich, weshalb das Bundesgericht dem Fehlen eines – nach handelsrechtlichen Kriterien aufgestellten – Revisionsberichts eine so grosse Bedeutung beimisst, dass es die von der A., Inc., angebotenen Beweismittel, insbesondere die von den kantonalen Steuerbehörden revidierte Buchhaltung, ignoriert. Es ist zwar zutreffend, dass eine nach US GAAP erstellte konsolidierte Jahresrechnung der Muttergesellschaft überhaupt keine Aussagekraft bezüglich der Frage hat, ob nach schweizerischem Steuerrecht der Einzelabschluss der A., Inc., den für das Jahr 1990 ausgewiesenen Verlust ergibt. Das Bundesgericht verkennt jedoch, dass es darauf – und nicht auf das Fehlen des Revisionsberichts – ankommt.

Aufgrund der im publizierten Urteil vorhandenen Angaben kann nicht beurteilt werden, ob im vorliegenden Fall für die Vorinstanzen und für das Bundesgericht das ausschliessliche Heranziehen der in der Schweiz ausgewiesenen Ergebnisse angezeigt war. Sei dies, weil mangels Mitwirkung der Nachweis des Gesamtverlusts nicht erbracht wurde, sei dies, weil im Rahmen der Ausübung des pflichtgemässen Ermessens nichts anderes blieb, als ausschliesslich auf das in der Schweiz ausgewiesene Ergebnis abzustellen²⁸.

Höchst bedenklich sind die Ausführungen unseres höchsten Gerichts zur Anwendung der Ausscheidungsmethode bei schweizerischen Betriebstätten ausländischer Unternehmen gemäss BdBSt. Art. 52 II dieses Erlasses enthielt eine an Klarheit nicht zu überbietende Anweisung zur quotenmässigen Ausscheidung des Gesamtergebnisses. Diese Norm wurde vom Bundesgericht entweder ignoriert oder übersehen. Hier sind bedauerliche Parallelen zu dem im ersten Teil dieses Beitrags besprochenen Entscheid Nr. 7 auszumachen. Auch dort wurde eine klare gesetzliche Bestimmung (DBG 60a) nicht angewendet²⁹.

Richtigerweise hätte das Bundesgericht ausgehend von BdBSt 52 II prüfen müssen, ob die Nachweispflicht verletzt war oder ob die Voraussetzungen für eine Veranlagung nach Ermessen gemäss BdBSt 92 I erfüllt waren und im letzteren Fall sein Ermessen pflichtgemäss ausüben müssen. Das Abstellen alleine auf das in der Betriebstätte ausgewiesene Ergebnis mit der Begründung des Fehlens eines Revisionsberichts der A., Inc., kann nicht zur Feststellung des mangelnden Nachweises führen und stellt keine pflichtgemässe Ermessensausübung dar.

Unter dem DBG hat sich die Rechtslage für vergleichbare Verhältnisse, wie sie von der A., Inc., geltend gemacht wurden (Verlust im ausländischen Stammhaus, Gewinn in der schweizerischen Betriebstätte), im Vergleich zu jener gemäss BdBSt geändert. Auf solche Fälle zielt DBG 52 IV ab. Dort findet sich die Rechtsgrundlage für die Besteuerung des in der Schweiz erzielten Gewinns. Befindet sich das Stammhaus der schweizerischen Betriebstätte in einem Land, mit dem die Schweiz eine mit OECD-MA 24 vergleichbare Be-

27 Daraus könnte geschlossen werden, die Beweislast für die Höhe des Auslandsergebnisses liege beim schweizerischen Fiskus. Der Staat habe gewissermassen selber für die «Kehrseite der Medaille» seiner Amtshilfepolitik einzustehen. Er ziehe einerseits Nutzen daraus, dass ausländische Steuerbehörden über Informationen betreffend die richtige Durchführung des Abkommens hinaus keine Informationen erhalten. Dies führe zu einer Erhöhung des Steuersubstrats. Im umgekehrten Fall habe er die Konsequenzen zu tragen und könne

nicht den Steuerpflichtigen die Beweislast für Auslandsverhalte überbinden. Diese Auffassung wird hier jedoch nicht vertreten.

28 Aus den Erwägungen des Urteils des Verwaltungsgerichts Aargau ergeben sich jedoch Indizien für eine mangelnde Mitwirkung der A., Inc. (vgl. E 4 b aa).

29 Vgl. REICH/WALDBURGER, Rechtsprechung im Jahr 2002 (1. Teil), in FStR 2003, 231 ff.

stimmung abgeschlossen hat, ist jedoch zu prüfen, ob DBG 52 IV mit dem dort enthaltenen Diskriminierungsverbot zu vereinbaren ist. Die DBA gehen auch in diesem Bereich nicht nur dem kantonalen, sondern auch dem Bundesrecht vor. Sollte sich das Bundesgericht mit einem analogen Fall wie jenem der A., Inc., zu befassen haben, ist zu hoffen, dass es sich mit den sehr differenzierten Argumenten der Steuerrekurskommission des Kantons Zürich und des dortigen Verwaltungsgerichts³⁰ auseinandersetzt.

Für den Fall, dass das Ergebnis dieser Auseinandersetzung darin besteht, dass DBG 52 IV abkommenswidrig ist und somit das Gesamtergebnis des Unternehmens zu berücksichtigen ist, wird postuliert, dass die Frage des Vorliegens von zuverlässigen Angaben über das – steuerlich – massgebende Ergebnis der ausländischen Gesellschaft sorgfältiger als im hier besprochenen Fall behandelt wird.

b) Zum Urteil des Verwaltungsgerichts Aargau

Da offenbar die A., Inc., nicht bereit war, belegte Detailangaben über ihren Geschäftsverkehr zu machen, hat sie schuldhaft eine Verfahrenspflichtverletzung begangen. Das Verwaltungsgericht hat deshalb zu Recht auf die objektive Beweislast abgestellt und mangels rechtsgenügenden Nachweises eines Gesamtverlusts der Gesellschaft nur die schweizerischen Steuerfaktoren herangezogen.

International tätige Unternehmen, namentlich auch in den USA kotierte Gesellschaften, unterliegen in ihrem Sitzstaat, aber auch in anderen Tätigkeitsstaaten rigorosen Aufzeichnungs- und Auskunftspflichten. Es ist deshalb von schweizerischen Behörden nicht hinzunehmen, dass solche Steuerpflichtige – wie offenbar im vorliegenden Fall – mit fadenscheinigen Begründungen in der Schweiz einen wesentlich tieferen Standard für sich in Anspruch nehmen. Werden Informationen, die – wie im vorliegenden Fall – für die Besteuerung in der Schweiz bedeutsam sind, nicht geliefert, müssen die Steuerpflichtigen die entsprechenden Konsequenzen tragen.

Im Übrigen enthält das Urteil jedoch problematische Begründungsansätze.

Zunächst ist bemerkenswert, wie locker das Gericht mit dem Wortlaut des AStG umgeht (E 3 c). Ohne nähere Begründung – lediglich mittels Referenz auf eine Kom-

mentarstelle, welche ihrerseits keine Begründung enthält – aus einer Norm, die sich klarerweise lediglich auf den Steuersatz, jedoch nicht auf die Mindestberechnungsgrundlage bezieht, die Zulässigkeit der Festlegung einer solchen Mindestberechnungsgrundlage abzuleiten, ist methodisch nicht zulässig. Zwar bildet der Wortlaut bei der Auslegung von Steuergesetzen nach schweizerischer Doktrin und Praxis keine absolute Schranke. Auslegungsergebnisse, die vom Wortlaut abweichen, bedürfen jedoch einer klaren Begründung, und eine solche bleibt das Gericht schuldig.

Das Gericht prüft die Übereinstimmung des Kreischreibens der Eidg. Steuerverwaltung nicht eigenständig, sondern verweist diesbezüglich auf das in gleicher Sache ergangene Bundesgerichtsurteil und merkt an, dass – weil sich «eine «ersatzweise» erfolgende objekt-mässige Ausscheidung als unausweichlich und sachlich gerechtfertigt» erweise – dieses «ausdrücklich als rechtmässig bestätigt wurde, (gelte) dies sogar entgegen der klaren gesetzlichen Regelung in Art. 52 Abs. 2 BdBSt». Abgesehen von der wenig klaren Formulierung erweist sich diese Referenz auf das Bundesgericht als sehr problematisch. Es wird suggeriert, das Bundesgericht habe sich mit dieser Frage auseinandergesetzt, was – wie oben dargestellt³¹ – gerade nicht der Fall war. Vielmehr hat das Bundesgericht BdBSt 52 II ignoriert oder übersehen.

12 Leistungsfähigkeitskonforme Ausgestaltung der Erbschaftsteuer³²

Sachverhalt

M. X. starb am 23. August 1999 in Argentinien, ohne Nachkommen zu hinterlassen. Er war Fideikommissar des Fideikommisses X. Das Eigentum am Fideikommiss X. ging auf den 75 Jahre alten T. X. über, der in Rom lebt und von der italienischen Sozialhilfe unterstützt wird. Dem Fideikommiss X., dessen steuerbares Vermögen in Form eines Grundstücks sich auf Fr. 854 900 belief, wurde eine Erbschaftsteuer in der Höhe von Fr. 256 470 auferlegt. Eine dagegen erhobene Beschwerde wies das Verwaltungsgericht des Kantons Luzern ab. T. X. erhob staatsrechtliche Beschwerde beim Bundesgericht.

30 S. StE 1995 A 21.12. Nr. 10.

31 S. oben, Rechtliche Beurteilung durch das Bundesgericht und das Verwaltungsgericht Aargau, lit. b) Erwägungen des Bundesgerichts.

32 Entscheid des Bundesgerichts vom 25. November 2002, in StR 2003, 307 ff.

Rechtliche Beurteilung durch das Bundesgericht

Das Verwaltungsgericht des Kantons Luzern stütze seinen Entscheid im Wesentlichen auf ein Urteil des Bundesgerichts vom 6. Februar 1963³³, in welchem dieses befand, das Fideikommissgut nach luzernischem Recht sei ein unveräusserlich mit der Familie verbundener, zum Genuss durch die Familienmitglieder nach festgelegter Sukzessionsordnung bestimmter Vermögenskomplex. Dieser stehe dem jeweiligen Fideikommissar zwar zu Eigentum zu, müsse indes in seiner Substanz unverändert erhalten bleiben und dürfe weder verkauft noch verpfändet werden. Die Tatsache, dass der Fideikommissar beim Erwerb des Fideikommisses das auf ihn übertragene Vermögen nicht wie ein gewöhnlicher Erbe zur freien Verfügung erhalte, sondern lediglich ein Nutzungsrecht besitze, sei kein triftiger Grund, den Übergang von der Erbschaftssteuer zu befreien. Diese Einschränkungen würden durch den Vorteil aufgewogen, dass das Vermögen in seiner Substanz unpfändbar sei und den Nachkommen dauernd erhalten bleibe. Aus diesen Gründen sei es sachlich richtig, den Fideikommissar gleich einem Erben und einem Vorerben mit der Erbschaftssteuer zu belasten.

Ob diese Einschränkungen bei der Schätzung des Steuerwerts des Fideikommissguts berücksichtigt werden müssen, hat das Bundesgericht in seiner bisherigen Praxis offengelassen. Es hat es als nicht willkürlich bezeichnet, die Steuer nach dem vollen Wert des Fideikommisses zu bemessen. Die Auffassung der kantonalen Behörde leuchte ein, wonach der Übergang des Fideikommisses in seiner Wirkung dem Vermögensempfang des gewöhnlichen Erben ähnlicher sei als der erbrechtlich begründeten Nutzniessung³⁴.

Im vorliegenden Entscheid kommt das Bundesgericht nun aber zum Schluss, dass sich hinsichtlich der Fideikommission nicht der Vergleich mit der Nutzniessung, sondern primär mit der Nacherbfolge aufdränge. Der Vorerbe erwerbe die Erbschaft zunächst wie ein anderer eingesetzter Erbe als Eigentümer; er sei indes zu ihrer späteren Auslieferung verpflichtet und deshalb wirtschaftlich und rechtlich weitgehend beschränkt. Das Bundesgericht erläutert die unterschiedliche Behandlung der Nacherbfolge in den Kantonen und hält fest, dass das Modell der vollen doppelten Erbschaftssteuer in der Lehre überwiegend abgelehnt werde. Die Erbschaftssteuer verwirkliche zusammen mit der Einkommens- und der Schenkungssteuer den in Art. 127 Abs. 2

BV verankerten Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Erbschaftssteuerpflichtigen finde im konkreten Einzelfall insoweit Berücksichtigung, als neben dem Verwandtschaftsgrad auch die Höhe des angefallenen Vermögens das Steuermass bestimme. Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Vorerben erfahre im Erbfall lediglich insoweit einen Zuwachs, als das auf ihn übergegangene Nachlassvermögen einen Ertrag abwerfe. Deshalb sei ein System, das sowohl den Vor- als auch den Nacherben generell einer vollen Erbschaftssteuer unterstelle, verfassungswidrig.

Gleiches muss nach der Auffassung des Bundesgerichts hinsichtlich des Fideikommisses gelten. An der bisherigen Rechtsprechung, nach welcher die Beschränkung der Eigentumsrechte des Fideikommissars weitgehend durch den Vorteil aufgehoben werde, dass das ererbte Vermögen in seiner Substanz unpfändbar sei und so dauernd erhalten bleibe, könne nicht festgehalten werden. In der Zwangsvollstreckung werde ein Fideikommiss trotz der grundsätzlichen Unveräusserbarkeit mit Beschlagnahme belegt. Entweder werde nur der Vermögensertrag gepfändet und verwertet oder es werde gar das Vermögen selbst gepfändet und der Ertrag der Verwertung zugeführt. Dem Fideikommissar bleibe nur die «nuda proprietas», ohne wirtschaftlichen Nutzen, weshalb die (relative) Unpfändbarkeit des Fideikommissvermögens eher für den Rechtsnachfolger als für ihn persönlich von Vorteil sei. Die Praxis des Bundesgerichts sei demnach zu präzisieren, indem eine Besteuerung vorzunehmen sei, die der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Fideikommissars entspreche. Als solche komme insbesondere eine Bemessung der Steuer aufgrund des kapitalisierten Ertragswerts des Fideikommissvermögens in Frage, wie sie auch ein Grossteil der modernen Erbschaftssteuergesetze für den Vorerben vorsehe. Nach wie vor unzulässig wäre aber aus Gleichbehandlungsgründen eine völlige Befreiung der Fideikommission.

Da die streitige Regelung des Luzerner Erbschaftssteuergesetzes gegen Art. 127 Abs. 2 BV verstösst, hiess das Bundesgericht die staatsrechtliche Beschwerde gut. Die Frage, ob vorliegend auch das Verbot der konfiskatorischen Besteuerung verletzt wurde, konnte es offen lassen.

Bemerkungen und Schlussfolgerungen

Fideikommissionen sind in der Praxis nur noch vereinzelt anzutreffen, da ZGB 335 II ihre Neuerrichtung untersagt. Dennoch verdient dieser Entscheid besondere Beachtung. Zum einen hat er in verschiedenen Kantonen namhafte Auswirkungen auf die Besteuerung der Vorerben. Wo noch eine undifferenzierte Besteuerung von mit einer Nacherbeneinsetzung belasteten Erbschaften verankert ist, muss der unterschiedlichen wirtschaftli-

33 ASA 32 (1963/64), 370 ff.

34 Bundesgerichtsentscheid vom 6. Februar 1963, in ASA 32 (1963/64), 374 f. E 3 c.

chen Leistungsfähigkeit des Vorerben und des «gewöhnlichen» Erben angemessen Rechnung getragen werden.

Zum andern ist vorliegender Entscheid bemerkenswert, weil sich das Bundesgericht für einmal auf die Grundrechtsfunktion des Leistungsfähigkeitsprinzips besonnen hat und den Gesetzgeber gestützt auf den verfassungsrechtlichen Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit dezidiert zur Ordnung gerufen hat. Das Leistungsfähigkeitsprinzip wird in der höchstrichterlichen Rechtsprechung nur allzu oft gewissermassen im umgekehrten Sinn verwendet, indem es steuerbegründend zur Rechtfertigung einer durch das Gesetz nicht klar angeordneten Besteuerung eingesetzt wird. Dabei haben die Steuererhebungsprinzipien ja vorab die Aufgabe, die Steuerpflichtigen vor einem ausgreifenden und haltlosen fiskalischen Zugriff in Schutz zu nehmen. In casu hat nun das Bundesgericht die bereits im Hegetschweiler-Urteil³⁵ begründete Stringenz des Leistungsfähigkeitsprinzips in horizontaler Richtung bestätigt³⁶.

13 Besteuerung von Immobilienmakler-Provisionen im interkantonalen Verhältnis³⁷

Sachverhalt

Die R. SA mit Sitz in Genf ist vor allem auf den Verkauf von in der Westschweiz gelegenen Zweitwohnsitzen an Ausländer spezialisiert. Die vorliegend streitigen Maklerprovisionen wurden für die Steuerperiode 1995 vom Kanton Genf der Gewinnsteuer juristischer Personen und vom Kanton Waadt der Grundstückgewinnsteuer unterstellt. Das Bundesgericht, welches bis dato noch keine ausdrücklichen interkantonalen Zuteilungsvorschriften für Immobilienmakler-Provisionen aufgestellt hatte, musste eine entsprechende Doppelbesteuerungsbeschwerde beurteilen. Im Übrigen machte die Beschwerdeführerin vor Bundesgericht auch geltend, die Auslegung und Anwendung von Bestimmungen des Steuergesetzes des Kantons Waadt sei willkürlich und verletze das Legalitätsprinzip.

Rechtliche Beurteilung durch das Bundesgericht

Vorab hob das Bundesgericht aufgrund der rechtlichen und wirtschaftlichen Beziehungen, welche die Immobilienmälerei begründen, den engen Zusammenhang zwischen der Liegenschaft und dem Entgelt des Maklers hervor. Dieser Konnex könne nicht deshalb verneint werden, weil der Makler nicht Eigentümer des veräusserten Grundstücks sei; er sei an der Veräusserung beteiligt und verfüge zum Teil – mindestens wirtschaftlich – darüber. Der Liegenschaftshändler werde, wenn er die von einem Makler angebotenen Tätigkeiten selber ausführe, für den ganzen Gewinn am Belegenheitsort besteuert. So hielt es das höchste Gericht nicht für sinnvoll, eine gleichartige Tätigkeit einmal am Belegenheitsort und einmal am Sitz des Steuerpflichtigen zu besteuern, je nachdem ob sie ein Immobilienhändler oder -makler ausführt.

Auch Praktikabilitätsüberlegungen führte das Bundesgericht für die alleinige Besteuerung im Belegenheitskanton ins Feld. Es wäre sehr schwierig, den Anteil der Vergütung, die auf der berufsmässigen Tätigkeit des Maklers beruht, vom Anteil, der auf die Wertsteigerung des Grundstücks zurückzuführen ist, zu unterscheiden. Folglich müsse das Recht, die Maklerprovision zu besteuern, ausschliesslich dem Liegenschaftskanton zuerkannt werden, so wie dies auch beim gewerbmässigen Liegenschaftshandel gemacht werde. Das Bundesgericht habe bereits in einem Entscheid vom 18. Juli 1935³⁸ erwogen, dass der Mäkler und der Immobilienhändler gleich behandelt werden sollten.

Dem in eine andere Richtung weisenden BGE 83 I 329³⁹, worin es ausgeführt hat, dass der Gewinn, der beim Verkauf eines Kaufrechts erzielt werde, im Gegensatz zum Maklerverhältnis direkt von der Liegenschaft und nicht von der gewerblichen Tätigkeit des Veräusserers herrühre, aberkannte das Bundesgericht die präjudizielle Wirkung. Zur Begründung wies es darauf hin, dass dieser Entscheid noch weitgehend von der bundesgerichtlichen Rechtsprechung vor 1953 beeinflusst gewesen sei und auch gar nicht das Recht, eine Maklerprovision zu besteuern, zum Gegenstand gehabt habe.

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

36 Unter Berufung auf BIRK (Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Massstab der Steuernormen, 165ff.) hat es damals ausgeführt: «Die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers ist daher gross in vertikaler Hinsicht; es kann unter dem Gesichtspunkt der Rechtsgleichheit nicht wesentlich mehr verlangt werden als ein stetiger Verlauf des Tarifs bzw. der Belastungskurve. Der Spielraum des Gesetzgebers ist enger bei der horizontalen Verteilung der Steuerlast, d.h. bezüglich der Gleichbe-

handlung von Steuerpflichtigen gleicher Leistungsfähigkeit.»

37 Entscheid des Bundesgerichts vom 8. Januar 2002, in StE 2002 A 24.32 Nr. 6 = Pra 2002 Nr. 106 = StR 2002, 184 ff.

38 LOCHER/LOCHER, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil: Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, § 7, 1D, Vorbemerkung, N 4.

39 Pra 47 Nr. 39 E 3.

Aus den in der vorliegenden Frage widersprüchlich formulierten StHG 4 I und 21 II b wollte das Bundesgericht weder den einen noch den anderen Schluss ziehen. Es hat diese Bestimmungen – obwohl noch nicht anwendbar – beigezogen, «um eine auch für die Zukunft gültige Lösung zu finden»⁴⁰. Es stimmte der Lehre insofern bei, als der Gesetzgeber trotz des unterschiedlichen Wortlauts keine unterschiedliche Regelung für die juristischen und die natürlichen Personen habe treffen wollen. Nicht einverstanden mit der einhelligen Lehre war es jedoch in der Frage, ob dem bei den natürlichen oder bei den juristischen Personen verankerten Wortlaut zu folgen sei. Es begründete seine Auffassung damit, dass den Gesetzesmaterialien zu diesem Punkt nichts entnommen werden könne. Es dürfe auch nicht angenommen werden, dass mit dem in StHG 4 I statuierten Nebensteuerdomizil des Liegenschaftsmaklers die gesamte höchstrichterliche Rechtsprechung zur Besteuerung des Liegenschaftshändlers in Frage gestellt würde. Auch die bei den juristischen Personen getroffene Lösung von StHG 21 II b, welche im interkantonalen Verhältnis bei juristischen Personen, die Liegenschaftshandel betreiben, keine wirtschaftliche Anknüpfung vorsähe, würde die bundesgerichtliche Rechtsprechung in Frage stellen. Deshalb entbehre die von der Lehre befürwortete Lösung nicht jeder Kritik. Das StHG sei somit unbehelflich. Das Recht zur Besteuerung von Maklerprovisionen stünde somit – wie dargelegt – ausschliesslich dem Liegenschaftskanton zu.

Das alleinige Besteuerungsrecht des Liegenschaftskantons bringt auch die Pflicht mit sich, sämtliche mit der Realisierung der Maklerprovision in Zusammenhang stehenden Auslagen zum Abzug zuzulassen. Zu den im Liegenschaftskanton abziehbaren Kosten gehören nach ständiger Rechtsprechung (1) die direkten Kosten, (2) die Schuldzinsen, (3) ein Teil der allgemeinen Unkosten des Geschäftssitzes, der pauschal auf 5 % des Verkaufspreises festgesetzt ist, und (4) allenfalls die Grundstückgewinnsteuer. Im konkreten Fall sind diese Kosten pauschal mit 5 % des Verkaufspreises berücksichtigt worden, weil die Beschwerdeführerin die mit der Realisierung der Provisionen verbundenen Kosten nicht dargelegt hatte. Das Bundesgericht vermerkte, dass der Vergleich des Immobilienhandels und der Mäklerei hinsichtlich der angefallenen Kosten fragwürdig sei. Es wies die Akten an die kantonale Steuerverwaltung zurück, um der Beschwerdeführerin erneut Gelegenheit zu geben, ihre tatsächlichen

Kosten nachzuweisen. Im Säumnisfall sei eine Pauschale festzulegen, die der Tätigkeit des Immobilienmaklers angemessen Rechnung trage.

Schliesslich erwog das Bundesgericht, dass das Schlechterstellungsverbot im konkreten Fall gemäss seiner konstanten Rechtsprechung nicht verletzt sei. Auch liege keine willkürliche Auslegung des kantonalen Rechts vor. Obwohl das waadtländische Steuergesetz nach seinem Wortlaut lediglich erlaubt, jenen Teil der Provisionen am Belegenheitsort der Besteuerung zu unterwerfen, welcher übliche Provisionen übersteigt, hielt das Bundesgericht die Auslegung des Verwaltungsgerichts, wonach die in casu erzielten Provisionen vollumfänglich zu besteuern seien, unter Hinweis auf die Materialien für vertretbar.

Bemerkungen und Schlussfolgerungen

Dieses Urteil hat zu Recht grossen Unmut erregt. Mit dürftigsten Argumenten wendet sich das Bundesgericht gegen die einhellige Lehre, um einer weiteren Komplizierung des interkantonalen Steuerrechts das Wort zu reden. Es mag zutreffen, dass aus den Materialien zum StHG nicht unmittelbar hervorgeht, welches das Regelungsziel von StHG 4 I und 21 II b ist. Immerhin ist doch weit herum bekannt, dass der historische Gesetzgeber damit gewisse Immobilienunternehmer anvisieren wollte, die damals ihren Wohnsitz ins Ausland verlegt hatten, aber weiterhin tatkräftig Provisionen aus Maklertätigkeit in der Schweiz vereinnahmten⁴¹. Nichts spricht dafür, dass man im interkantonalen Verhältnis einen neuen Anknüpfungspunkt hat schaffen wollen, welcher den meisten kantonalen Steuerordnungen fremd war und sich auch mit dem System der Grundstückgewinnsteuer nur schwer vereinbaren lässt.

Eine Maklerprovision hat steuersystematisch bei Lichte betrachtet überhaupt nichts gemein mit einem Grundstücksgewinn. Bemessungsgrundlage der Maklerprovision bildet in der Regel der Kaufpreis; sie ist auch geschuldet, wenn der Verkäufer einen Verlust erleidet. Nur wer von Steuerumgehungsüberlegungen getrieben ist, vermag in der Maklerprovision eine Gewinnkomponente zu sehen. Dieses Denken ignoriert den tief greifenden Wandel, der sich im Immobilienbereich in den letzten Jahren abgespielt hat. Auch ist die Erwägung, wirtschaftlich gleichartige Tätigkeiten dürften nicht zu unterschiedlichen Steuerdomizilen führen, gerade mit

40 Entscheidung des Bundesgerichts vom 8. Januar 2002, E 4 c bb, in StE 2002 A 24.32 Nr. 6 = Pra 2002 Nr. 106 = StR 2002, 184 ff.

41 Weiter wurde mit dieser Regelung auch der Auslegungsakrobatik des Bundesgerichts im Bereich von BdBST 3 III e wenigstens hinsichtlich der Besteuerung von Immobilientransaktionen ein Ende gesetzt (s. dazu Entscheid des Bundesgerichts vom 7. Juli 1983 i.S. R. S., in StR 1984, 608 ff.).

Blick auf die Zuweisung von selbständiger und unselbständiger Erwerbstätigkeit haltlos.

Unverständlich ist schliesslich auch der Gedanke des Bundesgerichts, die bei den juristischen Personen getroffene Lösung von StHG 21 II b sei mangelhaft, da sie im interkantonalen Verhältnis bei juristischen Personen, die Liegenschaftshandel betreiben, keine wirtschaftliche Anknüpfung vorsähe; somit würde sie die bundesgerichtliche Rechtsprechung in Frage stellen. Offenbar war sich das Bundesgericht hier nicht bewusst, dass sich die wirtschaftliche Zugehörigkeit des Liegenschaftshändlers bereits aus StHG 21 I c ergibt⁴².

Welches sind die Konsequenzen aus dieser Entscheidung? Zahlreiche Kantone haben gestützt auf diese Überlegungen und die Ansicht der einhelligen Lehre auch bei den natürlichen Personen davon abgesehen, ein Steuerdomizil für ausserkantonale Liegenschaftsmakler zu schaffen. Es fragt sich deshalb, ob diese Kantone Makler mit Wohnsitz oder Sitz in einem andern Kanton trotz fehlendem steuergesetzlichem Anknüpfungspunkt unmittelbar gestützt auf das StHG besteuern dürfen⁴³. Soweit das kantonale Gesetz auf die Besteuerung eines Steuerobjekts verzichtet, dessen Besteuerung im StHG vorgesehen ist⁴⁴, erweist sich das kantonale Recht als harmonisierungswidrig. Wird StHG 72 II so ausgelegt, dass Bundesrecht auch dann unmittelbar gilt, wenn im Zeitpunkt, in dem der Kanton legiferiert hat, eine Bestimmung nach herrschender Lehre, Praxis und Übung durch andere kantonale Gesetzgeber mit dem StHG in Übereinstimmung stand und sich die Harmonisierungswidrigkeit erst durch eine nachfolgende, überraschende Rechtsprechung des Bundesgerichts ergibt, lässt sich die Besteuerung einer ausserkantonalen natürlichen Person unmittelbar auf den gemäss der hier kritisierten bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu interpretierenden StHG 4 I stützen. Bei den juristischen Personen müsste die Kantonsregierung – soll dem Bundesgerichtsentscheid gefolgt werden – gemäss StHG 72 III Ersatzrecht erlassen. In erster Linie ist nun aber der StHG-Gesetzgeber aufgerufen, der aufgrund des vorliegenden Entscheids entgleisten Entwicklung Einhalt zu gebieten, indem er wie in StHG 21 auch in StHG 4 klar festhält, dass der Immobilienmakler nur im internationalen Verhältnis ein sekundäres Steuerdomizil am Ort der gelegenen Sache begründet.

42 Ebenso MEIER, Steuerrechtliche Behandlung von Kommissionen einer Immobilienmaklerin im interkantonalen Verhältnis, 840, mit Hinweis auf ATHANAS/WIDMER, in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/1, 2. A., Art. 21 DBG N 25.

43 Ausführlich dazu MEIER, Steuerrechtliche Behandlung von Kommissionen einer Immobilienmaklerin im interkantonalen Verhältnis.

44 Was nach Auffassung des Bundesgerichts in casu zutrifft.

Literatur

- ATHANAS PETER/WIDMER STEFAN, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/1, 2. A., Basel/Genf/München 2000, Art. 21 DBG
- BIRK DIETER, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Massstab der Steuernormen, Köln 1983
- GEMISCHTE ARBEITSGRUPPE, Besteuerung von Mitarbeiteroptionen, Bericht zu Händen des Eidg. Finanzdepartementes, Bern, 21. Dezember 2001 (zit: Bericht), zur Zeit abrufbar unter: www.estv.admin.ch/data/dvs/druck/berichte/maoptionen/mitarbeiteroptionen-d.pdf
- GUHL THEO, Das Schweizerische Obligationenrecht, mit Einschluss des Handels- und Wertpapierrechts, bearbeitet von Alfred Koller, Anton K. Schnyder, Jean Nicolas Druey, 9. A., Zürich 2000
- HÖHN ERNST/WALDBURGER ROBERT, Steuerrecht, Bd. I, 9. A., Bern/Stuttgart/Wien 2001
– Steuerrecht, Bd. II, 9. A., Bern/Stuttgart/Wien 2002
- HUBER OTMAR, Abgrenzung der privaten Vermögensverwaltung vom Wertschriftenhandel, in StR 1998, 20 ff.
- KÄNZIG ERNST, Die direkte Bundessteuer (Wehrsteuer), II. Teil, Die Eidgenössischen Steuern, Zölle und Abgaben, Bd. 4a, 2. A., Basel 1992
- LOCHER KURT/LOCHER PETER, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil: Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, 4 Bände, Loseblattwerk, Basel
- MEIER ALFRED, Steuerrechtliche Behandlung von Kommissionen einer Immobilienmaklerin im interkantonalen Verhältnis. Bundesgerichtsentscheid vom 8. Januar 2002 i.S. R. SA, in ST 2002, 835 ff.
- MÜHLEBACH URS/BÜRGI HEINI, Kommentar zum aargauischen Aktiensteuergesetz, Brugg 1982
- REICH MARKUS, Das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit, in Jusletter vom 14. Januar 2002
– in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, Basel/Genf/München 2000, Art. 16 und 18 DBG
- REICH MARKUS/WALDBURGER ROBERT, Rechtsprechung im Jahr 2002 (1. Teil), in FStR 2003, 221 ff.

Gesetzgebungs-Agenda 2003/4

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)
- 1.2 Fusionsgesetz
- 1.3 Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und Einführung der straflosen Selbstanzeige – Vernehmlassungsvorlage und erste Ergebnisse
- 1.4 Eidgenössische Volksinitiative «Für die Familie – Kinder sichern Zukunft!»
- 2 Kantone
- 2.1 Basel-Landschaft
- 2.2 Bern
- 2.3 Freiburg
- 2.4 Genf
- 2.5 Luzern
- 2.6 Neuenburg
- 2.7 Schaffhausen
- 2.8 Thurgau
- 2.9 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 verabschiedeten die eidgenössischen Räte das Steuerpaket 2001, das Änderungen in den Bereichen Ehe- und Familienbesteuerung, Wohneigentumsbesteuerung und Stempelabgaben enthält. Das entsprechende Bundesgesetz wurde am 1. Juli 2003 im Bundesblatt publiziert (BBl 2003, 4498). Innerhalb der gesetzlichen Frist bis 9. Oktober 2003 wurden zwei Referenden eingereicht. Zum einen haben sich 11 Kantone (BE, OW, GL, SO, BS, SG, SH, GR, VD, VS und JU) für das Kantonsreferendum gemäss Art. 141 BV entschieden. Zum andern wurde ein Volksreferendum von einem links-grünen Bündnis mit 56 284 gültigen Stimmen eingereicht, mit dem dem Volk garantiert werden soll, «dass nicht nur die Argumente der Kantone berücksichtigt werden, sondern dass eine Grundsatzdiskussion über dieses unsoziale Steuersenkungspaket geführt werde». Die Volksabstimmung soll am 16. Mai 2004 stattfinden.

Das Bundesgesetz vom 20. Juni 2003 sieht vor, dass die Änderungen im Bereich der Ehe- und Familienbesteuerung für die direkte Bundessteuer und bei den Stempelabgaben bereits am 1. Januar 2004 in Kraft treten sollen. Nachdem die Abstimmung über die eingereichten Referenden erst im Mai 2004 durchgeführt werden kann, hätte eine Annahme der Vorlage durch die Stimmberechtigten ein rückwirkendes Inkrafttreten der entsprechenden Änderungen zur Folge. Damit ergäben sich für die Steuerbehörden, aber auch – mit Blick auf die Quellensteuern – für die Wirtschaft und für etliche Steuerzahler erhebliche Probleme, da bis zur Volksabstimmung noch das bisher geltende Recht anwendbar wäre. Mit Botschaft vom 26. September 2003 (BBl 2003, 6535) beantragt deshalb der Bundesrat den eidgenössischen Räten, die Inkraftsetzung der Änderungen im Bereich der Ehe- und Familienbesteuerung für die direkte Bundessteuer und der Stempelabgaben auf 1. Januar 2005 festzulegen. Für den Bereich der Stempelabgaben hätte die Verschiebung der Inkraftsetzung zur Folge, dass die Geltungsdauer des Bun-

* 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

desbeschlusses vom 19. März 1999 über dringliche Massnahmen im Bereich der Umsatzabgabe und die Geltungsdauer des Bundesgesetzes vom 15. Dezember 2000 über neue dringliche Massnahmen im Bereich der Umsatzabgabe noch bis zum 31. Dezember 2004 gelten würden. Die Vorlage zur Verschiebung des Inkrafttretens muss in der Wintersession 2003 durch beide Räte behandelt werden, damit die Referendumsfrist für das Änderungsgesetz noch vor der Durchführung der Volksabstimmung zum Steuerpaket abläuft.

1.2 Fusionsgesetz

Das Fusionsgesetz (Bundesgesetz über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung) ist von den eidgenössischen Räten am 3. Oktober 2003 in der Schlussabstimmung gutgeheissen worden. Möglicherweise wird es auf 1. Juli 2004 in Kraft gesetzt.

1.3 Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und Einführung der straflosen Selbstanzeige – Vernehmlassungsvorlage und erste Ergebnisse

Am 7. Juli 2003 gab der Bundesrat zur Frage einer Steueramnestie bzw. amnestieähnlicher Massnahmen eine Vorlage in die Vernehmlassung, die bis 10. Oktober 2003 dauerte. 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 selbst 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.

Die ersten Ergebnisse der Vernehmlassung zeigen, dass die Meinungen über die vom Bundesrat vorgeschlagenen Massnahmen weit auseinander gehen. Unbestritten ist einzig, dass die Erben keine Busse entrichten sollen,

wenn der Erblasser Steuern hinterzogen hat. Für die bürgerlichen Parteien bleibt die allgemeine Steueramnestie ein zentraler Punkt, was der Bundesrat indessen ablehnt. Darüber hinaus gehen ihrer Meinung nach die Massnahmen zu Gunsten von Erben nicht weit genug. Demgegenüber lehnt die Sozialdemokratische Partei eine allgemeine Steueramnestie «kategorisch» ab. Sie widerspreche der Steuergerechtigkeit. Ziel müsse eine entschiedene Bekämpfung der Steuerhinterziehung und nicht deren Belohnung sein. Die straflose Selbstanzeige für unehrliche Steuerzahler sei für sie «das Äusserste», was sie noch akzeptieren könne. Die Kantone wiederum lehnen eine Steueramnestie mehrheitlich ab. Den Erleichterungen für Erben können sie dagegen weitgehend zustimmen.

1.4 Eidgenössische Volksinitiative «Für die Familie – Kinder sichern Zukunft!»

Anfangs September 2003 hat ein Initiativkomitee eine Volksinitiative lanciert, welche verschiedene Massnahmen zu Gunsten der Familie fordert. In steuerlicher Hinsicht soll namentlich der Kinderabzug bei der direkten Bundessteuer erhöht werden. Auch soll der Wert der Familienarbeit durch einen Abzug bei der direkten Bundessteuer für die Erziehungsarbeit in der Familie anerkannt werden. Sodann soll die steuerliche Benachteiligung verheirateter Paare gegenüber Konkubinatspaaren beseitigt werden. Auch habe der Bund Vorgaben für entsprechende Abzüge bei den direkten Steuern der Kantone und Gemeinden zu erlassen, und Auslagen für Kinder müssten steuerfrei bleiben.

2 Kantone

2.1 Basel-Landschaft

Am 19. Oktober 2003 hat die Stimmbevölkerung zwei Volksinitiativen mit steuerlichen Auswirkungen angenommen. Die erste Initiative verlangt die Verankerung der Wohneigentumsförderung sowie die Festlegung eines steuerlichen Ausgleichs zugunsten der Mieter als Grundsätze in der Kantonsverfassung. Die zweite Initiative zielt darauf ab, die steuerliche Gleichbehandlung von Mietern und Wohneigentümern in tatsächlicher Hinsicht zu gewährleisten. Dazu sind insbesondere zwei steuerliche Massnahmen vorgesehen: Einerseits wird der Mietkostenabzug von derzeit Fr. 1000 auf neu Fr. 1500 pro Person erhöht. Andererseits werden die kantonalen Eigenmietwerte generell um 8% angehoben. Diese beiden Massnahmen werden ab 1. Januar 2004 in Kraft treten und kommen deshalb ab der Steuerperiode 2004 zum Tragen.

2.2 Bern

Als Gegenvorschlag zur Steuersenkungsinitiative vom 22. Januar 2003 (s. Gesetzgebungs-Agenda 2003/2, in FStR 2003, S. 157) sind zwei Motionen eingereicht worden. Mit der einen wird vom Regierungsrat verlangt, im Rahmen eines Gegenvorschlags zur Initiative eine Variante mit gezielter Entlastung in den für die Standortgunst relevanten Einkommens- und Vermögenskategorien zu entwickeln und dabei die Steuerausfälle auf rund Fr. 100 Mio. zu begrenzen. Konkret wird verlangt, im oberen Einkommensbereich zu einem proportionalen Tarif überzugehen, weil diese Kategorie für den Standort Bern besonders relevant sei und mit dieser Massnahme eine spürbare Wirkung erzielt werden könne. Im Gegensatz zur Steuersenkungsinitiative, die nur für die Kantonssteuern einen Steuerrabatt vorsieht, würde sich der Gegenvorschlag auch auf die Gemeinden auswirken, weil der Tarif für Kantons- und Gemeindesteuern gilt.

Mit der zweiten Motion wird ebenfalls die Ausarbeitung eines Gegenvorschlags angestrebt, der allerdings noch andere Elemente umfassen soll. Verlangt wird konkret ein Steuerrabatt von 5 % bis zu einem steuerbaren Einkommen von Fr. 49 999 und von 10 % auf steuerbaren Einkommen ab Fr. 50 000. Zudem soll der Abzug für die Kinderbetreuung von heute Fr. 1500 auf Fr. 4500 erhöht werden. Für die Besteuerung von Kapitalleistungen aus Vorsorge wird ein bereits früher eingereichter Vorschlag wieder aufgenommen, wonach eine durchschnittliche Tarifsenkung von 25 % und die Anpassung an das Steuerbelastungsniveau der Nachbarkantone vorzunehmen ist. Im gleichen Paket soll auch die Erbschafts- und Schenkungssteuer gegenüber Nachkommen, Stief- und Pflegekindern aufgehoben werden. Die vorgeschlagene Änderung beim Kinderbetreuungsabzug und bei den Kapitalleistungen würde sich parallel auch auf die Gemeinden auswirken.

Der Regierungsrat wird voraussichtlich noch vor Jahresende darüber entscheiden, ob er einen Gegenvorschlag zur Initiative vorlegen will. Die Diskussionen im Grossen Rat werden somit im kommenden Jahr geführt.

2.3 Freiburg

Am 20. August 2003 wurde eine Gesetzesinitiative mit dem Titel «Steuerrabatt für Familien» eingereicht. Die Initiative zielt darauf ab, den Kinderabzug direkt vom Steuerbetrag vorzunehmen.

Mit Entscheid vom 11. September 2003 hat der Grosse Rat eine Steuergesetzrevision verabschiedet, die per 1. Januar 2004 in Kraft tritt. Wesentliche Änderungen bilden die Erhöhung der Sozialabzüge um Fr. 800 pro Kind, die Erhöhung der Abzüge für Kinderbetreuungs-

kosten von Fr. 2000 auf Fr. 4000 pro Kind sowie eine Optimierung des Ehegatten-Splittings (von 60 auf 56 %).

2.4 Genf

Gemäss Ankündigung des Staatsrates vom 22. Oktober 2003 wird das Volk am 8. Februar 2004 über folgende Steuergesetzvorlagen abstimmen:

- *Wohneigentum*: Das Gesetz 8708 (Revision des Gesetzes über die Einregistrierungsgebühren; droit d'enregistrement) fördert den Erwerb von Grundeigentum. Dies geschieht über die Reduktion der Einregistrierungsgebühren für Vorgänge, die Fr. 1 Mio. nicht übersteigen, und unter der Bedingung, dass das Grundstück durch den Eigentümer selbst als Hauptwohnsitz während drei aufeinanderfolgenden Jahren genutzt wird. Wird diese Bedingung nicht erfüllt, erfolgt eine Nachbesteuerung. Die Pauschalreduktion auf den Einregistrierungsgebühren beim Grundstückserwerb beträgt Fr. 15 000. Bei den Pfandrechten wird die Einregistrierungsgebühr um die Hälfte gesenkt.
- *Steuerbefreiung der Ehegatten und der Verwandten in gerader Linie für Erbschaften und Schenkungen*: Das Gesetz 8642 beinhaltet eine Revision des Gesetzes über die Erbschaftssteuern, indem es den überlebenden Ehegatten und die Verwandten in gerader Linie von der Erbschafts- und Schenkungssteuer befreit. Davon ausgenommen sind die Erbschaften und Schenkungen, die von Steuerpflichtigen stammen, welche im Rahmen einer der drei letzten definitiven Veranlagungsverfügungen (gerechnet vom Todestag resp. dem Tag der Schenkung an) nach Aufwand besteuert wurden.

Im November 2003 behandelt der Grosse Rat zwei am 19. September 2003 eingereichte Gesetzesvorschläge auf dem Gebiet der Erbschafts- und Schenkungssteuern. Sie stehen im Zusammenhang mit der am 8. Februar 2004 vors Volk gelangenden Steuervorlage (Gesetz 8642).

- Das Projekt 9082 zielt auf die Wiederherstellung des ursprünglichen Zustandes des Gesetzes über die Erbschaftssteuer durch Abschaffung des Gesetzes 8642 ab.
- Das Projekt 9081 sieht vor, den steuerfreien Betrag bei der Erbschaftssteuer von Fr. 5000 auf Fr. 100 000 für die erste Kategorie (gerade Linie und Ehegatten mit gemeinsamen Nachkommen), von Fr. 5000 auf Fr. 50 000 für die zweite Kategorie (Ehegatten ohne gemeinsame Nachkommen) und von Fr. 500 auf Fr. 50 000 für die dritte Kategorie (Geschwister) zu erhöhen. Unverändert bleiben sollen die vierte Kategorie (Onkel, Tanten, Grossonkel, Grosstanten, Nefen und Grossneffen, Nichten und Grossnichten)

und die fünfte Kategorie (andere). Die daraus resultierenden Steuerausfälle sollen mit einer Erhöhung der Steuersätze für alle Kategorien kompensiert werden.

2.5 Luzern

Die Volksinitiative «Steuern vors Volk» verlangt eine Reduktion des Staatssteuerfusses. Wenn die Vorgaben nicht eingehalten werden, ist er dem obligatorischen Referendum zu unterstellen.

In der Herbstsession hat der Grosse Rat die im Rahmen des Integrierten Finanz- und Aufgabenplanes (IFAP) 2004 – 2008 vorgestellte Steuerpolitik des Regierungsrates genehmigt. Danach ist für 2005 mit einer Teilrevision des Steuergesetzes Folgendes beabsichtigt:

- Tarifkorrekturen im unteren Einkommensbereich von natürlichen Personen;
- Reduktion der Kapitalsteuer, insbesondere für Holding-, Domicil- und Verwaltungsgesellschaften;
- Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung von Gesellschaft/Anteilsinhaber nach dem Nidwaldner Modell.

Sollte das Steuerpaket des Bundes bereits am 1. Januar 2004 in Kraft treten, würde diese Teilrevision des Steuergesetzes auf das Jahr 2006 verschoben. Auf das Jahr 2007 bzw. mit Realisierung des NFA ist eine zweite Teilrevision des Steuergesetzes beabsichtigt, die in erster Linie die bundesrechtlichen Vorgaben im Bereich der Familienbesteuerung, der Wohneigentumsbesteuerung und Lösungen für die Unternehmensbesteuerung umsetzen soll.

2.6 Neuenburg

Der Grosse Rat hat am 30. September 2003 zwei Vorlagen verabschiedet und der Volksabstimmung unterstellt:

- Die kantonale Volksinitiative «Beitrag an die Erziehungskosten» und einen Gegenvorschlag des Grosse Rates in der Form einer Vorlage zur Revision des Gesetzes über die direkten Steuern;
- die kantonale Volksinitiative «Für eine Steuerreduktion für alle» und einen Gegenvorschlag des Grosse Rates in der Form einer Vorlage zur Revision des Gesetzes über die direkten Steuern und einer Vorlage betr. die Festsetzung des Steuerfusses der direkten Kantonssteuer.

Die Volksabstimmung wird im Frühling 2004 durchgeführt.

2.7 Schaffhausen

Im Kanton Schaffhausen zieht eine am 15. September 2003 beschlossene Teilrevision des Steuergesetzes per

1. Januar 2004 im Wesentlichen folgende Änderungen nach sich:

- 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 von Gesellschaft/Anteilsinhaber 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 bei 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. 6000.

2.8 Thurgau

Am 28. August 2003 wurde eine Volksinitiative zur Abschaffung der Handänderungssteuer eingereicht.

Am 16. September 2003 wurde ein Vernehmlassungsverfahren zur Teilrevision des Steuergesetzes per 1. Januar 2005 eröffnet. Die vorgesehene Teilrevision hat im Wesentlichen zum Inhalt:

- Einführung eines Teilsplittings von 1,9 und gleichzeitige Aufhebung des Zweitverdienerabzugs;
- Freistellung des Existenzminimums und Streckung des Tarifs im unteren und oberen Einkommensbereich unter Berücksichtigung des entfallenden persönlichen Sozialabzugs;
- lineare Erhöhung der Kinderabzüge;
- Einführung eines Alleinerzieherabzugs;
- Abzugsfähigkeit der Prämien für die obligatorische Krankenpflegeversicherung;
- unbeschränkter Abzug für behinderungsbedingte Kosten;
- Ausdehnung des Kinderbetreuungskostenabzugs;
- Milderung der Besteuerung des Rückkaufs einer Leibrentenversicherung während der Aufschubzeit;

- Reduktion des satzbestimmenden Einkommens bei Kapitalleistungen;
- Neuregelung der Ersatzbeschaffung im Grundstücksgewinnsteuerrecht.

2.9 Zürich

Die Abstimmung über die Volksinitiative «Schluss mit amtlicher Verteuerung der Wohnkosten für Mieter und Eigentümer» (Abschaffung der Handänderungssteuer) findet am 30. November 2003 statt.

Die Volksinitiative «Für eine geringere Besteuerung der Seniorinnen und Senioren» wird der Volksabstimmung unterstellt und dem Volk zur Ablehnung empfohlen. Der Kantonsrat stimmte am 27. Oktober 2003 in erster Lesung einem Altersabzug von Fr. 1000 für jene Steuerpflichtigen zu, die für die Altersrente der AHV das ordentliche Rentenalter erreicht haben.

Hängig ist eine am 21. Juli 2003 eingereichte Volksinitiative, mit der auf die Erhöhung des Kinderabzugs von bisher Fr. 5400 (bzw. Fr. 6100 gemäss Steuergesetz in der Fassung vom 25. August 2003) auf Fr. 10 800 abgezielt wird.

Am 18. Mai 2003 haben die Stimmberechtigten die Volksinitiative «Weniger Steuern für niedrige Einkommen (Volksinitiative für mehr Steuergerechtigkeit im Kanton Zürich)» abgelehnt.

Die Teilrevision des Steuergesetzes im Bereich natürliche Personen vom 25. August 2003 sieht Folgendes vor:

- Ausgleich der Teuerung auf den Progressionsstufen der Einkommens- und Vermögenssteuertarife sowie den betragsmässig festgelegten Abzügen;
- Beibehaltung der obersten Progressionsstufe von 13% im Einkommenssteuertarif;
- über die Teuerung hinaus zusätzliche Erhöhung:
 - des persönlichen Abzugs (bzw. der Null-Stufe im Einkommenssteuertarif) von Fr. 5500 auf Fr. 6200 für Alleinstehende bzw. von Fr. 11 000 auf Fr. 12 400 für Verheiratete;
 - des Kinderbetreuungskostenabzugs von Fr. 3100 auf Fr. 6000.

Der Regierungsrat beabsichtigt im Zusammenhang mit dem Sanierungsprogramm 04, diese Revision erst auf 2006 in Kraft zu setzen.

3 Doppelbesteuerungsabkommen

Das am 22. Januar 2002 paraphierte Einkommens- und Vermögenssteuerabkommen mit *Israel* ist am 2. Juli 2003 unterzeichnet worden. Es folgt im Wesentlichen

dem Musterabkommen der OECD und der schweizerischen Abkommenspolitik. – Für Dividenden aus Beteiligungen von mindestens 10% am Kapital der ausschüttenden Gesellschaft wird das Besteuerungsrecht des Quellenstaates grundsätzlich auf 5% begrenzt. Israel kann jedoch solche Beteiligungsdividenden, die von einer israelischen Gesellschaft an eine schweizerische Gesellschaft gezahlt werden, mit 10% besteuern, wenn diese Dividenden aus Gewinnen stammen, die in Israel der Gewinnsteuer zu einem reduzierten Sondersatz unterworfen waren. Für übrige Dividenden beträgt das Besteuerungsrecht des Quellenstaates 15%. – Zinsen können im Quellenstaat mit 10% besteuert werden. Für Zinsen auf von einer Bank gewährten Darlehen jeder Art wird jedoch das Besteuerungsrecht des Quellenstaates auf 5% limitiert. Für Zinsen, die im Zusammenhang mit Kreditverkäufen von gewerblichen, kaufmännischen oder wissenschaftlichen Ausrüstungen oder von Waren stehen, sowie für Zinsen, die für ein Darlehen gezahlt werden, das von der Regierung eines Staates oder einer seiner politischen Unterabteilungen oder lokalen Körperschaften, der Zentralbank dieses Staates oder von einem anderen, in gegenseitigem Einvernehmen bezeichneten Finanzinstitut dieser Regierung gewährt wird, ist eine Quellensteuerbefreiung vorgesehen. – Für Lizenzgebühren beträgt das Besteuerungsrecht des Quellenstaates 5%, wobei Leasingzahlungen nicht als Lizenzgebühren gelten. – Die Bestimmung über die Besteuerung von Veräusserungsgewinnen, die wegen der Forderung Israels nach einem beschränkten Quellenbesteuerungsrecht für Gewinne aus der Veräusserung von wesentlichen Beteiligungen während längerer Zeit den Abschluss des Abkommens verhinderte, entspricht nunmehr dem Musterabkommen der OECD. Gewinne aus der Veräusserung von Gesellschaftsanteilen können nur im Ansässigkeitsstaat des Veräusserers besteuert werden, es sei denn, es handle sich um Gewinne aus dem Verkauf von Anteilen an einer Immobiliengesellschaft. Im Protokoll wird jedoch festgehalten, dass Gewinne einer natürlichen Person aus der Veräusserung von Anteilen einer Gesellschaft in dem Staat besteuert werden können, in dem die Gesellschaft ansässig ist, sofern der Veräusserer in den zwei der Veräusserung der Anteile vorangehenden Jahren zu irgendeinem Zeitpunkt in diesem Staat ansässig war. Ausserdem ist im Protokoll vereinbart worden, dass die Vertragsparteien diese Bestimmung revidieren werden, sollte die Schweiz nach dem Inkrafttreten des Abkommens eine Steuer auf Gewinnen nichtansässiger Personen aus der Veräusserung von Anteilen an schweizerischen Kapitalgesellschaften einführen. – Aus dem Ausland stammende Einkünfte von Personen, die in Israel ansässig sind, unterliegen nach israelischem Recht nur dann der Besteuerung, wenn sie nach Israel überwiesen werden. Zur Vermeidung von Besteue-

rungslücken wird im Protokoll vorgesehen, dass die Entlastung von der schweizerischen Besteuerung nur insoweit gewährt wird, als die aus der Schweiz stammenden Einkünfte in Israel tatsächlich einer Besteuerung unterliegen.

Im August 2003 fanden erste technische Vorgespräche betreffend den Abschluss eines Doppelbesteuerungsabkommens mit den *Vereinigten Arabischen Emiraten (VAE)* statt.

Das am 3. April 2002 unterzeichnete Doppelbesteuerungsabkommen mit *Usbekistan* (s. Gesetzgebungs-Agenda 2002/3, in FStR 2002, S. 238) ist am 15. August 2003 in Kraft getreten. Dessen Bestimmungen finden ab dem 1. Januar 2004 Anwendung.

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:
