
IFF Institut für Finanzwissenschaft
und Finanzrecht



Universität St.Gallen

IFF Forum für Steuerrecht

Aus dem Inhalt

Jean-Blaise Paschoud, D ^r en droit	Etat de l'harmonisation fiscale dans les cantons en 2001
Dr. Ulrich Cavelti	Die Durchsetzung der Steuerharmonisierung – Grenzen und Möglichkeiten
Dr. Ivo P. Baumgartner	Steuerharmonisierung und interkantonale Freizügigkeit (1. Teil)
Dr. Stefan Köhler/ Dr. Jörg Luckey	Niedrigbesteuerung gemäss dem deutschen Aussensteuergesetz (AStG) aus Schweizer Sicht
Sibilla Cretti, D ^r en droit	Fiscalisation du trust
Dr. Ruedi Baumann	Unternehmenssteuerreform II – Zur Vernehmlassungsvorlage (2. Teil)
Lic. iur. Rainer Zigerlig/ Lic. iur. Agostino Cozzio/ Eric Hess, Fürsprecher	Gesetzgebungs-Agenda 2004/2

2004/2

Impressum

IFF Forum für Steuerrecht

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

Herausgeber und Verlag

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

Redaktion

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

Erscheinungsweise

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

Bezugspreis

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

Bestellungen

Beim Verlag

Abbestellungen

Schriftlich beim Verlag bis spätestens sechs Wochen vor Jahresende

Manuskripte und Rezensions-Exemplare

Bitte an den Verlag

Urheber- und Verlagsrechte

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

Konzept und Gestaltung

Designalltag Zürich, Ruedi Rüegg, Zürich

Druck

Cavelti AG, Druck und Media, CH-9201 Gossau

Internet-Auftritt

Die Zeitschrift verfügt über eine eigene Abteilung im Website des IFF

Abkürzungsvorschlag

FStR

ISSN 1424-9855

Fortsetzung letzte Innenseite

IFF Institut für Finanzwissenschaft
und Finanzrecht



Universität St.Gallen

IFF Forum für Steuerrecht

2004/2

Inhalt

	Artikel	
Jean-Blaise Paschoud, D ^r en droit	Etat de l'harmonisation fiscale dans les cantons en 2001 Constats et thèmes de réflexion	91
Dr. Ulrich Cavelti	Die Durchsetzung der Steuerharmonisierung – Grenzen und Möglichkeiten	106
Dr. Ivo P. Baumgartner	Steuerharmonisierung und interkantonale Freizügigkeit (1. Teil)	112
Dr. Stefan Köhler/ Dr. Jörg Luckey	Niedrigbesteuerung gemäss dem deutschen Aussensteuergesetz (AStG) aus Schweizer Sicht	121
Sibilla Cretti, D ^r en droit	Fiscalisation du trust Regard sur le droit suisse et sur certaines législations fiscales étrangères	135
Dr. Ruedi Baumann	Gesetzgebungs-Forum Unternehmenssteuerreform II – Zur Vernehmlassungsvorlage (2. Teil)	148
Lic. iur. Rainer Zigerlig/ Lic. iur. Agostino Cozzio/ Eric Hess, Fürsprecher	Gesetzgebungs-Agenda Gesetzgebungs-Agenda 2004/2	157

Etat de l'harmonisation fiscale dans les cantons en 2001

Constats et thèmes de réflexion

Jean-Blaise Paschoud, D^r en droit



*Jean-Blaise Paschoud,
D^r en droit, collaborateur de
l'Administration fédérale des
contributions. L'auteur a
participé aux travaux portant
sur l'état de l'harmonisation
formelle en Suisse en 2001.*

Table des matières

1	Préambule	Annexe
2	Première partie: L'étude sur l'état de l'harmonisation fiscale formelle en 2001	Wie verhält es sich mit Bestimmungen eines kantonalen Steuer- gesetzes, die dem StHG widersprechen?
2.1	Le mandat de la CHID	Zur Bedeutung von Art. 72 Abs. 2 und 3 StHG
2.2	Les travaux de la CSI	Vorbemerkungen
2.2.1	Rapport 1: Etat de l'harmonisation fiscale en Suisse en 2001	Unterschiedliche Arten von Harmonisierungswidrigkeiten
2.2.2	Rapport 2: Sens et portée de l'article 72 alinéas 2 et 3 LHID	Art. 72 Abs. 2 und 3 StHG als entscheidende Regeln
2.2.3	Rapport 3: Participation des cantons à l'élaboration de la législation fiscale harmonisée	Zu den Adressaten von Art. 72 Abs. 2 StHG
2.2.4	Rapport 4: Communication et information	Grenzen der Wirksamkeit von Art. 72 Abs. 2 und 3 StHG
2.2.5	Rapport 5: Collaboration des cantons et de la Confédération dans le contrôle de l'harmonisation fiscale	Zur Frage von Verträgen zwischen Kantonen (Konkordaten) zur einheitlichen Umsetzung von offenen Bestimmungen des StHG
2.3	Suite donnée aux rapports de la CSI	Empfehlungen des Vorstands der SSK
3	Deuxième partie: Quelques thèmes de réflexion	Bibliographie
3.1	Préambule	
3.2	Harmonisation fiscale: Un processus en voie d'achèvement ou un processus permanent	
3.3	Harmonisation formelle et uniformisation	
3.4	Le droit cantonal harmonisé	
3.5	Harmonisation verticale et loi fiscale unique	
4	Conclusion	

1 Préambule*

Après une longue période de gestation, la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID) a vu le jour le 14 décembre 1990, en même temps que la première des lois harmonisées, la loi sur l'impôt fédéral direct (LIFD). La LHID entrainait en vigueur le 1^{er} janvier 1993, la LIFD deux ans plus tard. Conformément à l'art. 72 LHID, les cantons disposaient d'un délai de huit ans pour adapter leurs lois fiscales aux dispositions de la loi-cadre que constitue la LHID.

Au début de l'année 2002, la Commission pour l'harmonisation des impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes (CHID)¹ a demandé à la Conférence suisse des impôts (CSI)² de lui faire rapport sur l'état de l'harmonisation formelle en Suisse en 2001. La CSI a fait procéder par une de ses commissions³ à une étude approfondie, qui sert de base à cet exposé. Nous présenterons dans un premier temps la démarche adoptée par la CSI et les résultats obtenus. Nous donnerons ensuite des informations sur le suivi de ce dossier, avant d'aborder, dans une deuxième partie, quelques aspects de l'harmonisation fiscale formelle dont le principe est inscrit à l'article 129 de la Constitution fédérale.

2 Première partie: L'étude sur l'état de l'harmonisation fiscale formelle en 2001

2.1 Le mandat de la CHID

L'expiration du délai d'adaptation des lois cantonales à la LHID a incité la CHID à demander que soit dressé un état des lois cantonales au regard de la loi fédérale précitée. Il s'agissait d'abord de dire si et dans quelle mesure les parlements cantonaux avaient respecté les dispositions de la loi-cadre, si les écarts étaient rares ou fréquents, légers ou graves. Pour sa part, la Confédération, membre de la CHID, entendait prendre les mesures utiles en vue du contrôle de la réalisation de l'harmonisation fiscale. La mise en place de la nouvelle péréqua-

tion financière n'était pas étrangère à ce souci d'assurer le succès d'une harmonisation formelle plutôt que matérielle. Pour l'Administration fédérale des contributions (AFC), l'échéance du délai d'adaptation donnait une coloration nouvelle aux mesures qu'elle doit prendre pour garantir l'harmonisation de l'interprétation de la LIFD.

L'analyse demandée intéressait également les gouvernements des cantons. L'harmonisation des lois cantonales fut parfois ressentie par les parlements cantonaux comme une perte de leur autonomie. Il était important pour eux de pouvoir démontrer que les contraintes de l'harmonisation fiscale avaient été partout les mêmes. Par ailleurs, le rythme soutenu des modifications de la LHID au cours de ces dernières années soulevait lui aussi quelques questions qui méritaient réponse. Enfin, les administrations cantonales des contributions, qui s'interrogeaient sur les moyens dont elles disposaient à cette fin, devaient aussi veiller à la réalisation de l'harmonisation horizontale des législations cantonales.

C'est en partant de ces considérations que mandat fut donné à la CSI de dresser l'état de l'harmonisation fiscale en Suisse en 2001.

2.2 Les travaux de la CSI

La CSI a mis en évidence cinq domaines d'investigation. La commission chargée de l'étude de ce dossier a donc présenté cinq rapports principaux. Nous en donnons ici un bref aperçu.

2.2.1 Rapport 1: Etat de l'harmonisation fiscale en Suisse en 2001

La CSI a procédé à la comparaison des dispositions des lois cantonales concernant l'assujettissement à l'impôt et l'imposition du revenu et de la fortune des personnes physiques. Se fondant sur cette étude comparative, dont elle admettait qu'elle aurait pu être plus détaillée puisqu'elle ne portait que sur les lois à l'exclusion des instructions concernant leur application, la CSI a d'abord souligné que les législations fiscales cantonales ont été effectivement et pour l'essentiel harmonisées en 2001, même si subsistent ici et là des divergences entre lois

* Tout rapport sur de tels travaux implique une part de subjectivité. Cette dernière, pleinement assumée, permet au rapporteur de rappeler que ses propos n'engagent ni son employeur, ni les diverses institutions citées.

1 La CHID a été instituée par le Chef du Département fédéral des finances en accord avec la Conférence des directeurs cantonaux des finances. Formée de représentants des cantons et de ce département fédéral, elle est assistée d'un collège d'experts. Sa tâche est en particulier d'apprécier les projets de réforme de la fiscalité du point de vue de l'harmonisation fiscale,

et de faire part de son avis à la Conférence des directeurs cantonaux des finances.

2 La Conférence suisse des impôts est l'organe faitier des administrations cantonales des contributions; l'Administration fédérale des contributions en fait également partie. Pour plus de détails sur l'organisation de cette conférence, voir son site www.steuerkonferenz.ch.

3 Il s'agit de la Commission législation et harmonisation (KOGHA).

cantonales et LHID. Ces écarts peuvent résulter d'une erreur du législateur, d'une interprétation erronée de la LHID, de la mise à profit d'un certain flou de la loi fédérale ou d'une volonté clairement établie et assumée de s'écarter de la LHID. Ainsi que l'ont démontré quelques arrêts récents du Tribunal fédéral⁴, la portée exacte de la LHID n'est pas toujours facile à déterminer, et l'on pourrait donc ajouter aux causes d'écart précitées celle de l'«erreur de droit», lorsque le législateur peut penser de bonne foi que la disposition qu'il adopte est conforme à la LHID et que cet avis est partagé par les autres cantons. Ajoutons que ces écarts sont presque toujours en faveur des contribuables; une solution contraire à la LHID au bénéfice du fisc serait rapidement contestée par les personnes intéressées et sanctionnée par les autorités judiciaires.

L'harmonisation des lois cantonales se marque déjà au niveau de leur structure fort semblable d'un canton à l'autre. Elle a également des effets sur la formulation juridique des règles adoptées, qui prend souvent modèle sur la LIFD. Dans des domaines non couverts par cette loi fédérale, en matière d'imposition de la fortune par exemple, la rédaction de certains textes légaux est le fruit d'ententes régionales. Cette harmonisation des textes légaux sur le plan formel facilite grandement la recherche de références légales topiques dans les lois cantonales. Elle renforcerait la transparence du système fiscal suisse si l'on pouvait admettre que l'uniformisation des textes signifie que leur interprétation est aussi harmonisée. Tel n'est toutefois pas toujours le cas.

La CSI observe que la faible densité normative de la LHID dans certains domaines traités par la loi ne conduit pas toujours les cantons à faire un large usage de l'autonomie que la LHID leur reconnaît. Les cantons ont parfois procédé à une forte harmonisation, voire à une uniformisation de leurs législations, alors que la densité normative de la LHID leur laissait une grande liberté. L'autonomie dont jouit un canton dans un domaine du droit fiscal harmonisé ne dépendrait donc plus seulement de la densité normative de la LHID. Elle devrait aussi être appréciée au regard du degré d'harmonisation horizontale effective des lois cantonales correspondantes. En d'autres termes, un fort rapprochement de la majorité des législations cantonales dans un domaine de la fiscalité directe harmonisée serait pour le canton une invitation à limiter l'exercice de son auto-

mie en fonction de l'usage qui en a été effectivement fait par les autres cantons.

Les dispositions relatives à l'imposition dans le temps (système de la taxation annuelle postnumerando des personnes physiques) permettent de mettre en évidence la volonté d'harmonisation des cantons dans un domaine réglé de manière plutôt sommaire tant par la LHID que par la LIFD. Telles qu'adoptées en 1990, les dispositions de ces deux lois concernant la taxation annuelle laissaient de très nombreux points indécis. La Conférence des directeurs des finances en a pris conscience et a chargé un groupe de travail de présenter un rapport en vue de faciliter l'introduction de ce nouveau système dans les cantons⁵. L'AFC, qui avait participé à ces travaux, en a tenu compte lors de l'élaboration des ordonnances d'application de la LIFD. Ces travaux furent également pris en considération par les cantons lors de l'introduction de la taxation annuelle postnumerando. La comparaison des lois cantonales et de la LIFD met en évidence l'harmonisation réalisée dans ce domaine. Il est intéressant de relever que ce processus d'harmonisation et d'uniformisation de l'imposition dans le temps a pris plusieurs années avant d'aboutir et qu'il avait pour avantage d'intervenir dans un domaine entièrement nouveau, où les cantons n'avaient pas pu développer des pratiques différentes. Ces circonstances ont largement contribué au succès de la démarche.

Dans son analyse, la CSI n'a pas seulement tenu compte du devoir des cantons d'adapter leurs législations cantonales au 31 décembre 2000. Même si un auteur a pu parler à ce propos de «la dernière ligne droite»⁶, la CSI n'a pu que prendre acte que les modifications successives de la LHID faisaient de l'adaptation des lois cantonales à cette loi fédérale une tâche quasi permanente. A cette occasion, elle a mis en évidence deux aspects nouveaux de l'harmonisation formelle des lois fiscales de la Confédération et des cantons.

Le premier aspect est la tendance à l'uniformisation des législations cantonales par le biais d'une LHID comprise comme une loi-modèle plutôt que comme une loi-cadre. Dans les domaines nouveaux du droit harmonisé, l'harmonisation tend à l'uniformisation du droit fiscal suisse. Il y a passage de la méthode normative indirecte à la méthode normative directe. Cette uniformisation peut être délibérément voulue par les cantons et par la

4 Citons par exemple l'arrêt du Tribunal fédéral du 19 décembre 2003 en la cause Service des contributions du canton du Jura contre C. et Commission de recours en matière d'impôts du canton du Jura, 2A.355/2003.

5 MARKUS REICH (ED.), Imposition postnumerando des personnes physiques, Rapport du groupe de travail établi par la Conférence des directeurs cantonaux des finances, Berne, 1993.

6 DANIELLE YERSIN, Harmonisation fiscale: La dernière ligne droite, Archives 69 (2000/01), p. 305.

Confédération. Pour la taxation annuelle postnumerando des personnes physiques par exemple, la mise en place de règles légales et de directives d'application très largement uniformes résulte d'une volonté commune des collectivités intéressées et a donné des résultats très positifs. Dans le domaine des déductions générales, les cantons ont pendant un certain temps⁷ admis que la fixation de limites en francs semblables pour l'impôt fédéral direct et pour les impôts cantonaux pouvait contribuer à la transparence et à la simplification du système fiscal suisse.

Cette tendance à l'uniformisation peut aussi être le fait du législateur fédéral seul, et parfois contre l'avis des cantons. Lors de la révision de la LHID dans le cadre du train de mesures fiscales 2001, le Parlement fédéral a calqué la loi d'harmonisation sur celle de l'impôt fédéral direct. Pour l'imposition du logement, il a voulu que les montants en francs des mesures d'appoint⁸ soient les mêmes pour tous les impôts directs. Il a par ailleurs imposé aux cantons un système d'épargne logement que ces ceux-ci rejetaient à une très large majorité. En incitant ainsi certains cantons à faire usage de leur droit de référendum contre les mesures adoptées le 20 juin 2003, le Parlement fédéral a fait la démonstration des risques que comporte une uniformisation unilatérale de la fiscalité directe cantonale et fédérale.

La difficulté croissante des cantons de suivre le rythme d'adaptation imposé par les modifications de la LHID est le deuxième aspect mis en évidence par la CSI. Pour celle-ci, l'accélération du rythme des changements de lois sur le plan fédéral est de nature à mettre doublement en cause le système voulu par l'article 129 de la Constitution. D'une part, cette accélération fragilise la collaboration des cantons lors de l'élaboration du droit fiscal harmonisé. Cette carence dans la participation des cantons à l'élaboration de la loi peut affecter la qualité du produit «harmonisation fiscale» – la norme LHID adoptée perd de sa généralité et devient aussi détaillée que la disposition correspondante de la LIFD – et pousse le législateur fédéral sur la pente de la méthode normative directe. Cette accélération du rythme législatif provoque d'autre part le raccourcissement des délais dont les cantons doivent disposer pour suivre les procédures parlementaires nécessaires à la concrétisation de la norme fédérale dans la loi fiscale cantonale et comporte donc le risque accru d'une application directe du droit fédéral au sens de l'article 72 alinéa 2 LHID. Il y

aurait alors usage d'un instrument juridique à d'autres fins que celles pour lesquelles il a été conçu.

La comparaison entre législations fiscales a également porté sur la LHID, la LIFD et les lois cantonales. Le rapport dresse l'état de l'harmonisation verticale et observe sur ce point une évolution critiquable. En 1990, le Parlement fédéral avait une vision claire de la place de la LIFD en tant que première des lois harmonisées. La LHID était une loi fondamentale qui s'adressait aux législateurs cantonaux, en leur indiquant les principes d'après lesquels ils devaient édicter les normes concernant l'assujettissement, l'objet de l'impôt et l'imposition dans le temps, ainsi que les règles de procédure et de droit pénal fiscal. L'harmonisation fiscale visant le droit fédéral et les droits cantonaux, il appartenait au législateur fédéral de prendre en compte ces mêmes principes lors de l'élaboration de la LIFD, en veillant ainsi à une harmonisation verticale de la LIFD et des lois cantonales. Dans le Message du 25 mai 1983 sur l'harmonisation fiscale, la LHID précédait la LIFD. Dans les messages les plus récents concernant la fiscalité directe fédérale et cantonale, c'est l'inverse qui semble devenir la règle. La LIFD tend à être considérée dans le cursus législatif comme la loi prioritaire. L'uniformisation verticale, fondée sur la LIFD en tant que loi-modèle, remplacerait ainsi l'harmonisation verticale, où la LIFD doit le respect à la LHID et tient rang presque égal avec les lois cantonales, même si elle peut être qualifiée de «prima lex inter pares».

Certains aspects de la fiscalité directe cantonale ne sont pas abordés dans la LHID. L'autonomie cantonale est alors, en principe, pleine et entière. A titre d'exemples, citons le début et la fin de l'assujettissement, l'étendue de l'assujettissement, la responsabilité du contribuable et de tiers. Dans ces domaines, les cantons ont procédé eux-mêmes à une harmonisation de leurs législations fiscales, en s'inspirant très largement des dispositions de la LIFD ou d'une autre loi cantonale, des règles de conflit du droit intercantonal ou des normes retenues par les conventions en vue d'éviter les doubles impositions internationales. Le rapport relève à juste titre l'importance de cette harmonisation horizontale volontaire, de ce rapprochement de fait et de droit des lois cantonales à l'initiative des seuls parlements cantonaux.

Toujours au nombre des considérations générales de ce rapport figurent quelques remarques concernant le droit intercantonal. En fixant les règles de l'assujettissement

7 Les décisions prises par le Parlement fédéral dans le cadre du train de mesures fiscales 2001 et concernant l'imposition du logement pourraient toutefois mettre un frein à cette volonté d'harmonisation verticale des cantons.

8 Déduction des frais d'entretien du logement principal, déduction partielle des intérêts des dettes privées des nouveaux propriétaires.

personnel ou économique à l'impôt, la LHID a déjà eu des effets sur ce domaine du droit. Avec l'adoption de la loi du 15 décembre 2000 sur la coordination et sur la simplification des procédures de taxation dans les rapports intercantonaux, le législateur fédéral est intervenu, à la demande des cantons, dans les relations entre cantons en établissant de véritables règles de conflit fondées sur l'interdiction constitutionnelle de la double imposition. L'analyse entreprise par la CSI a mis en lumière un autre élément important, mais à notre sens largement ignoré, des rapports entre harmonisation fiscale et droit fiscal intercantonal. Comme le montre l'exemple de l'hoirie, qualifiée de sujet fiscal par plusieurs lois cantonales lorsque les droits des héritiers sont indéterminés ou litigieux, l'adoption d'une telle réglementation par la majorité ou par une forte minorité des cantons ne devrait pas rester sans effet sur la jurisprudence rendue par le Tribunal fédéral en application de l'article 127 alinéa 3 de la Constitution. De même, le fait que nombre de cantons, définissant l'établissement stable, qualifient de tel un chantier d'une durée de plus de douze mois, devrait conduire à une modification de la jurisprudence actuelle. En d'autres termes, si les cantons adoptent des dispositions semblables et leur donnent le même sens, les règles de conflit établies par le Tribunal fédéral devront nécessairement tenir compte de cette situation. Par une harmonisation fiscale horizontale, les cantons sont donc à même d'exercer une influence directe sur le droit fiscal intercantonal.

2.2.2 Rapport 2: Sens et portée de l'article 72 alinéas 2 et 3 LHID

L'article 72 alinéa 2 LHID prescrit qu'à l'échéance du délai d'adaptation des lois cantonales aux dispositions des titres deuxième à sixième de la LHID, le droit fédéral est directement applicable si les dispositions du droit fiscal cantonal s'en écartent. Le gouvernement cantonal édicte les dispositions provisoires nécessaires.

La CSI a estimé nécessaire de procéder à une étude approfondie de cette disposition et de ses conséquences dans les cantons à l'échéance du délai général d'adaptation prévu à l'article 72 alinéa 1 LHID. Approuvé par le Comité de la CSI en février 2003, ce document est publié à la suite du présent exposé.

2.2.3 Rapport 3: Participation des cantons à l'élaboration de la législation fiscale harmonisée

Cette partie de l'étude générale sur l'état de l'harmonisation fiscale dans les cantons était indispensable si l'on entendait faire un bilan général de l'harmonisation fiscale en 2001.

Le rapport fait le point sur la participation des cantons à l'élaboration du droit fiscal fédéral. Il rappelle l'existence des diverses institutions intercantionales qui interviennent dans ce processus: la Conférence des gouvernements cantonaux (CdC), la Conférence des directeurs cantonaux des finances (CDF), la CHID et la CSI. Il relève que dans le domaine de l'harmonisation des impôts directs, les structures mises en place devraient être clarifiées. Le système de milice pratiqué par la CSI pourrait ne plus être suffisant dans le contexte actuel de développement et de réforme de la fiscalité harmonisée. Le rapport met également le doigt sur les difficultés qui peuvent surgir lorsqu'une institution comme la CSI ne peut pas émettre des directives obligatoires pour ses membres, mais doit agir uniquement par le biais de recommandations. Il porte enfin l'accent sur le rôle essentiel que joue une information exacte et complète lors du processus d'élaboration des lois fiscales et regrette à cet égard le défaut de données statistiques pertinentes.

Le rapport aborde également la question de la nature de la collaboration des cantons à l'élaboration du droit fédéral sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes. Lors de l'élaboration de la LHID, la collaboration des cantons, expressément mentionnée à l'article 42 quinquies de l'ancienne Constitution, fut considérée comme une participation qualifiée. La Confédération devait en effet prendre en considération les importants travaux préparatoires effectués par la Conférence des directeurs cantonaux des finances ainsi que par diverses commissions réunissant des représentants des cantons et de la Confédération. Cette collaboration «qualifiée» fut aussi celle qui présida à l'établissement des dispositions fiscales de la loi fédérale sur la prévoyance professionnelle puis de ses ordonnances d'application. Il en alla de même lors de l'élaboration des dispositions relatives à la taxation annuelle postnumero des personnes physiques.

Après avoir relevé que l'article 129 de la Constitution ne fait plus allusion à cette participation qualifiée des cantons, le rapport observe que le maintien d'une collaboration qualifiée entre Confédérations et cantons, toujours nécessaire, ne dépend pas tant du texte de la Constitution que de la volonté des partenaires. A cet égard, la collaboration des cantons serait d'autant plus profitable à un projet de loi qu'elle interviendrait le plus tôt possible. Une telle collaboration au stade préliminaire d'un projet permet en effet aux cantons d'en prendre la juste mesure et d'améliorer de ce fait la qualité de leur apport. Il est regrettable que ces modalités idéales de collaboration ne puissent pas toujours être réalisées, en particulier lorsque le projet de modification des dispositions fiscales est lié à un autre projet de loi sans rapport direct avec la fiscalité ou lorsque le projet émane du Parlement fédéral lui-même.

Examinant ensuite les moyens dont disposent les cantons pour faire évoluer le droit fiscal harmonisé, le rapport admet un certain déficit dans ce domaine tout en relevant que les cantons n'ont fait qu'un usage relativement restreint de leur droit d'initiative sur le plan fédéral. Une participation active des cantons au développement et à la réforme du droit fédéral harmonisé nécessiterait aussi une organisation plus performante et des ressources humaines plus disponibles.

Dans ses conclusions, le rapport présente plusieurs propositions organisationnelles allant dans le sens d'un renforcement des institutions existantes.

La CSI a aussi examiné la collaboration des cantons dans les domaines de l'harmonisation où ils sont seuls concernés: imposition de la fortune, imposition des gains immobiliers privés, imposition des sociétés auxiliaires, par exemple. Elle constate que les cantons peinent à prendre l'initiative des changements et qu'ils ne disposent pas toujours d'une vision claire du champ d'autonomie dont ils doivent assurer le maintien ou le renforcement. La CSI est d'avis que des mesures devraient être prises par les cantons afin de renforcer leur potentiel d'innovation dans les domaines de la fiscalité qui les concernent au premier chef.

2.2.4 Rapport 4: Communication et information

Le développement de l'harmonisation fiscale a conduit les cantons à s'interroger sur les problèmes de communication et d'information. La CSI constate que ces domaines sont insuffisamment développés et encourage les cantons à prendre diverses mesures en vue d'améliorer l'efficacité et la rapidité des échanges d'informations entre autorités fiscales. Elle considère en d'autres termes que le développement de ces échanges peut constituer une contribution importante à la réalisation de l'harmonisation fiscale. Elle soutient aussi que l'application uniforme des dispositions de lois fiscales harmonisées améliore la transparence et la sécurité du système fiscal. Le rapport sur la communication et l'information développe ces thèses. Il aborde en particulier les questions soulevées par l'élaboration et la diffusion de circulaires et directives concernant l'application de la LIFD et des lois cantonales harmonisées, puis la diffusion des décisions judiciaires fédérales et cantonales. Après avoir dressé un court inventaire des procédures de communication existantes ainsi que leur objet, le rapport met en lumière les changements de pratique qu'implique en ce domaine l'exécution du droit cantonal harmonisé. Le rapport porte enfin sur les problèmes liés à la mise à disposition de données statistiques.

La connaissance de l'application des lois fiscales harmonisées par les cantons contribue de manière fondamentale à la transparence du système fiscal suisse. Le rapport propose donc des mesures d'amélioration dans la présentation systématique et thématique des circulaires et instructions existantes, qui devraient avoir rang de directives d'application du droit fiscal cantonal et fédéral harmonisé. Un tel souhait ne peut être réalisé que si les cantons s'efforcent d'uniformiser l'interprétation des notions auxquelles se réfèrent les dispositions de la loi d'harmonisation.

Les récents arrêts du Tribunal fédéral concernant l'harmonisation fiscale vont certainement contribuer de manière déterminante à une harmonisation qui ne serait plus seulement celle des textes de lois, mais de leur interprétation. Le rapport va également dans ce sens en proposant que la jurisprudence fédérale ou cantonale fasse l'objet d'une large diffusion, que les cantons devraient assurer avec les moyens techniques adéquats.

L'échange d'informations est une des pierres d'angle de la collaboration intercantonale en matière fiscale. A cette fin, la CSI a mis en place des procédures de transmission de données. Le rapport en fait l'inventaire. La démarche suivie jusqu'ici par les cantons a été empreinte de pragmatisme. Il serait temps, selon le rapport, de tenir compte des nouvelles exigences découlant de l'harmonisation fiscale. La réglementation des effets des transferts de domicile ou des modifications des causes de rattachement en Suisse, la possibilité des emplois intercantonaux, le suivi des mesures des différés d'imposition prévus par la nouvelle loi sur la fusion, sont des exemples de mesures législatives qui rendent nécessaire un développement significatif de l'échange d'informations entre autorités fiscales cantonales. Le rapport propose de ce fait de donner à un tel échange une organisation et des supports informatiques plus performants.

2.2.5 Rapport 5: Collaboration des cantons et de la Confédération dans le contrôle de l'harmonisation fiscale

Les écarts entre droit cantonal et LHID n'ont guère de chances de durer s'ils sont en défaveur des contribuables. Ceux-ci useront en effet des voies de droit leur permettant de faire contrôler par les autorités judiciaires la compatibilité du droit cantonal avec le droit fédéral. En revanche, la situation est différente si le canton accorde à ses contribuables un traitement fiscal favorable incompatible avec la LHID. La CSI a dès lors recherché s'il convenait de remédier à une telle situation et, dans l'affirmative, par quels moyens. Il s'agissait en d'autres termes de définir le rôle de la Confédération et des can-

tons dans le processus de contrôle de l'harmonisation, et cela en dehors des instruments juridiques prévus aux articles 72 et 73 LHID. A cet égard, la CSI a présenté les quatre variantes suivantes:

Variante 1: Responsabilité individuelle des cantons dans la réalisation de l'harmonisation

La poursuite de l'harmonisation a lieu à l'initiative des cantons s'ils le demandent, et à l'initiative de la Confédération dans les domaines où elle estime devoir agir, notamment pour l'impôt fédéral direct. Les cantons n'ont pas de mesure particulière à prendre pour s'assurer que le principe d'harmonisation est respecté par les autres cantons; ils n'ont pas de responsabilité à cet égard. La Confédération intervient auprès des cantons qui ne respectent pas le droit harmonisé dans le cadre des articles 72 et 73 LHID. Aucune autre mesure n'est prévue en cas de violation de la LHID par un canton («Aufsichtslücke»⁹). Les autorités judiciaires interviennent lorsque des dispositions de droit cantonal, défavorables au contribuable, ne sont pas compatibles avec la LHID. Cette loi n'est pas modifiée en vue de mettre en place des instruments qui permettent le contrôle et la réalisation de l'harmonisation fiscale dans les cantons.

Variante 2: Responsabilité primaire et collective des cantons dans la réalisation de l'harmonisation

L'harmonisation est d'abord l'affaire des cantons, qui en assument la responsabilité collectivement et mettent en place un système d'examen de la conformité des lois fiscales cantonales avec la LHID. Chaque canton accepte le principe d'un tel examen effectué par d'autres cantons et qui fait l'objet d'un rapport à l'autorité d'examen. Celle-ci se prononce sur le rapport. Les rapports de l'autorité d'examen sont transmis à la Conférence des directeurs cantonaux des finances. En cas de violation de la LHID par un canton, cette Conférence peut inviter le gouvernement cantonal concerné à prendre les mesures utiles en vue de rétablir une situation conforme au droit. La Confédération n'intervient auprès d'un gouvernement cantonal que si celui-ci refuse d'obtempérer. Conformément à l'article 44 alinéa 3 de la Constitution, les différents entre cantons et Confédération sont, autant que possible, réglés par la négociation ou par la médiation.

Variante 3: Responsabilité primaire de la Confédération dans la réalisation de l'harmonisation.

Le contrôle de l'harmonisation des législations cantonales échoit en priorité à la Confédération, puisqu'il

s'agit du respect du droit fédéral par les cantons. La Confédération désigne une autorité de contrôle. En cas de violation de la LHID par un canton, la Confédération intervient auprès du gouvernement de ce canton en l'invitant à prendre les mesures utiles en vue de rétablir une situation conforme au droit. Cette responsabilité prioritaire de la Confédération, l'autorité compétente pour intervenir, les moyens d'intervention à mettre à sa disposition et les sanctions en cas de violation de la LHID, doivent être précisés dans la LHID.

Variante 4: Réalisation et exécution de l'harmonisation en tant que responsabilités partagées de la Confédération et des cantons

La Confédération et les cantons partagent la responsabilité de la réalisation et de l'exécution de l'harmonisation fiscale, selon le mandat constitutionnel (article 129 de la Constitution). La fidélité confédérale veut que, dans le domaine des impôts directs, Confédération et cantons poursuivent le même but général (la réalisation du mandat constitutionnel d'harmonisation), dans la concertation. Les cantons ne peuvent légiférer de manière contraire à la loi d'harmonisation et la Confédération doit prendre en compte les efforts des cantons en matière d'harmonisation. La LHID est complétée afin de mettre en place les instruments juridiques et politiques nécessaires au respect des principes énoncés ci-dessus.

La CSI ainsi que la CHID, admettant l'une et l'autre la nécessité d'un contrôle de l'harmonisation des lois cantonales, se sont prononcées pour la quatrième variante.

2.3 Suite donnée aux rapports de la CSI

Les divers rapports de la CSI ont été adoptés par le Comité de cette Conférence au printemps 2003. Ils ont été transmis pour examen et décision à la Commission pour l'harmonisation des impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes. Lors de sa séance du 19 mars 2003, celle-ci a décidé de poursuivre l'étude de la mise en place d'un système de contrôle de l'harmonisation fiscale. Elle a opté pour la quatrième variante et a fait part de ce choix au Comité de la Conférence des directeurs cantonaux des finances.

Par décision du 19 septembre 2003, ce comité a donné mandat à la CHID «de nommer un groupe d'experts comprenant des représentants de la Confédération et des cantons, afin de procéder à l'étude des mesures juridiques (notamment modification de la LHID) et des infrastructures utiles à la réalisation du principe de contrôle de l'harmonisation fiscale des impôts directs relevant d'une responsabilité partagée de la Confédération et des cantons». Ce groupe d'experts est actuellement au travail. Son rapport devrait être déposé en juin 2004.

9 Cf. ADRIAN KNEUBÜHLER, Durchsetzung der Steuerharmonisierung, Archives 69 (2000/01), p. 209 ss, notamment 260 et 261, et la doctrine citée.

La décision finale sur la suite à donner à ces travaux appartiendra à la Conférence des directeurs cantonaux des finances ainsi qu'au Département fédéral des finances. Sur la base de ces décisions, le Conseil fédéral pourrait alors se prononcer sur l'élaboration d'un message sur l'état de l'harmonisation fiscale et sur son développement.

3 Deuxième partie: Quelques thèmes de réflexion

3.1 Préambule

Les rapports dressés par la CSI à l'intention de la CHID ne prétendent pas traiter l'harmonisation fiscale sous tous ses aspects. Mais ils invitent à une réflexion plus approfondie sur le sens et la portée de l'harmonisation formelle des lois fiscales sur les impôts directs, de cette harmonisation dont on a dit qu'elle devrait constituer l'un des fondements du fédéralisme. Ces quelques observations sont certes empreintes de subjectivité. Le jugement que l'on peut porter sur l'évolution de l'harmonisation dépend pour une large part d'objectifs ou de critères (transparence du système fiscal, simplification de la taxation, efficacité du système, effets sur l'économie, concurrence intercantonale, équité fiscale, péréquation financière, notamment) de nature plus politique que juridique.

3.2 Harmonisation fiscale: Un processus en voie d'achèvement ou un processus permanent

Le mandat confié à la CSI l'a été dans le but de faire le point sur un processus qui s'est étendu sur plus d'une décennie et qui trouvait son aboutissement à la fin de l'année 2000. La réussite de l'uniformisation du système d'imposition dans le temps des personnes physiques a contribué à créer le sentiment que le processus d'harmonisation était achevé. Dans son Message de 1983, le Conseil fédéral relevait d'ailleurs que les projets de LHID et de LIFD tendaient moins à la réforme du droit qu'à l'harmonisation de celui-ci¹⁰.

L'état des lieux dressé à la demande de la CHID montre certes qu'une étape importante a été franchie à fin 2000, mais que cette étape sera suivie par d'autres. L'harmonisation formelle est ainsi devenu un processus tendant à la réforme du droit fiscal suisse. Les cantons devraient en percevoir l'importance et la permanence, et mettre

en place une organisation, des ressources humaines et des moyens leur permettant d'affronter les complexes problèmes que soulèvent les réformes en cours et à venir de la fiscalité directe. La qualité de la collaboration des cantons à l'élaboration du droit fiscal harmonisé passe aussi par l'établissement de bases statistiques qui permettent de déterminer, canton par canton, les incidences financières des réformes fiscales conduites par la Confédération.

3.3 Harmonisation formelle et uniformisation

Ainsi que le dit le Tribunal fédéral dans plusieurs de ses récents arrêts, les objectifs de l'harmonisation formelle sont l'ajustement réciproque des impôts directs de la Confédération et des cantons, une plus grande transparence du système fiscal suisse et une simplification de la taxation, tout en ménageant le plus possible l'autonomie – en particulier financière – des cantons. L'harmonisation fiscale ne doit pas conduire à une uniformisation des systèmes fiscaux, mais à leur coordination sur la base du principe de subsidiarité. Toutefois, dans les domaines où il n'existe pas ou plus de besoin de régime cantonal différent, il se justifie d'admettre une harmonisation plus poussée sur la base du droit fédéral, même si cela ne ressort pas clairement du texte de la loi. En effet, le champ d'autonomie cantonale doit avoir une fonction claire et déterminée et n'est pas un but en soi¹¹.

L'étude entreprise sur l'état de l'harmonisation en Suisse en 2001 a montré que l'harmonisation fiscale formelle gagnerait en force si les normes des lois fiscales harmonisées recevaient de la part des cantons et de la Confédération une seule et même interprétation. Or, sur de nombreux points encore, les pratiques cantonales sont divergentes sans que l'on puisse en comprendre vraiment les raisons. Dans ce domaine, la tendance à l'harmonisation des interprétations n'est pas suffisamment forte au sein des cantons, qui devraient pourtant admettre, comme le dit le Tribunal fédéral, que la cohérence du système juridique suisse exige, en matière d'impôts, la cohérence des normes fiscales, fédérales et cantonales, ainsi que celle de leur interprétation¹². Cette cohérence de l'interprétation peut certes être garantie par les autorités judiciaires et par le Tribunal fédéral; mais elle est aussi l'affaire des autorités chargées d'appliquer ces normes, par le biais de circulaires d'application dont la validité devrait être admise

10 MESSAGE SUR l'harmonisation fiscale du 25 mai 1983, Partie générale, chiffre 14.

11 Arrêt du Tribunal fédéral du 19 décembre 2003 en la cause Service des contributions du canton du Jura contre C. et Commis-

sion cantonale de recours en matière d'impôts du canton du Jura, 2A.355/2003.

12 Arrêt cité sous note 11, considérant 5.2. Voir également l'ATF du 13 février 2004 en la cause M. et E. J. contre Administration cantonale des impôts du canton de Vaud et Tribunal administratif du canton de Vaud, 2P.170/2003 et 2A.289/2003.

par l'ensemble des cantons. Ces derniers devraient donc faire le pas vers l'harmonisation de l'interprétation et en admettre pleinement le principe et les conséquences. Cela pourrait passer par un renforcement des compétences de la CSI.

Dans le domaine législatif, la tendance à l'uniformisation, au passage à la méthode normative directe, ne doit pas être sous-évaluée. Le rythme très rapide des révisions comporte le risque de mettre les cantons dans une situation de dépendance. Une des difficultés nouvelles auxquelles ces collectivités sont confrontées réside dans le fait que l'harmonisation ne tend plus désormais à harmoniser des pratiques cantonales existantes, mais à réformer le système fiscal. De tels changements sont rendus d'autant plus complexes que leurs répercussions sur les finances cantonales peuvent fortement différer. Une juste appréciation de toutes leurs conséquences, à tous les niveaux, nécessite un temps de préparation et de réflexion qui semble incompatible avec le rythme très rapide de certaines révisions législatives. Si elle ne peut être assurée par la longue maturation des projets législatifs, la cohérence des lois fiscales risque de conduire à terme à la transformation de la LHID en loi-modèle et à l'abandon progressif de cette collaboration considérée en 1983 comme le ferment de l'harmonisation des impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes.

La Confédération n'est pas la seule responsable de cette évolution vers l'application de la méthode normative directe en lieu et place de celle que voulait le Constituant. Les cantons devraient garder à l'esprit l'article 129 alinéa 1, deuxième phrase de la Constitution. La Confédération fixe certes les principes de l'harmonisation, mais elle doit prendre en considération les efforts des cantons en matière d'harmonisation. Ces efforts, les cantons les ont incontestablement faits, avec succès, dans le domaine de l'imposition dans le temps du revenu et de la fortune des personnes physiques. De même, ils ont pris l'initiative d'une nouvelle réglementation des relations intercantionales en cas de transfert de domicile. Dans d'autres domaines en revanche, les efforts en matière d'harmonisation des cantons restent peu visibles. Peut-être en serait-il autrement si le Parlement fédéral avait accepté en 1990 de mettre en place cette «commission pour l'harmonisation fiscale» (art. 71 du projet de LHID) dont l'une des tâches aurait été précisément de contribuer à l'exécution et au développement du droit fédéral harmonisé¹³.

13 MESSAGE sur l'harmonisation fiscale du 25 mai 1983, commentaire du titre septième de la LHID.

3.4 Le droit cantonal harmonisé

L'un des constats intéressants faits lors de cette étude sur l'état de l'harmonisation est celui de l'existence d'une harmonisation de domaines du droit fiscal cantonal non traités par la LHID. Ce rapprochement des lois fiscales cantonales résulte de la seule décision des cantons et non d'une obligation d'adaptation des lois cantonales aux dispositions d'une loi-cadre fédérale. A cet égard, le rôle de la LIFD est souvent déterminant. C'est généralement par elle que se fait le rapprochement des législations cantonales.

On peut se demander si ce rapprochement des droits cantonaux doit être suivi d'une harmonisation fédérale par inscription des dispositions correspondantes dans la LHID ou s'il ne faut pas privilégier la voie des conventions intercantionales. La première des voies citées semble être la plus facile d'accès et la plus efficace. Elle a d'ailleurs été suivie dans le cadre du train de mesures fiscales 2001, lors de l'inclusion dans la LHID des articles 6a et 6b concernant la succession fiscale et la responsabilité solidaire, dispositions communes aux lois fiscales cantonales ainsi qu'à la LIFD. Dans un tel cas, le devoir du Parlement fédéral de collaborer avec les cantons devrait être considéré comme particulièrement strict; ce n'est qu'avec la plus grande retenue que le législateur fédéral pourrait s'écarter de la solution retenue par les cantons.

Cette existence d'un droit commun cantonal démontre que les cantons peuvent avoir dans le domaine de l'harmonisation des lois fiscales cantonales un rôle particulièrement important et qu'ils sont à même de faire preuve d'initiative dans ces domaines. La pression fédérale de l'obligation d'adaptation de ces droits à la LHID a certainement encouragé un tel rapprochement. Cette pression disparue, le nouvel aiguillon dont les cantons ont peut-être besoin pourrait être la mise en place de la nouvelle péréquation financière ou le maintien – pour ne pas dire la défense – de leur autonomie financière.

3.5 Harmonisation verticale et loi fiscale unique

Au moment de son adoption, la LHID fut considérée comme un loi-cadre et la LIFD comme la première des lois fiscales harmonisées. Le législateur tenait à observer autant que possible le principe de l'harmonisation verticale dont le respect impliquait celui de priorités dans l'activité législative: établir d'abord le principe dans la LHID, puis concrétiser le principe adopté dans la LIFD, les cantons faisant de même dans leurs lois fiscales. Au cours des dernières années, cet ordre de priorité paraît s'être inversé. Le législateur fédéral fixe d'abord les règles applicables à l'impôt fédéral direct,

puis les retranscrit souvent telles quelles dans la LHID. La reprise de ces dispositions généralement très détaillées dans la législation cantonale peut alors apparaître comme un procédé inutile et lourd sur le plan législatif et administratif. Des voix se sont donc élevées pour demander s'il ne serait pas plus simple et plus efficace d'avoir une seule loi fiscale pour toute la Suisse, en laissant aux cantons le soin de fixer le tarif et le montant des déductions sociales. Une telle solution n'est d'évidence pas celle qu'ont voulu la Confédération et les cantons au moment de l'adoption de la disposition constitutionnelle régissant l'harmonisation fiscale. Il n'est toutefois pas exclu qu'elle recueille à terme les faveurs des contribuables et même des autorités fiscales, si le rythme élevé des réformes de la fiscalité ne connaît pas de trêve.

Dans son Message du 14 novembre 2001 concernant la Réforme de la péréquation financière et de la répartition des tâches entre la Confédération et les cantons, le Conseil fédéral rappelle le rôle central que joue le régime fiscal pour le fonctionnement de tout Etat fédéral. Il considère que ce régime en Suisse se fonde sur le principe de concurrence; la compétence fiscale en matière d'impôts directs appartient en effet aux cantons et aux communes, qui fixent de manière autonome les taux d'imposition, leur progression et les montants exonérés d'impôt. Pour le Conseil fédéral, la combinaison de la péréquation financière horizontale, de la compensation intercantonale des charges et de l'harmonisation formelle devrait aboutir à une concurrence fiscale entre cantons «autant que possible exempte de distorsions». L'harmonisation matérielle doit ainsi être écartée¹⁴. Par sa position favorable à la concurrence fiscale intercantonale, à l'harmonisation formelle et à la méthode normative indirecte, ce message paraît être en décalage avec le glissement vers une harmonisation verticale qui, par un fort recours à la méthode normative directe, va dans le sens d'une harmonisation matérielle.

4 Conclusion

L'étude demandée par la CHID sur l'état de l'harmonisation fiscale formelle en Suisse en 2001 est à notre sens riche d'enseignements, parce qu'elle intervient à un moment charnière de l'évolution de l'harmonisation formelle en Suisse. Il appartient maintenant à la Confédération et aux cantons de prendre la mesure des changements intervenus ces dernières années dans la fiscalité directe et de choisir la voie qu'ils entendent suivre.

Décision difficile? Laissons sur ce point le dernier mot à Ludwig van Beethoven, qui inscrivit les mots suivants en tête du quatrième mouvement de son quatuor à cordes en fa majeur opus 135: «Der schwer gefasste Entschluss», «Muss es sein?», «Es muss sein!»

Annexe

Wie verhält es sich mit Bestimmungen eines kantonalen Steuergesetzes, die dem StHG widersprechen?

Zur Bedeutung von Art. 72 Abs. 2 und 3 StHG

Empfehlungen der Kommission Gesetzgebung und Harmonisierung (KOGEGA) der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK),

Bernhard Greminger, Präsident

Genehmigt vom Vorstand der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK) anlässlich der Sitzung vom 24./25. Februar 2003 in Bern

Vorbemerkungen

Im Folgenden ist nicht auf die Fälle einzugehen, in denen die Harmonisierungswidrigkeit auf die Art und Weise der Umsetzung eines kantonalen Steuergesetzes zurückzuführen ist, dieses jedoch – bei richtiger Anwendung – durchaus einer harmonisierungsgemässen Lösung zugeführt werden kann. Es geht im Folgenden vielmehr um die Fälle, in denen schon das kantonale Steuergesetz selber eine harmonisierungswidrige Lösung vorsieht.

Die folgenden Ausführungen befassen sich auch nicht näher mit der Möglichkeit, gegen ein neues kantonales Steuergesetz eine staatsrechtliche Beschwerde zu erheben. Hier sei nur angemerkt: Ein kantonales Steuergesetz, das gegen das StHG verstösst und damit den Grundsatz «Bundesrecht bricht kantonales Recht» verletzt, welcher Grundsatz als verfassungsmässiges Recht anerkannt wird, kann, unmittelbar nach seinem Erlass, auch mit staatsrechtlicher Beschwerde angefochten werden, sofern der Beschwerdeführer in seinen rechtlich geschützten Interessen verletzt ist.

Ebenso wenig wird im Folgenden die so genannte Harmonisierungsbeschwerde (Verwaltungsgerichtsbeschwerde) gemäss Art. 73 StHG näher behandelt, die gegen Entscheide der letzten kantonalen Instanz, neben dem Steuerpflichtigen, auch der nach kantonalem Recht zuständigen Behörde und der Eidgenössischen Steuerverwaltung offen steht.

¹⁴ FF 2002, 2155, en particulier 2170, chiffre 1.1.5.

Die nachfolgenden Ausführungen beruhen im Wesentlichen auf den folgenden Thesen:

- Steht die Bestimmung eines kantonalen Steuergesetzes im Widerspruch zu einer direkt anwendbaren Regel des StHG, so geht diese – gemäss dem Grundsatz «Bundesrecht bricht kantonales Recht» sowie der Direktanwendungsklausel gemäss Art. 72 Abs. 2 StHG – der harmonisierungswidrigen kantonalen Bestimmung vor. Das kantonale Recht kann diese bundesrechtliche Regel nicht einschränken. Allerdings kann das Gebot der Gleichbehandlung die Direktanwendungsklausel gemäss Art. 72 Abs. 2 StHG einschränken:
 - Die Gleichbehandlung wäre in Frage gestellt, wenn jeder einzelne Veranlagungsbeamte befugt wäre, eine Bestimmung eines kantonalen Steuergesetzes für harmonisierungswidrig zu erklären, um in Anwendung der Direktanwendungsklausel von Art. 72 Abs. 2 StHG die entsprechende Bestimmung des StHG anzuwenden. Die Durchsetzung der Direktanwendungsklausel von Art. 72 Abs. 2 StHG ist daher primär Sache der Leitung bzw. der Aufsichtsbehörde für die kantonale Steuerverwaltung.
 - Weigert sich die Leitung bzw. die Aufsichtsbehörde für die kantonale Steuerverwaltung, anstelle einer harmonisierungswidrigen kantonalen Bestimmung zu Gunsten des Steuerpflichtigen die direkt anwendbare Bestimmung des StHG (zu Lasten des Steuerpflichtigen) anzuwenden, so kann sich daraus für andere Steuerpflichtige ein Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht ergeben.
- Steht die Bestimmung eines kantonalen Steuergesetzes im Widerspruch zum StHG und kann diesem jedoch keine direkt anwendbare Bestimmung entnommen werden, so liegt ein Anwendungsfall von Art. 72 Abs. 3 StHG vor, d.h. es ist Sache der Kantonsregierung, «die erforderlichen vorläufigen Bestimmungen» zu erlassen.
- Wenn jedoch die zuständigen kantonalen Instanzen es unterlassen, den Bestimmungen von Art. 72 Abs. 2 und 3 StHG zum Durchbruch zu verhelfen, dann kann ein «Notstand» vorliegen. Eine solche Situation kann auch dadurch entstehen, dass die Kantonsregierung oder der zuständige Departementschef (Finanzdirektor) die kantonale Steuerverwaltung ausdrücklich anweist, eine kantonale Gesetzesbestimmung – trotz deren Harmonisierungswidrigkeit – zur Anwendung zu bringen.
- Im Falle eines solchen «Notstandes» stellt sich die Frage nach der Rolle des Bundes.
- Auf's Erste sind keine Anhaltspunkte dafür ersichtlich, der Bundesgesetzgeber habe zur Durchsetzung

des StHG allfällige ausserhalb desselben liegende Möglichkeiten von vornherein ausschliessen wollen. Das StHG ist jedenfalls ein Bundesgesetz; nach der Verfassung trifft die Bundesversammlung als «letzte Instanz» Massnahmen zur Durchsetzung des Bundesrechts (Art. 173 Abs. 1 lit. e BV).

Unterschiedliche Arten von Harmonisierungswidrigkeiten

Es können verschiedene Arten von Harmonisierungswidrigkeiten unterschieden werden.

Im konkreten Fall kann sich die Harmonisierungswidrigkeit eines kantonalen Steuergesetzes zunächst einmal zu Gunsten oder zu Lasten des Steuerpflichtigen auswirken.

Bei der Harmonisierungswidrigkeit eines kantonalen Steuergesetzes ist sodann zu unterscheiden:

- Entweder steht eine Norm des kantonalen Steuergesetzes im Widerspruch zu einer solchen des StHG, aus der sich eine direkt anwendbare Regel ergibt.
 - Beispiel einer solchen Harmonisierungswidrigkeit zu Gunsten des Steuerpflichtigen: Das kantonale Steuergesetz sieht einen bestimmten allgemeinen Abzug vor, der nicht in der abschliessenden Liste der zulässigen allgemeinen Abzüge in Art. 9 Abs. 2 und 3 StHG vorgesehen ist.
 - Beispiel einer solchen Harmonisierungswidrigkeit zu Lasten des Steuerpflichtigen: Das kantonale Steuergesetz lässt bestimmte Gewinnungskostenabzüge nicht zum Abzug zu und verletzt damit die Regel von Art. 9 Abs. 1 StHG, wonach «von den gesamten Einkünften ... die zu ihrer Erzielung notwendigen Aufwendungen» abgerechnet werden können.
- Oder aber eine Norm des kantonalen Steuergesetzes steht im Widerspruch zu einer solchen des StHG, aus der sich keine direkt anwendbare Regel ergibt.
 - Beispiel einer solchen Harmonisierungswidrigkeit zu Gunsten des Steuerpflichtigen: Das kantonale Steuergesetz lässt sämtliche Versicherungsprämien und Sparzinsen zum Abzug zu; im Widerspruch zu Art. 9 Abs. 2 lit. g StHG wird keine betragsmässige Obergrenze festgelegt.
 - Beispiel einer solchen Harmonisierungswidrigkeit zu Lasten des Steuerpflichtigen: Das kantonale Steuergesetz sieht keinen Abzug für Versicherungsprämien und Sparzinsen im Sinne von Art. 9 Abs. 2 lit. g StHG vor; dementsprechend wurde auch keine betragsmässige Obergrenze im Sinne von Art. 9 Abs. 2 lit. g StHG festgelegt.

Bei der Harmonisierungswidrigkeit eines kantonalen Steuergesetzes kann weiter unterschieden werden:

- Entweder bestand die Harmonisierungswidrigkeit schon im Zeitpunkt, in dem die in Frage stehende Norm des StHG in Kraft trat. Der kantonale Steuergesetzgeber unterliess es, die Harmonisierungswidrigkeit innert der im StHG vorgesehenen Anpassungsfrist zu beheben.
- Oder aber die harmonisierungswidrige Norm des kantonalen Steuergesetzes kam erst nach Inkrafttreten der in Frage stehenden Norm des StHG zustande. Zu denken ist auch an den Fall, in dem es der kantonale Steuergesetzgeber «bewusst» unterlässt, eine Anpassung des kantonalen Steuergesetzes vorzunehmen.
- Auch bei dieser Unterscheidung kann wiederum weiter unterschieden werden, ob sich die Harmonisierungswidrigkeit zu Gunsten oder zu Lasten des Steuerpflichtigen auswirkt.

Art. 72 Abs. 2 und 3 StHG als entscheidende Regeln

Für den Fall, dass das kantonale Steuergesetz dem StHG widerspricht, sieht dieses als entscheidende Regeln in Art. 72 Abs. 2 und 3 StHG vor:

«²Nach Ablauf dieser Frist findet das Bundesrecht direkt Anwendung, wenn ihm das kantonale Steuerrecht widerspricht.

³Die Kantonsregierung erlässt die erforderlichen vorläufigen Vorschriften.»

Hinsichtlich von Art. 72 Abs. 2 StHG ist zunächst davon auszugehen, dass als «Bundesrecht» nur das StHG selber in Frage kommen kann. Ebenso selbstverständlich ist es, dass dieses nur dann «direkte Anwendung» finden kann, wenn ihm auch tatsächlich eine direkt anwendbare Regel zu entnehmen ist.

Liegt eine Harmonisierungswidrigkeit vor und kann jedoch dem StHG keine direkt anwendbare Regel entnommen werden, so gilt insbesondere für diese Fälle Art. 72 Abs. 3 StHG, d.h. gerade in diesen Fällen ist die Kantonsregierung von Bundesrechts wegen gehalten, die «erforderlichen vorläufigen Vorschriften» zu erlassen.

Für die Anwendbarkeit von Art. 72 Abs. 2 und 3 StHG sind keine Anhaltspunkte dafür ersichtlich, dass unterschieden werden müsste,

- ob es sich um eine Harmonisierungswidrigkeit zu Gunsten oder zu Lasten des Steuerpflichtigen handelt,
- oder ob der kantonale Steuergesetzgeber einfach noch nicht dazu gekommen ist, die Anpassung vorzunehmen, oder sich «bewusst» über das StHG hinweggesetzt hat.

Gegen solche Unterscheidungen im Zusammenhang mit Art. 72 Abs. 2 und 3 StHG sprechen denn auch Ziel und Zweck der Steuerharmonisierung, wie sie auch in Art. 129 Abs. 1 und 2 BV vorgezeichnet werden.

Ist die Frist zur Anpassung des kantonalen Steuergesetzes abgelaufen, so bleibt eine Harmonisierungswidrigkeit eine Harmonisierungswidrigkeit, was immer auch der Grund dafür sein mag. Und eine Harmonisierungswidrigkeit ist immer auch eine Bundesrechtswidrigkeit. Der Grundsatz «Bundesrecht bricht kantonales Recht» ergibt sich direkt aus dem System des Bundesstaats; der Anspruch auf Anwendung des Bundesrechts bei widersprechendem kantonalem Recht stellt denn auch von Bundesverfassungs wegen ein verfassungsmässiges Recht dar, das mit staatsrechtlicher Beschwerde gerügt werden kann.

Auch wenn die Teilrevisionen des StHG inzwischen auf eine gewisse Tendenz hindeuten, wonach sich das StHG – vorab unter Aufnahme von gleichlautenden Bestimmungen wie im Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) – immer mehr zu einem Mustergesetz entwickelt, ist das StHG seinem Wesen nach ein Rahmengesetz (Grundsatzgesetz). Es liegt daher in der Natur des StHG, dass diesem nur bedingt direkt anwendbare (umsetzbare) Regeln entnommen werden können. Diesem Umstand hat jedoch der Bundesgesetzgeber mit der Bestimmung von Art. 72 Abs. 3 StHG Rechnung getragen. Kneubühler hält dazu zutreffend fest (Adrian Kneubühler, Durchsetzung der Steuerharmonisierung, ASA 69, S. 209–270, im Folgenden S. 241–245):

«Mit der Direktanwendungsklausel von Art. 72 Abs. 2 StHG kann die Konkretisierung von Grundsatzbestimmungen nicht erreicht werden, wenn diese zwingend vom kantonalen Gesetzgeber auszufüllen wären. Art. 72 Abs. 3 versucht nun, diese Lücke zu schliessen, indem bei Untätigkeit des kantonalen Gesetzgebers ersatzweise die Kantonsregierungen ermächtigt werden, vorsorgliche Vorschriften zu erlassen. Dadurch, dass das StHG die Möglichkeit von Ersatzvorschriften durch die Kantonsregierung zulässt, wird zwar die kantonale Organisationsautonomie eingeschränkt. Das ordentliche Rechtssetzungsverfahren wird bundesrechtlich ausgeschaltet. Es ist indessen anerkannt, dass der Bundesgesetzgeber hierzu kompetent ist. ...

Die Kompetenz der Kantonsregierung beschränkt sich nicht einzig auf den Erlass von Bestimmungen, die unmittelbar anwendbares Bundesrecht enthalten, sondern muss auch den Erlass von Vorschriften in jenen Bereichen umfassen, in denen die Kantone einen eigenen Rechtsetzungsspielraum haben. Dies bedeutet etwa, dass die Kantonsregierung beim völligen Fehlen einer in Art. 2 StHG genannten Steuer

auch Steuerfreibeträge, Steuertarife und Steuersätze festlegen kann. Art. 72 Abs. 3 StHG stellt eine (vorübergehende) Delegation der Gesetzgebungsbefugnis an die kantonale Regierung dar, welcher die Konkretisierung der unbestimmten StHG-Bestimmungen obliegt. Der Bundesgesetzgeber hat auf diese Weise das Bestimmtheitsgebot, nicht aber das damit zusammenhängende Gebot des Vorbehalts eines formellen (kantonalen) Gesetzes (Gesetzesvorbehalt) beachtet. Art. 72 Abs. 3 StHG stellt also eine bundesrechtlich normierte Ausnahme vom Erfordernis einer gesetzlichen Grundlage im formellen Sinn für die Erhebung einer Steuer dar.

...

... Der Wortlaut von Art. 72 Abs. 3 StHG, wonach die Kantonsregierung die «erforderlichen» vorläufigen Vorschriften zu erlassen hat, weist eher auf einen verpflichtenden Charakter von Art. 72 Abs. 3 StHG hin. Die Funktion von Art. 72 Abs. 3 StHG hingegen weist sogar eindeutig auf einen verpflichtenden Charakter hin. Es geht nämlich nicht darum, die Kantone generell zu ermächtigen, die Anpassung an das StHG auch auf Verordnungsstufe regeln zu dürfen. Ein solches Vorgehen wäre mit dem Legalitätsprinzip nur schwer zu vereinbaren. Bereits vorgängig wurde ausgeführt, dass es sich bei Art. 72 Abs. 3 StHG um einen zulässigen Eingriff in die kantonale Organisationsautonomie handelt, der erforderlich ist, um die Durchsetzung des StHG zu gewährleisten. Dieser Eingriff macht nur dann Sinn, wenn die Kantonsregierung verpflichtet ist, die Anpassung an das StHG auch gegen den Willen des kantonalen Gesetzgebers vorzunehmen. Es geht ja gerade darum, ein Säumnis oder eine bewusste Harmonisierungswidrigkeit des kantonalen Gesetzgebers zu korrigieren. In der Lehre wird daher zu recht vertreten, dass die Kantonsregierung nur – aber immerhin – insoweit vom kantonalen Gesetzesrecht abweichen darf, als dies die Durchführung des StHG zwingend erfordert. Für dieses Ergebnis spricht zudem auch eine systematische Auslegung. Gemäss Art. 72 Abs. 2 StHG finden Detailregeln des StHG unmittelbar Anwendung, wenn ihm das kantonale Steuerrecht nach Ablauf der Anpassungsfrist widerspricht. Diese Bestimmung macht keinen Unterschied zwischen kantonalem Steuerrecht, das überhaupt nicht angepasst wurde, und solchem, welches bewusst harmonisierungswidrig erlassen wurde. Es ist nicht einzusehen, warum dies bei Abs. 3 derselben Bestimmung anders sein soll.»

Der Unterscheidung, ob sich eine Harmonisierungswidrigkeit zu Gunsten oder zu Lasten des Steuerpflichtigen auswirkt, kommt im Übrigen nur soweit Bedeutung zu,

als der Steuerpflichtige eine Harmonisierungswidrigkeit zu seinen Lasten selber mit den ihm im Veranlagungsverfahren zur Verfügung stehenden Rechtsmitteln anfechten kann. Der Erfolg eines solchen, vom Steuerpflichtigen angestrebten Rechtsmittelverfahrens dürfte jedoch davon abhängen, ob dem StHG eine direkt anwendbare Regel zu entnehmen ist oder nicht.

Zu den Adressaten von Art. 72 Abs. 2 StHG

Wie erwähnt, ist die Direktanwendungsklausel von Art. 72 Abs. 2 StHG eine unmittelbare Folge des allgemeinen Grundsatzes «Bundesrecht bricht kantonales Recht».

Dieser Grundsatz – und damit auch die Direktanwendungsklausel von Art. 72 Abs. 2 StHG – ist grundsätzlich von allen Behörden zu beachten, wenn sie das anwendbare Recht von Amtes wegen zu ermitteln haben («iura novit curia»).

Das gilt vorab für die Steuergerichte. Sie haben in allen Fällen, in denen eine Norm des kantonalen Steuergesetzes einer direkt anwendbaren Regel des StHG widerspricht, diese letztere Regel anzuwenden. Eine Einschränkung kann sich lediglich in den Fällen ergeben, in denen eine Norm des kantonalen Steuergesetzes – trotz erkannter Harmonisierungswidrigkeit – weiterhin zur Anwendung gelangt. Diesfalls kann sich – bei einer Harmonisierungswidrigkeit zu Gunsten des Steuerpflichtigen – ein allfälliger Anspruch (des Steuerpflichtigen) auf «Gleichbehandlung im Unrecht» ergeben.

An sich gilt der Grundsatz «Bundesrecht bricht kantonales Recht» auch für die unteren Verwaltungsbehörden. Andererseits kommt dem Gebot der Gleichbehandlung bzw. der Rechtssicherheit im Steuerrecht – als einem so genannten Massenfallrecht – eine überragende Bedeutung zu. Daher kann es nicht angehen, die Prüfung, ob das kantonale Steuergesetz mit dem StHG übereinstimmt, und insbesondere den Entscheid, wie einer Harmonisierungswidrigkeit zu begegnen ist, dem einzelnen Einschätzungsbeamten zu überlassen.

In den Fällen, in denen eine Norm des kantonalen Steuergesetzes einer direkt anwendbaren Regel des StHG widerspricht, ist es daher Sache der Leitung des kantonalen Steueramtes, des zuständigen Departementes (Finanzdirektion), aber auch der Kantonsregierung, dafür zu sorgen, dass der fraglichen Regel des StHG nachgelebt wird. Diese Verpflichtung ergibt sich aus den entsprechenden Aufsichtspflichten, die diesen Instanzen zukommen; sie haben im Zusammenspiel dafür zu sorgen, dass das Steuerrecht richtig und rechtsgleich umgesetzt wird. Dies schliesst es mit ein, gegebenenfalls auch dafür zu sorgen, dass die Direktanwendungsklausel von Art. 72 Abs. 2 StHG umgesetzt wird. Die Beant-

wortung der Frage, welche dieser erwähnten Instanzen zu handeln hat, hängt von der kantonalen Organisation ab; zudem dürfte es auf die Art der Harmonisierungswidrigkeit ankommen.

Nach der Lehre ist es in den Fällen, in denen eine Norm des kantonalen Steuergesetzes einer direkt anwendbaren Regel des StHG widerspricht, ebenfalls zulässig, ja geboten, dass die Kantonsregierung gestützt auf Art. 72 Abs. 3 StHG «die erforderlichen vorläufigen Vorschriften» erlässt. Kneubühler hält in diesem Zusammenhang fest (Adrian Kneubühler, a. a. O.):

«Obwohl die Kompetenz der Kantonsregierung zum Erlass von vorläufigen Vorschriften vor allem auf die Umsetzung von konkretisierungsbedürftigen Grundsatzregeln gerichtet ist, ist es zulässig – wenn aus Rechtssicherheitsgründen nicht sogar wünschenswert –, dass die Kantonsregierung auch die Umsetzung von an sich klaren, direkt anwendbaren Detailregeln des StHG vorläufig regelt.»

Wenn die kantonale Steuerverwaltung andererseits von der Kantonsregierung oder dem zuständigen Departement ausdrücklich angewiesen wird, eine kantonale Gesetzesbestimmung trotz deren Harmonisierungswidrigkeit zur Anwendung zu bringen, dann bleibt es der kantonalen Steuerverwaltung verwehrt, sich auf die Direktanwendungsklausel gemäss Art. 72 Abs. 2 StHG zu berufen. Diesfalls trägt aber auch die Kantonsregierung oder das zuständige Departement die Verantwortung dafür, dass dem Harmonisierungsrecht bzw. dem Bundesrecht keine Nachachtung gewährt wird.

Grenzen der Wirksamkeit von Art. 72 Abs. 2 und 3 StHG

Bei der Frage nach der Wirksamkeit von Art. 72 Abs. 2 und 3 StHG ist nach dem Gesagten zusammenfassend zu unterscheiden:

- Harmonisierungswidrigkeit zu Gunsten des Steuerpflichtigen
 - Dem StHG ist eine direkt anwendbare Regel zu entnehmen: Anwendungsfall von Art. 72 Abs. 2 StHG.
 - Dem StHG ist keine direkt anwendbare Regel zu entnehmen: Anwendungsfall von Art. 72 Abs. 3 StHG.
- Harmonisierungswidrigkeit zu Lasten des Steuerpflichtigen
 - Dem StHG ist eine direkt anwendbare Regel zu entnehmen: Anwendungsfall von Art. 72 Abs. 2 StHG.
 - Dem StHG ist keine anwendbare Regel zu entnehmen: Anwendungsfall von Art. 72 Abs. 3 StHG.

Soweit eine Harmonisierungswidrigkeit zu Lasten des Steuerpflichtigen vorliegt und dem StHG eine direkt anwendbare Regel zu entnehmen ist, hat der Steuerpflichtige auch selber die Möglichkeit, Art. 72 Abs. 2 StHG – bzw. die direkt anwendbare Regel des StHG – auf dem Rechtsmittelweg durchzusetzen. Insoweit ist die Durchsetzung des Harmonisierungsrechts gewährleistet.

Eine andere Situation liegt jedoch vor,

- wenn eine Harmonisierungswidrigkeit zu Gunsten des Steuerpflichtigen vorliegt und dem StHG eine direkt anwendbare Regel zu entnehmen ist, die zuständige Führung oder Aufsichtsbehörde für das kantonale Steueramt es jedoch unterlässt, die Veranlagungsdienste anzuweisen, Art. 72 Abs. 2 StHG – bzw. die direkt anwendbare Regel des StHG – anzuwenden – oder, umgekehrt, die Veranlagungsdienste von der Kantonsregierung oder dem zuständigen Departement angewiesen werden, das harmonisierungswidrige kantonale Recht anzuwenden;
- oder wenn eine Harmonisierungswidrigkeit – zu Gunsten oder zu Lasten des Steuerpflichtigen – vorliegt und dem StHG keine direkt anwendbare Regel zu entnehmen ist – und die Kantonsregierung es unterlässt, in Nachachtung von Art. 72 Abs. 3 StHG «die erforderlichen vorläufigen Vorschriften» zu erlassen.

In diesen letzteren Fällen, in denen Art. 72 Abs. 2 und 3 StHG die Anwendung versagt bleibt, liegt ein eigentlicher «Notstand» vor. Hier stellt sich – jedenfalls bei theoretischer Betrachtung – die Frage nach der Rolle des Bundes bzw. der so genannten Bundesexekution. In diesem Zusammenhang ist auch auf Art. 173 Abs. 1 lit. e BV hinzuweisen, wonach die Bundesversammlung zuständig ist, «Massnahmen zur Durchsetzung des Bundesrechts» zu treffen.

In diesem Zusammenhang stellt sich aber auch die Frage nach der Bedeutung der so genannten staatsrechtlichen Klage.

Diese Fragen nach der Rolle des Bundes bzw. der Bedeutung der staatsrechtlichen Klage im vorliegenden Zusammenhang sind jedoch umstritten und bedürfen noch der weiteren Klärung.

Es liegt aber gerade im Interesse der kantonalen Autonomie, dass die Kantone selber dafür sorgen, dass das StHG Nachachtung findet. Dies spricht dafür, dass auch – jedenfalls in den Fällen, in denen ein kantonales Steuergesetz dem StHG klar widerspricht – den Bestimmungen von Art. 72 Abs. 2 und 3 StHG nachgelebt wird.

Zur Frage von Verträgen zwischen Kantonen (Konkordaten) zur einheitlichen Umsetzung von offenen Bestimmungen des StHG

Es gibt Bestimmungen im StHG, bei denen es den einzelnen Kantonen überlassen bleibt, ob diese von den darin vorgesehenen Möglichkeiten Gebrauch machen wollen oder nicht. Denkbar sind auch Bestimmungen, bei deren Umsetzung den Kantonen ein breiter Rahmen bzw. eine Vielzahl von Möglichkeiten offen steht.

In diesem Zusammenhang kann etwa auf die gleichlautenden Bestimmungen in Art. 5 StHG (für natürliche Personen) und Art. 23 Abs. 3 StHG (für juristische Personen) hingewiesen werden:

«Die Kantone können auf dem Wege der Gesetzgebung für Unternehmen, die neu eröffnet werden und dem wirtschaftlichen Interesse des Kantons dienen, für das Gründungsjahr und die neun folgenden Jahre Steuererleichterungen vorsehen. Eine wesentliche Änderung der betrieblichen Tätigkeit kann einer Neugründung gleichgestellt werden.»

Es ist denkbar, dass die Kantone – oder bestimmte Kantone – bei solchen StHG-Bestimmungen – etwa aus Gründen des interkantonalen Steuerwettbewerbs – ein Interesse daran haben, dass solche Bestimmungen gleich umgesetzt werden. Wenn den Kantonen schon ein breiter Rahmen zur Verfügung steht, so ist – auch unter der Herrschaft des StHG – kein Grund ersichtlich, weshalb sie für eine gleiche – bzw. möglichst gleiche – Umsetzung solcher Bestimmungen des StHG nicht auch miteinander einen Vertrag – ein Konkordat – abschliessen könnten. Soweit ein solches Konkordat dem StHG nicht widerspricht, kann gegen ein solches Konkordat kaum etwas eingewendet werden.

Diese Überlegungen müssen auch begleitend sein für die Beurteilung, ob – und inwieweit – dem Interkantonalen Konkordat über den Ausschluss von Steuerabkommen vom 10. Dezember 1948 auch unter der Herrschaft des StHG noch eine Bedeutung zukommt. Allerdings müsste dieses Konkordat an die neuen Bestimmungen des StHG angepasst werden (Ulrich Cavelti, Der Vorrang des Steuerharmonisierungsgesetzes gegenüber dem Konkordat über den Ausschluss von Steuerabkommen, IFF Forum für Steuerrecht, 2002, Heft 1, S. 59–62).

Auch hier muss jedoch die Umsetzung der Harmonisierung – bzw. das Finden der Lösung innerhalb des vom StHG festgelegten Rahmens – in rechtsgleicher Art und Weise erfolgen. Dementsprechend muss eine in einem Konkordat vereinbarte Lösung alsdann in allen Fällen – also nicht nur in den Fällen, die die hinter dem Konkordat stehenden Kantone berühren – zur Anwendung gelangen.

Die kantonale Gesetzgebung und deren Umsetzung ist innerhalb des harmonisierungsrechtlichen Rahmens rechtsgleich zu vollziehen. So genannte «Gegenrechtsvereinbarungen» zwischen Kantonen – etwa über die Abzugsfähigkeit von gemeinnützigen Zuwendungen –, die sich nur im Verhältnis der betreffenden Kantone entfalten, dürften vor dem StHG keinen Bestand mehr haben.

Empfehlungen des Vorstands der SSK

Gestützt auf die vorstehenden Erwägungen gibt der Vorstand der SSK folgende Empfehlungen ab:

- Es ist darauf hinzuwirken, dass jedenfalls in den Fällen, in denen ein kantonales Steuergesetz in klarer Weise gegen das StHG verstösst, den Bestimmungen von Art. 72 Abs. 2 und 3 StHG nachgelebt wird, und zwar unabhängig davon, ob sich die Harmonisierungswidrigkeit zu Gunsten oder zu Lasten des Steuerpflichtigen auswirkt, und auch unabhängig davon, ob es sich um eine «bewusste» oder «unbewusste» Harmonisierungswidrigkeit des kantonalen Gesetzgebers handelt.
- Der Entscheid darüber, ob ein kantonales Steuergesetz einer direkt anwendbaren Regel des StHG widerspricht und daher die Direktanwendungsklausel von Art. 72 Abs. 2 StHG gilt, darf nicht dem einzelnen Veranlagungsbeamten überlassen werden. Je nach der kantonalen Organisationsstruktur und der Art der in Frage stehenden Harmonisierungswidrigkeit sind die notwendigen Massnahmen – im Interesse einer rechtsgleichen Umsetzung der Direktanwendungsklausel – zentral durch die Leitung der kantonalen Steuerverwaltung, die kantonale Finanzdirektion oder die Kantonsregierung zu treffen.

In den Fällen, in denen ein kantonales Steuergesetz dem StHG widerspricht, diesem jedoch keine direkt anwendbare Regel entnommen werden kann, ist darauf hinzuwirken, dass die Kantonsregierung «die erforderlichen vorläufigen Vorschriften» erlässt (Art. 72 Abs. 3 StHG).

Bibliographie

- KNEUBÜHLER ADRIAN, Durchsetzung der Steuerharmonisierung, Archives 69 (2000/01), p. 209 ss
- MESSAGE sur l'harmonisation fiscale du 25 mai 1983, FF 1983 III, 1 ss
- REICH MARKUS (ED.), Imposition postnumerando des personnes physiques, Rapport du groupe de travail établi par la Conférence des directeurs cantonaux des finances, Berne 1993
- YERSIN DANIELLE, Harmonisation fiscale: La dernière ligne droite, Archives 69 (2000/01), p. 305 ss

Die Durchsetzung der Steuerharmonisierung – Grenzen und Möglichkeiten

Dr. iur. Ulrich Cavelti



Präsident des Verwaltungsgerichts des Kantons St. Gallen, Leiter der Koordinations- und Beratungsstelle der Finanzdirektorenkonferenz

Inhalt

- 1 **Ausgangslage**
- 2 **Die Bedeutung von Art. 72 Abs. 2 und 3 StHG**
 - 2.1 **Die Direktanwendungsklausel von Art. 72 Abs. 2 StHG**
 - 2.2 **Die Delegations- und Kompetenznorm von Art. 72 Abs. 3 StHG**
 - 2.3 **Die mittelbare Rechtsetzung nach Art. 72 Abs. 2 und 3 StHG**
- 3 **Die Anfechtung von Harmonisierungswidrigkeiten zulasten des Steuerpflichtigen**
- 4 **Die Durchsetzung der Steuerharmonisierung bei systematischen Begünstigungen in einem generell-abstrakten Erlass**
 - 4.1 **Eigenverantwortung der einzelnen Kantone**
 - 4.2 **Haupt- und Kollektivverantwortung der Kantone**
 - 4.3 **Hauptverantwortung des Bundes**
 - 4.4 **Geteilte Verantwortung von Bund und Kantonen**

Literatur

1 Ausgangslage

Zur Problematik der Durchsetzung der Steuerharmonisierung besteht eine umfangreiche Literatur, und die Schlussbestimmungen der Art. 71 bis 73 StHG im 8. Kapitel des Steuerharmonisierungsgesetzes wurden bereits umfassend kommentiert¹. Insbesondere hat Adrian Kneubühler die Probleme, die sich bei der Durchsetzung der Steuerharmonisierung ergeben, eingehend analysiert und dargestellt². Es geht hier nicht darum, das bereits Aufgearbeitete neu zusammenzufassen. Vielmehr soll im Folgenden dargelegt werden, welche neueren Entwicklungen und Problemstellungen sich nach dem integralen Inkrafttreten des Steuerharmonisierungsgesetzes am 1. Januar 2001 ergeben haben.

Die schweizerische Steuerkonferenz (SSK) wurde von der Konferenz der kantonalen Finanzdirektoren (FDK) und vom Eidgenössischen Finanzdepartement (EFD) beauftragt, zum Stand der Steuerharmonisierung, der bis 2001 in der Schweiz erreicht wurde, einen Bericht vorzulegen. Dieser Bericht vom 10. Januar 2003 kommt unter anderem zum Schluss, dass einerseits in mehreren nicht harmonisierten und nicht im StHG enthaltenen Bereichen die Kantone ihre kantonalen Gesetze untereinander angeglichen haben – das DBG hat diesbezüglich oft die Rolle eines Mustergesetzes übernommen –, andererseits sich aber in verschiedenen kantonalen Steuergesetz-

1 Vgl. insbesondere CAVELTI, Die Durchsetzung der Steuerharmonisierungsgrundsätze, ASA 62 (1993/94), S. 355 bis 369; DERS., Rechtsmittel an das Bundesgericht, ST 1993, S. 602 bis 606; DERS. Art. 73 StHG, in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1; KLEY-STRULLER, Die Beschwerde an das Bundesgericht gemäss Art. 73 des Steuerharmonisierungsgesetzes, in: Steuerrecht. Ausgewählte Probleme am Ende des 20. Jahrhunderts, S. 109 bis 139; KNEUBÜHLER, Durchsetzung der Steuerharmonisierung, ASA 69 (2000/01), S. 209 bis 270; MEISTER, Rechtsmittelsystem der Steuerharmonisierung. Der Rechtsschutz nach StHG und DBG; REICH, Gedanken zur Umsetzung des Steuerharmonisierungsgesetzes, ASA 62 (1993/94), S. 577 bis 618; RICHLI, Schlussbestimmungen, ASA 61 (1992/93), S. 475 bis 489; YERSIN, Harmonisation fiscale: La dernière ligne droite, ASA 69 (2000/01), S. 305 bis 333; DIES., Steuerharmonisierung und kantonales Recht, ASA 64 (1995/96), S. 97 bis 121.

2 KNEUBÜHLER, ASA 69 (2000/01), S. 209 bis 270 mit umfangreichen Hinweisen auf Lehre und Rechtsprechung.

zen Vorzugsbehandlungen finden, die sich zugunsten der Steuerpflichtigen auswirken. Begünstigte Steuerpflichtige werden, wie bereits Kneubühler zu Recht festhält³, eine auf bundesrechtswidrigem kantonalem Recht beruhende Veranlagung indessen nicht anfechten, und der Bund kann über die ESTV, gestützt auf Art. 73 Abs. 1 StHG, erst gegen letztinstanzliche kantonale Entscheide vorgehen. Es ist deshalb die Frage zu stellen, wie gegen harmonisierungswidrige Begünstigungen in kantonalen Steuergesetzen vorgegangen werden kann. Art. 71 bis 73 StHG bieten dazu, wie nachfolgend zu zeigen sein wird, nur unvollständige und unvollkommene Kontroll- und Korrekturmöglichkeiten. Die Problematik des Vorgehens gegen bundesrechtswidrige Begünstigungen in kantonalen Steuergesetzen wurde offenbar nicht nur vom Gesetzgeber, sondern auch von den bisherigen Kommentatoren unterschätzt. So hält Andreas Kley-Struller etwa fest: «Kein Kanton wird sich weigern, die kantonale Steuergesetzgebung an das Steuerharmonisierungsgesetz anzupassen»⁴. Beat Jung meint: «Und der Tatbestand der unmittelbaren Anwendung des Bundesrechts sollte sich ... normalerweise gar nie ereignen...»⁵, und Paul Richli glaubt, dass sich mindestens aus theoretischer Sicht die Frage stelle, was passiere, wenn auch die Regierung eines säumigen Kantons nicht handeln sollte⁶. Die Untersuchungen der schweizerischen Steuerkonferenz machen indessen deutlich, dass nicht primär aus theoretischer Sicht, sondern aus föderalistischen und staatspolitischen Überlegungen die Sanktionen überdacht werden müssen, welche gegen bundesrechtswidrige Begünstigungen ergriffen werden können. So sieht der neue Finanzausgleich zwischen Bund und Kantonen unter anderem vor, den Kantonen eine minimale Ausstattung mit finanziellen Ressourcen zu gewährleisten (Art. 2 lit. d des Bundesgesetzes über den Finanz- und Lastenausgleich vom 3. Oktober 2003 [FiLaG]⁷), wozu unter anderem ein Lastenausgleich durch die ressourcenstarken Kantone und durch den Bund zugunsten der ressourcenschwachen Kantone erfolgen soll (Art. 1 lit. a FiLaG). Die finanzstarken Kantone werden aber nur dann willens sein, ihre Mittel zum Ressourcenausgleich zugunsten der finanzschwachen Kantone beizutragen, wenn sichergestellt ist, dass die finanzschwachen ihre eigenen Ressourcen vollumfänglich ausschöpfen, d.h. nicht durch harmonisierungswidrige Begünstigungen ihrer Steuerpflichtigen das eigene Einnahmepotential schmälern.

2 Die Bedeutung von Art. 72 Abs. 2 und 3 StHG

Art. 72 Abs. 2 und 3 StHG lautet wie folgt:

«²Nach Ablauf dieser Frist findet das Bundesrecht direkt Anwendung, wenn ihm das kantonale Steuerrecht widerspricht.

³Die Kantonsregierung erlässt die erforderlichen vorläufigen Vorschriften.»

Diese Bestimmungen beziehen sich nicht auf Streitfälle, bei denen die Harmonisierungswidrigkeit auf die Art und Weise der Umsetzung des kantonalen Steuergesetzes zurückzuführen ist, also, wenn bei richtiger Anwendung eine harmonisierungskonforme Lösung gefunden werden könnte. Sie regeln vielmehr Fälle, bei denen das kantonale Steuergesetz selbst eine harmonisierungswidrige Lösung vorsieht.

2.1 Die Direktanwendungsklausel von Art. 72 Abs. 2 StHG

Steht die Bestimmung eines kantonalen Steuergesetzes im Widerspruch zu einer direkt anwendbaren Regel des StHG, so geht Letztere nach dem Grundsatz der derogatorischen Kraft des Bundesrechts (Art. 49 Abs. 1 BV) und der Direktanwendungsklausel in Art. 72 Abs. 2 StHG der harmonisierungswidrigen kantonalen Bestimmung vor. Das kantonale Recht kann also bundesrechtliche Regeln nicht einschränken. Hinsichtlich des Art. 72 Abs. 2 StHG ist davon auszugehen, dass als «Bundesrecht» nur das StHG selber in Frage kommen kann, nicht aber das DBG. Dies ergibt sich aus der systematischen Auslegung von Art. 1 und 2 StHG. Das DBG scheidet als Verweisungsobjekt aus, weil dessen Anwendung in die nicht harmonisierten Bereiche übergreifen würde, zu deren Regelung allein die Kantone befugt sind⁸. Ebenso selbstverständlich ist, dass das StHG selber nur dann «direkte Anwendung» finden kann, wenn ihm auch tatsächlich eine direkt anwendbare Regel zu entnehmen ist.

2.2 Die Delegations- und Kompetenznorm von Art. 72 Abs. 3 StHG

«Mit der Direktanwendungsklausel von Art. 72 Abs. 2 StHG alleine kann die Konkretisierung von Grundsatzbestimmungen nicht erreicht werden, wenn diese zwingend vom kantonalen Gesetzgeber auszuführen wären. Art. 72 Abs. 3 StHG versucht nun, diese Lücke zu schliessen, indem bei Untätigkeit des kantonalen Ge-

3 KNEUBÜHLER, ASA 69 (2000/01), S. 209.

4 KLEY-STRULLER, S. 116.

5 JUNG, Misstöne um das Steuerharmonisierungsgesetz, in: Das schweizerische Steuerrecht. Eine Standortbestimmung, S. 81.

6 RICHLI, S. 484.

7 BBI 2002, S. 2291.

8 Vgl. KNEUBÜHLER, ASA 69 (2000/01), S. 234 mit Hinweisen.

gesetzgebers ersatzweise die Kantonsregierungen ermächtigt werden (unter Ausschaltung des ordentlichen Gesetzgebungsverfahrens), vorsorgliche Vorschriften zu erlassen.»⁹ Diese Bestimmung ist keine reine Kompetenznorm, sondern enthält vielmehr die Verpflichtung zum Erlass entsprechender Vorschriften, selbst dann, wenn das kantonale Recht vom kantonalen Gesetzgeber bewusst in Abweichung zum Bundesrecht erlassen wurde. Dies ergibt sich aus der zentralen Funktion von Art. 72 Abs. 3 StHG, eine bewusste Harmonisierungswidrigkeit des kantonalen Gesetzgebers zu korrigieren.

2.3 Die mittelbare Rechtsetzung nach Art. 72 Abs. 2 und 3 StHG

Bei der Frage nach der Wirksamkeit von Art. 72 Abs. 2 und 3 StHG ist demzufolge zu unterscheiden:

- Ist dem StHG eine direkt anwendbare Regel zu entnehmen, so haben wir einen Anwendungsfall von Art. 72 Abs. 2 StHG.
- Fehlt dem StHG eine direkt anwendbare Regel, so liegt ein Anwendungsfall von Art. 72 Abs. 3 StHG vor.

Dabei spielt es grundsätzlich keine Rolle, ob sich die Harmonisierungswidrigkeit zulasten oder zugunsten des Steuerpflichtigen auswirkt, sofern die Kantonsregierung nur bereit ist, ihre Kompetenzen gestützt auf Art. 72 Abs. 2 und 3 StHG durch Anordnung der Direktanwendung des StHG oder durch Erlass ergänzender Vorschriften zu gebrauchen. Hat sich indessen der kantonale Gesetzgeber bewusst in Widerspruch zum Steuerharmonisierungsrecht gesetzt, so ist es mehr als fraglich, ob eine Kantonsregierung politisch bereit ist, die direkte Anwendung des Bundesrechts anzuordnen oder gar in direkter Abweichung zum kantonalen Gesetzgeber zu legitimieren.

3 Die Anfechtung von Harmonisierungswidrigkeiten zulasten des Steuerpflichtigen

Nach Art. 73 Abs. 1 StHG unterliegen Entscheide der letzten kantonalen Instanz, die eine in den Titeln 2 bis 5 und 6 in Kapitel 1 geregelte Materie betreffen, der Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht. Beschwerdebefugt sind dabei die Steuerpflichtigen, die nach kantonalem Recht zuständige Behörde und die Eidgenössische Steuerverwaltung (Art. 73 Abs. 2 StHG). Es darf davon ausgegangen werden, dass ein Steuerpflichtiger sich zur Wehr setzt, wenn ihn ein kantonales Steuer-

gesetz stärker belastet – beispielsweise keinen Zweitdiener-Abzug gewährt –, als es das StHG vorsieht. Bei harmonisierungswidrigen Bestimmungen zulasten eines Steuerpflichtigen ist somit ohne weiteres der justizmässige Instanzenzug gegeben, der über die kantonalen Rechtsmittelinstanzen bis hin zum Bundesgericht führt. Auch harmonisierungswidrige kantonale Vorschriften, die nur einen Teil der Steuerpflichtigen benachteiligen und andere zu Unrecht begünstigen – wie etwa Bevorteilung der Eigenheimbesitzer durch eine zu tiefe Eigenmietwertbesteuerung gegenüber den Mietern –, stellen kein verfahrensrechtliches Problem dar, da auch in diesen Fällen wegen Verletzung des Gleichheitsgebots und der verfassungsmässigen Grundsätze der Besteuerung (Art. 127 Abs. 2 BV) die Gerichte angerufen werden können.

4 Die Durchsetzung der Steuerharmonisierung bei systematischen Begünstigungen in einem generell-abstrakten Erlass

Das Steuerharmonisierungsgesetz enthält in all den Fällen, in denen der Kanton bewusst harmonisierungswidrige Begünstigungen systematisch in einem generell-abstrakten Erlass vorgesehen hat, eine eigentliche Aufsichtslücke¹⁰. Greifen Art. 72 Abs. 2 und 3 StHG nicht, da die Kantonsregierung aus politischen Gründen nicht gegen das eigene Parlament vorgehen will, und erhebt ein Steuerpflichtiger aus naheliegenden Gründen gegen eine ihn begünstigende Steuerveranlagung keinen Rekurs, so kann nach dem Grundsatz «Wo kein Kläger, da kein Richter» auch kein letztinstanzlicher kantonaler Entscheid nach Art. 73 Abs. 1 StHG ergehen, weshalb die Beschwerdebefugnis der Eidgenössischen Steuerverwaltung ins Leere greift. Es stellt sich deshalb die Frage, ob diese Aufsichtslücke geschlossen werden kann oder soll und – wenn ja – wie.

Im Vordergrund stehen vier Lösungsansätze mit unterschiedlichen Verantwortlichkeiten, nämlich Eigenverantwortung der einzelnen Kantone, Haupt- und Kollektivverantwortung der Kantone, Hauptverantwortung des Bundes oder schliesslich geteilte Verantwortung von Bund und Kantonen.

4.1 Eigenverantwortung der einzelnen Kantone

Dieser Lösungsansatz basiert auf der Annahme, dass sich gegenüber dem heutigen Rechtszustand nichts än-

9 KNEUBÜHLER, ASA 69 (2000/01), S. 241.

10 Vgl. KNEUBÜHLER, ASA 69 (2000/01), S. 260 f.

dert, die Kantonsregierungen von der gesetzlichen Ermächtigung und Verpflichtung zur vorläufigen Gesetzgebung nicht Gebrauch machen und der Bund im Falle eines kantonalen Verstosses gegen das StHG keine besonderen Massnahmen ergreift. Appelliert wird an die Eigenverantwortung der Kantone bei der Umsetzung der Steuerharmonisierung. Dieser Ansatz führt über kurz oder lang dazu, dass der Verfassungsauftrag der Steuerharmonisierung nicht nur unerfüllt bleibt, sondern der heutige Stand der Harmonisierung nach und nach abbröckelt. Das Risiko eines schädlichen Steuerwettbewerbs nimmt zu, und die Grundsätze des neuen interkantonalen Finanzausgleichs mit der Verpflichtung der Ausschöpfung der eigenen finanziellen Ressourcen bleiben totor Buchstabe. Diese Variante kann keine Option sein.

4.2 Haupt- und Kollektivverantwortung der Kantone

Diese Variante 2 geht davon aus, dass die Kantone die kollektive Verantwortung für die Durchsetzung der Steuerharmonisierung tragen. Sie hätten demzufolge ein System einzurichten, beispielsweise auf dem Konkordatsweg, welches erlauben würde, kantonale Steuergesetze auf ihre StHG-Konformität zu überprüfen. Ein ähnliches System der Selbstkontrolle und Selbstregulierung bestand bereits einmal mit dem interkantonalen Konkordat über den Ausschluss von Steuerabkommen vom 10. Dezember 1948¹¹. Dieses Konkordat hat indessen die ihm zugedachte Rolle nicht spielen können, weil insbesondere die Kantone nicht bereit waren, auf dem Wege der Konkordatsbeschwerde einzelne Kantone der Konkordatsverletzung zu bezichtigen. Die Konkordatskommission ist nie auf Begehren eines Kantons tätig geworden, sondern hat nur einmal auf Wunsch der FDK überprüft, ob die von der PUK EJPD im Jahre 1989 erhobenen Vorwürfe gegen die Kantone Graubünden, Uri und Obwalden zu Recht bestanden oder nicht¹². Eine Neuauflage der Konkordatsidee würde nach diesen Erfahrungen wiederum an den politischen Rücksichtnahmen unter den einzelnen Kantonen scheitern.

4.3 Hauptverantwortung des Bundes

Bei diesem Lösungsansatz 3 fällt die Kontrolle der Harmonisierung der kantonalen Gesetze in erster Linie dem Bund zu, da es ja um die Einhaltung von Bundesrecht

durch die Kantone geht und nach Art. 49 Abs. 2 BV ausdrücklich der Bund die Aufgabe hat, über die Einhaltung des Bundesrechts durch die Kantone zu wachen. Gegenstand dieser Kontrolle können alle kantonalen Handlungen und Unterlassungen sein, also nicht nur solche, die Bundesrecht umsetzen, und nicht nur rechtsetzende Erlasse. Auch in ihren eigenständigen, originären Bereichen unterliegen die Kantone gemäss Art. 49 Abs. 2 BV¹³ der Kontrolle durch den Bund. Diese Bundesaufsicht ist zweigeteilt. Nach Art. 173 Abs. 1 lit. e BV trifft die Bundesversammlung Massnahmen zur Durchsetzung des Bundesrechts. Art. 186 Abs. 4 BV weist dem Bundesrat die Aufgabe zu, für die Einhaltung des Bundesrechts sowie der Kantonsverfassungen und der Verträge der Kantone zu sorgen und die erforderlichen Massnahmen zu treffen. In der Praxis ist es in erster Linie der Bundesrat, der über die Einhaltung des Bundesrechts wacht. Der Bundesversammlung sind jedoch einzelne wichtige Bereiche ausdrücklich zugewiesen: Gewährleistung der Kantonsverfassung (Art. 172 Abs. 2 BV), Genehmigung der Verträge der Kantone unter sich und mit dem Ausland, wenn der Bundesrat oder ein Kanton Einsprache erhebt (Art. 172 Abs. 3 BV), und schliesslich die militärische Exekution¹⁴. Derartige aufsichtsrechtliche Handlungen stehen im vorliegenden Fall nicht zur Diskussion. Es wäre deshalb Aufgabe des Bundesrates, für die Einhaltung des Bundesrechts, also des StHG, zu sorgen. Die Verfassung nennt die Massnahmen, die der Bundesrat treffen kann, nicht. Die alte Bundesverfassung umschrieb die Mittel, mit denen die Bundesaufsicht gehandhabt werden sollte, mit «... er trifft ... die erforderlichen Verfügungen» (Art. 102 Ziff. 2 aBV). Der Bundesrat hat damit einen weiten Handlungsspielraum, ein «staatsrechtliches Ermessen», muss jedoch das Verhältnismässigkeitsprinzip und das öffentliche Interesse in seine staatspolitischen Bewertungsgesichtspunkte einfließen lassen¹⁵. Diese Bundesaufsicht steht in Konkurrenz zu den Möglichkeiten des Bundesgerichts, wobei der Bundesrat dann nicht mehr sein Aufsichtsmittel einsetzen sollte, wenn sich das Bundesgericht mit dem Streit bereits befasst. Doch selbst in diesen Fällen kann der Bundesrat eingreifen, wenn das öffentliche Interesse an der Wahrung des Bundesrechts «gesonderter Beurteilung» bedarf. Besondere gesetzliche Grundlagen sind nicht erforderlich. Art. 186 Abs. 4 BV ist direkt anwendbar¹⁶.

11 SR 671.1.

12 Vgl. dazu CAVELTI, Der Vorrang des Steuerharmonisierungsgesetzes gegenüber dem Konkordat über den Ausschluss von Steuerabkommen, FStR 2002, S. 59 bis 62.

13 RUCH, St.Galler Kommentar, Rz 26 zu Art. 49 BV.

14 SÄGESSER, St.Galler Kommentar, Rz 65 zu Art. 173 BV.

15 Vgl. EICHENBERGER, Kommentar aBV, Rz 48 zu Art. 102 Ziff. 2 aBV.

16 RUCH, St.Galler Kommentar, Rz 19 f. zu Art. 186 BV; vgl. auch die Aufhebung eines Urteils des Bündner Verwaltungsgerichts von Amtes wegen, gestützt auf Art. 102 Ziff. 2 aBV, durch den Bundesrat, zit. bei RUCH, St.Galler Kommentar, Rz 21 zu Art. 186 BV, und EICHENBERGER, Kommentar aBV, Rz 45 zu Art. 102 aBV.

Nach Art. 83 lit. a OG beurteilt das Bundesgericht sodann unter anderem als einzige Instanz Kompetenzkonflikte zwischen Bundesbehörden einerseits und kantonalen Behörden andererseits. Im Verhältnis Bund und Kantone geht es um die Einhaltung der verfassungsmässigen Kompetenzordnung¹⁷. Die staatsrechtliche Klage dient dem Schutz der bundesstaatlichen Kompetenzordnung. Dieser Kompetenzkonflikt kann die Rechtsetzung oder die Rechtsanwendung betreffen¹⁸. Dem Bund steht also nebst der direkten Intervention, unmittelbar gestützt auf die Verfassung, auch der Weg der staatsrechtlichen Klage an das Bundesgericht zur Verfügung.

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass beim 3. Lösungsansatz, also bei der dem Bund zukommenden Verantwortung für die Umsetzung und die Durchsetzung der Harmonisierung, keine speziellen gesetzgeberischen Massnahmen notwendig wären, da Art. 186 Abs. 4 BV einerseits direkt anwendbar bzw. andererseits die staatsrechtliche Klage gegeben ist. Aber auch diese Variante dürfte am politischen Willen – diesmal der Bundesbehörden – scheitern. Bereits unter der Herrschaft des Konkordats über den Ausschluss von Steuerabkommen hat es der damalige Vorsteher des Eidgenössischen Finanzdepartementes, Bundesrat Stich, mit Schreiben vom 5. April 1989 abgelehnt, sich an dessen Durchsetzung oder Durchführung zu beteiligen. Er begründete dies damit, dass es auf dem Gebiet der Staats- und Gemeindesteuern dem Bund verwehrt sei, einzugreifen, da dadurch die Finanz- und Steuerautonomie der Kantone verletzt würde. Demzufolge sei die Eidgenössische Steuerverwaltung nicht befugt, sich in die Belange der genannten Steuern in irgendeiner Weise einzumischen; sie müsse sich auf dem Gebiet der direkten Steuern auf ihre Aufsichtsfunktion über die Erhebung der direkten Bundessteuer beschränken und alles unterlassen, was diese gesetzliche Aufgabe beeinträchtigen könnte. Auch damals bestand schon, gestützt auf Art. 102 Ziff. 2 aBV, die ausdrückliche Vorschrift, dass der Bundesrat «für die Beobachtung der Verfassung, der Gesetze und Beschlüsse des Bundes sowie der Vorschriften eidgenössischer Konkordate zu wachen» habe. Dennoch wollte sich der Bundesrat offensichtlich mit Interventionen bei einzelnen Kantonen die Finger nicht verbrennen. Es muss leider davon ausgegangen werden, dass auch heute der politische Wille zur konsequenten bundesrechtlichen Aufsicht fehlt, dies nicht zuletzt auch im wohlverstandenen Interesse des Föderalismus. Der dritte Lösungsansatz erscheint demzufolge auch nicht Erfolg versprechend.

4.4 Geteilte Verantwortung von Bund und Kantonen

Der vierte Lösungsansatz stützt sich auf Art. 129 Abs. 1 BV, wonach Bund und Kantone sich die Verantwortung für die Um- und Durchsetzung der Steuerharmonisierung teilen. Im Weiteren verlangt die Bundestreue (Art. 44 Abs. 1 BV), dass Bund und Kantone im Bereiche der direkten Steuern in Absprache dasselbe allgemeine Ziel verfolgen. Schliesslich können nicht nur die Kantone gegen das Harmonisierungsgesetz legiferieren; auch der Bund muss den Bemühungen der Kantone auf dem Gebiete der Steuerharmonisierung bei seiner Gesetzgebung Rechnung tragen.

Aufgrund dieses verfassungsrechtlich gebotenen Zusammenwirkens von Bund und Kantonen bei der Steuerharmonisierung hat der Vorstand der FDK die vom Bund eingesetzte Kommission für die Harmonisierung der direkten Steuern des Bundes, der Kantone und der Gemeinden (KHSt) am 30. September 2003 beauftragt, innert acht Monaten Bericht und Vorschläge zu unterbreiten für rechtliche Massnahmen – insbesondere die Änderung des Steuerharmonisierungsgesetzes – und zur Schaffung von Infrastrukturen, welche für die Um- und Durchsetzung der Harmonisierung der direkten Steuern des Bundes und der Kantone notwendig sind. Zudem wurde angeregt, die Grundsätze der Zusammenarbeit im Rahmen der Harmonisierung der direkten Steuern zu überprüfen. Bei den «rechtlichen Massnahmen», die zu prüfen sind, ist in erster Linie an die Schaffung einer Kommission aus Vertretern des Bundes und der Kantone gedacht, welche aus eigener Initiative oder auf Gesuch des Bundes, eines Kantons oder einer betroffenen Partei bei denjenigen Kantonen intervenieren könnte, deren Gesetzgebung den im Kanton steuerpflichtigen natürlichen oder juristischen Personen steuerliche Vorteile einräumt, die mit dem Harmonisierungsgesetz unvereinbar sind. Eine solche Intervention oder Kontrolle wäre ergänzend zu derjenigen zu sehen, welche die Verwaltungsbehörden oder die Steuerpflichtigen selber über den gerichtlichen Weg ausüben. Als gedankliches Vorbild könnte etwa die Wettbewerbskommission dienen, wie sie in Art. 18 ff. des Kartellgesetzes¹⁹ vorgesehen ist. Danach wäre die Harmonisierungskommission eine von Verwaltungsbehörden unabhängige Instanz, welche von sich aus Vorabklärungen durchführt und Untersuchungen eröffnen könnte sowie ihre Entscheide und Urteile in Verfügungsform zu eröffnen hätte. Entscheide der Harmonisierungskommission könnten mittels Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht angefochten werden.

17 KISS/KOLLER, St.Galler Kommentar, Rz 18 zu Art. 189 BV.

19 SR 210.

18 HALLER, Kommentar aBV, Rz 14 f. zu Art. 113 aBV.

Eine derartige, von Bund und Kantonen gleichermaßen unabhängige, richterliche Instanz würde die Nachteile der Lösungsansätze 2 und 3 nicht in sich vereinen: Sie könnte aus eigenem Antrieb tätig werden, wenn aufgrund einer Begünstigung mit einem Urteil nicht zu rechnen ist oder die Kantone aufgrund politischer Rücksichtnahmen auf eine Intervention verzichten. Da Urteile der Harmonisierungskommission für den betroffenen Kanton verbindlich sind, muss dem beklagten Gemeinwesen die Möglichkeit eingeräumt werden, die Urteile höchststrichterlich überprüfen zu lassen.

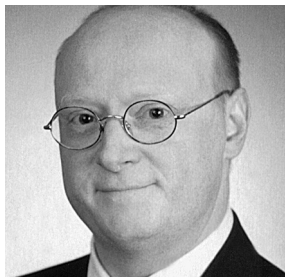
Ob allerdings der politische Wille vorhanden ist, eine derartige unabhängige, justizmässige Kommission einzusetzen, muss zumindest zurzeit noch offen bleiben. Falls der Bund und die Kantone indessen untätig bleiben, wächst die Gefahr, dass diese bundesrechtswidrigen systematischen Begünstigungen über eine materielle Steuerharmonisierung unterbunden werden.

Literatur

- CAVELTI ULRICH, Art. 73 StHG, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1, 2. A., Basel/Frankfurt am Main 2002
- Der Vorrang des Steuerharmonisierungsgesetzes gegenüber dem Konkordat über den Ausschluss von Steuerabkommen, FStR 2002, S. 59 bis 62
 - Die Durchsetzung der Steuerharmonisierungsgrundsätze, ASA 62 (1993/94), S. 355 bis 369
 - Rechtsmittel an das Bundesgericht, ST 1993, S. 602 bis 606
- EICHENBERGER KURT, Art. 102 aBV, in: Kommentar zur Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874, Bd. IV, Basel 1996
- HALLER WALTER, Art. 113 aBV, in: Kommentar zur Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874, Bd. IV, Basel 1996
- JUNG BEAT, Misstöne um das Steuerharmonisierungsgesetz, in: Das schweizerische Steuerrecht. Eine Standortbestimmung, FS zum 70. Geburtstag von Prof. Dr. Ferdinand Zuppinger, Bern 1989, S. 75 bis 85
- KISS CHRISTINA/KOLLER HEINRICH, Art. 189, in: Bernhard Ehrenzeller/Philippe Mastronardi/Rainer J. Schweizer/Klaus A. Vallender (Hrsg.), Die schweizerische Bundesverfassung. Kommentar, Zürich/Basel/Genf und Lachen 2002
- 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 bis 139
- KNEUBÜHLER ADRIAN, Durchsetzung der Steuerharmonisierung, ASA 69 (2000/01), S. 209 bis 270
- MEISTER THOMAS, Rechtsmittelsystem der Steuerharmonisierung. Der Rechtsschutz nach StHG und DBG, Diss. St.Gallen, Bern/Stuttgart/Wien 1995
- REICH MARKUS, Gedanken zur Umsetzung des Steuerharmonisierungsgesetzes, ASA 62 (1993/94), S. 577 bis 618
- RICHLI PAUL, Schlussbestimmungen, ASA 61 (1992/93), S. 475 bis 489
- RUCH ALEXANDER, Art. 49 und Art. 186, in: Bernhard Ehrenzeller/Philippe Mastronardi/Rainer J. Schweizer/Klaus A. Vallender (Hrsg.), Die schweizerische Bundesverfassung. Kommentar, Zürich/Basel/Genf und Lachen 2002
- SÄGESSER THOMAS, Art. 173, in: Bernhard Ehrenzeller/Philippe Mastronardi/Rainer J. Schweizer/Klaus A. Vallender (Hrsg.), Die schweizerische Bundesverfassung. Kommentar, Zürich/Basel/Genf und Lachen 2002
- YERSIN DANIELLE, Harmonisation fiscale: La dernière ligne droite, ASA 69 (2000/01), S. 305 bis 333
- Steuerharmonisierung und kantonales Recht, ASA 64 (1995/96), S. 97 bis 121

Steuerharmonisierung und interkantonale Freizügigkeit (1. Teil)

Dr. oec. publ. Ivo P. Baumgartner



Dr. oec. publ. Ivo P. Baumgartner, dipl. Steuerexperte; Partner, Walder Wyss & Partner Rechtsanwälte, Zürich

Inhalt

- 1 **Einleitung**
- 2 **Wesensmerkmale der interkantonalen Freizügigkeit**
- 3 **Begründung der interkantonalen Freizügigkeit**
 - 3.1 **Einheitlicher Wirtschaftsraum**
 - 3.2 **Substratausgleich**
 - 3.3 **Vereinfachung**
 - 3.4 **Weitere Aspekte**
- 4 **Verhältnis zur Steuerharmonisierung und zur interkantonalen Doppelbesteuerung**
 - 4.1 **Steuerharmonisierung und interkantonale Doppelbesteuerung**
 - 4.2 **Verhältnis zur Steuerharmonisierung**
 - 4.2.1 Zielkongruenz
 - 4.2.2 Interkantonale Freizügigkeit als Element der Steuerharmonisierung
 - 4.2.3 Interkantonale Freizügigkeit als Auslegungshilfe
 - 4.3 **Verhältnis zur interkantonalen Doppelbesteuerung**
 - 4.3.1 Zielindifferenz
 - 4.3.2 Besteuerungskonflikte und interkantonale Freizügigkeit
 - 4.3.3 Diskriminierungsverbot und interkantonale Freizügigkeit
 - 4.3.4 Entstrickungsprinzip und interkantonale Freizügigkeit

Literatur

Materialien

2. Teil und Schluss in der nächsten Ausgabe

1 Einleitung

Nachdem die Frist zur Anpassung der kantonalen Gesetzgebung an das Steuerharmonisierungsgesetz (StHG)¹ abgelaufen ist², wird vermehrt diskutiert, ob einzelne kantonale Bestimmungen mit dem «Grundsatz der interkantonalen Freizügigkeit»³ vereinbar seien. Dies betraf zuletzt die Behandlung von Verlusten und Verlustvorträgen im interkantonalen Verhältnis⁴. Die entsprechenden Diskussionen haben mit der Veröffentlichung eines Kreisschreibens der Schweizerischen Steuerkonferenz⁵ ein (vorläufiges) Ende gefunden. Erst begonnen hat indessen die vertiefte Auseinandersetzung mit der von einzelnen Kantonen vorgesehenen Nachbesteuerung von Gewinnen im Zusammenhang mit dem Wegfall von Aufschubtatbeständen bei in einem anderen Kanton ersatzweise beschafften Grundstücken. Dieses Thema soll im Lichte des noch näher zu untersuchenden Grundsatzes der interkantonalen Freizügigkeit im vorliegenden Beitrag aufgenommen werden.

Die interkantonale Freizügigkeit ist unter dieser Bezeichnung erst im Zusammenhang mit den zu Beginn der 80er Jahre initialisierten *Harmonisierungserlassen* (StHG sowie Bundesgesetz über die direkte Bundes-

1 Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, SR 642.14.

2 Sog. integrales Inkrafttreten des StHG am 1. Januar 2001, Art. 72 Abs. 1 StHG.

3 SSK KS 24, Ziff. 1.

4 BAUMGARTNER, Verlustverrechnung, 293ff.; KUNZ, 853ff.

5 SSK KS 24.

steuer [DBG]⁶) erwähnt worden⁷. Dabei standen allerdings nur Teilaspekte dieses Grundsatzes im Vordergrund, so die konsequente Ausmerzung der Besteuerung der stillen Reserven bei Wegzug oder Verschiebung von Vermögenswerten von einem Kanton in einen anderen (Wegzugsbesteuerung). Diesem Teilaspekt der interkantonalen Freizügigkeit wurde eine derart grosse Bedeutung zugemessen, dass andere Teilaspekte fast nie zur Sprache kamen. Die Wegzugsbesteuerung wurde bereits seit Beginn der Nachkriegszeit kontrovers diskutiert,⁸ und der Meinungsstreit überdauerte auch einen Grundsatzentscheid des Bundesgerichtes⁹, nach welchem in einer solchen Besteuerung kein Verstoß gegen Art. 46 Abs. 2 aBV¹⁰ (heutiger Art. 127 Abs. 3 BV¹¹) erblickt wurde¹². Von einem Teil der Lehre wurde in einer solchen Besteuerung denn auch eine Verletzung anderer Verfassungsgrundsätze gesehen¹³. Mit dem StHG ist diese Diskussion zugunsten der interkantonalen Freizügigkeit entschieden worden¹⁴.

Die etwas einseitige Fokussierung auf die Wegzugsbesteuerung hat dazu beigetragen, dass im StHG *keine geschlossene Bestimmung der interkantonalen Freizügigkeit* erfolgt ist. Die einzelnen *Teilaspekte* dieses Grundsatzes müssen so aus dem Sinn der einzelnen Normen gewonnen werden. Erst in einem relativ späten Zeitpunkt ist der Versuch unternommen worden, die Tragweite dieses Grundsatzes näher zu beleuchten¹⁵, was indessen nicht bedeutet, dass die konsequente Realisierung der interkantonalen Freizügigkeit kein mit der Steuerharmonisierung eng verbundenes Postulat wäre¹⁶.

Dieser Beitrag will den Versuch unternehmen, den Grundsatz der interkantonalen Freizügigkeit näher zu untersuchen und den Stand der Umsetzung in den Gesetzgebungen der Kantone festzustellen.

2 Wesensmerkmale der interkantonalen Freizügigkeit

Im Schweizer Recht ist der Begriff der Freizügigkeit namentlich aus den Bereichen der beruflichen Vorsorge¹⁷, der Anerkennung von Berufszulassungen (so bei Anwälten¹⁸ und Medizinalpersonen¹⁹), der Anerkennung von Fähigkeitsausweisen²⁰ sowie des freien Personenverkehrs im Verhältnis zur Europäischen Gemeinschaft²¹ bekannt. Dabei geht es stets um das Ausschalten oder zumindest das Einschränken spezifischer Hemmnisse, welche die *Mobilität* von Individuen bezüglich Wohn-, Aufenthalts- oder Arbeitsort bzw. Arbeitgeber beeinträchtigen könnten. «Freizügig» ist, wer in der Wahl seines Wohn- oder Aufenthaltsortes frei ist²². Der Begriff bezieht sich in dieser Bedeutung auf das Individuum und nicht auf den Hoheitsträger bzw. die Vorsorgeeinrichtung. «Freizügig» ist nach allgemeinem Sprachgebrauch aber auch derjenige, der grosszügig ist, der sich nicht streng nach den Vorschriften richtet²³. Bezogen auf die Hoheitsträger bzw. die Vorsorgeeinrichtungen bedeutet dies, dass diese in den von der Freizügigkeit erfassten Fällen von einem ihnen sonst zustehenden Recht, eine Beschränkung vorzunehmen, absehen. Bei Hoheitsträgern ist die Freizügigkeit terri-

6 Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer, SR 642.11.

7 FAIST, 379; ZUPPINGER/BÖCKLI/LOCHER/REICH, 178.

8 Eine Übersicht bietet SCHREINER, 14 ff.; s. auch REICH, Realisation, 133 ff.

9 BGer 27. April 1990, ASA 60 (1991/92), 443 ff.

10 Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874 (in Kraft bis am 31. Dezember 1999).

11 Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 19. April 1999, SR 101.

12 Die Frage der Verfassungskonformität wurde vom BGer an sich offen gelassen, wobei auf die Literatur hingewiesen worden ist, welche eine Verletzung von Art. 46 Abs. 2 aBV verneinte; s. auch LOCHER, Steuerharmonisierung, 628.

13 Insbes. SCHREINER, 54 ff.; SPORI, 86.

14 LOCHER, Steuerharmonisierung, 629.

15 SCHÄRER, 252 f.

16 BAUMGARTNER, Vereinfachung, 230.

17 S. z.B. das Bundesgesetz vom 17. Dezember 1993 über die

Freizügigkeit in der beruflichen Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (Freizügigkeitsgesetz [FZG], SR 831.42).

18 Die männliche Form wird gleichwertig auch für die weibliche Form verwendet. S. Bundesgesetz vom 23. Juni 2000 über die Freizügigkeit der Anwältinnen und Anwälte (Anwaltsgesetz [BGFA], SR 935.61).

19 S. Bundesgesetz vom 19. Dezember 1877 betreffend die Freizügigkeit des Medizinalpersonals in der Schweizerischen Eidgenossenschaft (SR 811.11).

20 Nach Art. 4 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 6. Oktober 1995 über den Binnenmarkt (BGBM, SR 943.02) gelten kantonale oder kantonal anerkannte Fähigkeitsausweise zur Ausübung einer Erwerbstätigkeit auf dem ganzen Gebiet der Schweiz, sofern sie nicht Beschränkungen nach Art. 3 unterliegen.

21 S. Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft einerseits und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten andererseits über die Freizügigkeit (SR 0.142.112.681).

22 Erste Bedeutung des Wortes «freizügig» nach Duden, Deutsches Universalwörterbuch.

23 Zweite Bedeutung des Wortes «freizügig» nach Duden, Deutsches Universalwörterbuch.

torial beschränkt, indem diese nur für räumliche Verschiebungen von Individuen zwischen Hoheitsgebieten der sich Gegenrecht gewährenden Hoheitsträger gilt.

Im Schweizer *Steuerrecht* wird der Begriff der Freizügigkeit erst im Zusammenhang mit dem StHG verwendet, wobei dieser im Gesetz selbst nicht vorkommt. Die Bedeutung ist allerdings mit derjenigen in anderen Rechtsgebieten vergleichbar, zumal mit der interkantonalen Freizügigkeit die *Mobilität* der Steuersubjekte innerhalb der Schweiz nicht behindert werden soll²⁴ und die Kantone untereinander eine gewisse *Grosszügigkeit* beweisen sollen, indem sie auf die Erhebung bestimmter Besteuerungsansprüche im gegenseitigen Verhältnis verzichten.

Das gesetzgeberische Instrument zur Realisierung der interkantonalen Freizügigkeit ist das StHG, wobei die Harmonisierung der kantonalen Gesetze nur einen Aspekt darstellt. Die interkantonale Freizügigkeit ist, wie noch zu zeigen sein wird, einerseits Ziel, andererseits Mittel zur Verwirklichung anderer durch die Harmonisierungserlasse angestrebter Ziele. Weiter greift die interkantonale Freizügigkeit direkt in die interkantonale Doppelbesteuerung ein, indem durch eine Zuteilung von Besteuerungsrechten und einen Eingriff in die Bemessungsgrundlage interkantonale Konflikte verhindert werden²⁵.

3 Begründung der interkantonalen Freizügigkeit

Angesichts der geschilderten Ausgangslage, namentlich des Fehlens einer geschlossenen Freizügigkeitslehre, gestaltet sich eine Motivforschung als nicht einfaches Unterfangen. Harmonisierungsrechtliche Überlegungen überlagern sich mit Auswirkungen anderer verfassungsrechtlicher Aufträge und Grundsätze.

3.1 Einheitlicher Wirtschaftsraum

Bereits mit der Bundesverfassung von 1848 ist in der Schweiz ein *Binnenmarkt* realisiert bzw. angestrebt

worden. Daraus ist von Teilen der Lehre abgeleitet worden, dass die Wegzugsbesteuerung verfassungswidrig sei²⁶. Die konsequente Realisierung eines Binnenmarktes bedingt nach dieser Meinung die Zulassung der *wirtschaftlichen Freiheit der Standortwahl*, welche nur gewährleistet ist, wenn *keine steuerlichen Hemmnisse* bestehen²⁷. In Art. 95 Abs. 2 BV ist der Grundsatz des einheitlichen schweizerischen Wirtschaftsraumes ausdrücklich verankert. Unter der aBV hat das Bundesgericht allerdings dem Föderalismusprinzip eine höhere Bedeutung zugemessen als dem Binnenmarktprinzip, was aufgrund der neuen verfassungsrechtlichen Ausgangslage überdacht werden müsste²⁸.

Das StHG ist bereits seit seiner Entstehung auf die Realisierung eines einheitlichen schweizerischen Wirtschaftsraumes ausgerichtet gewesen²⁹. Der *Abbau protektionistischer Besteuerungen* ist denn auch als Folge des gemeinsamen Marktes angesehen worden³⁰. Die Erhöhung der interkantonalen *Mobilität* hat auch verschiedene nachträgliche Änderungen des StHG, namentlich im Rahmen des Vereinfachungsgesetzes^{31, 32}, geprägt. Sämtliche gesetzgeberischen Handlungen sind widerspruchsfrei in Richtung Sicherstellung des Rechtes des Steuerpflichtigen auf eine steuerneutrale interkantonale *Mobilität*³³ erfolgt. Der interkantonalen *Mobilität* sollten weder direkte noch indirekte Schranken durch eine Besteuerung des Wegzugskantons gesetzt werden³⁴. Wesentlich ist zu betonen, dass sich die interkantonale Freizügigkeit nicht im Verbot der Wegzugsbesteuerung erschöpft³⁵.

3.2 Substratausgleich

Die «Grosszügigkeit», welche mit der «Freizügigkeit» einhergeht, ist an sich nicht selbstlos, zumal diese nur Verschiebungen von Steuersubstrat beschlägt, welche zwischen Hoheitsträgern erfolgen, für die Gegenrecht gilt³⁶. Im Zusammenhang mit dem StHG ist stets das Argument vorgebracht worden, dass sich für die Kantone *Gewinne und Verluste die Wage halten* werden³⁷. Das Argument des Substratausgleiches ist auch im Rahmen der Diskussionen über die Anrechnung ausserkantona-

24 «Principe de mobilité intercantonale fiscalement neutre», PASCHOUD, Evolution, 853. S. auch BUNDESRAT, Botschaft Steuerharmonisierung, 4.

25 Zur Reflexwirkung der Normen des StHG s. REICH, Vorbemerkungen zu Art. 1/2 StHG N 53 ff.

26 BÖCKLI, 228.

27 BÖCKLI, 229; s. auch RIVIER, 303.

28 JACOBS, Art. 95 BV N 17.

29 REICH, Art. 8 StHG N 43; BEHNISCH, Art. 129 BV N 10.

30 RIVIER, 300.

31 AS 2001, 1050 ff.; nichtamtliche Kurzform.

32 RIHNER BAUMGARTNER, 180.

33 PASCHOUD, Evolution, 840.

34 RIVIER, 304.

35 RIHNER BAUMGARTNER, 187.

36 Im Rahmen des StHG erfolgt eine zwangsweise, faktische Gegenrechtsgewährung.

37 PASCHOUD, Passage, 114; LOCHER, Steuerharmonisierung, 629; ZUPPINGER/BÖCKLI/LOCHER/REICH, 178.

ler Verlustvorträge vorgebracht worden³⁸. Erst seit neuerer Zeit wird beschränkt auf die ausserkantonale Ersatzbeschaffung von Grundstücken angeführt, dass sich durch die Gewährung der interkantonalen Freizügigkeit finanzpolitisch kaum haltbare Verschiebungen von Besteuerungssubstrat unter den Kantonen ergeben können³⁹, was einer Negierung des Phänomens des Substratausgleiches gleichkommt.

Zuzugestehen ist, dass längerfristig ein Substratausgleich nur dann greift, wenn die Steuerbelastungen in den verschiedenen Kantonen nicht allzu stark voneinander divergieren. Eine verhältnismässig niedrige Besteuerung in einem Kanton kann zumindest bezüglich standortgebundener Unternehmen eine gewisse Sogwirkung entfalten. So kann z.B. ein Unternehmen vor seiner Liquidation in einen «günstigen» Kanton verlegt und so eine gewisse Steuerplanung betrieben werden⁴⁰. Da die Verschiebung ganzer betrieblicher Strukturen zwecks Liquidation kostspielig (soweit überhaupt realisierbar) ist, wird sich dieses Phänomen allerdings in Grenzen halten.

Bezüglich des interkantonalen Steuerwettbewerbs gilt es festzuhalten, dass dieser durch das StHG grundsätzlich nicht behindert werden soll. Die Harmonisierung bewirkt eine Angleichung der Steuersysteme, was jedoch beschränkt auf diese Ebene eine Ausschaltung des Steuerwettbewerbs bedeutet. Der Steuerwettbewerb findet so vermehrt auf anderen Ebenen⁴¹ statt, namentlich bei den Steuersätzen. Dabei gilt es zu beachten, dass im Rahmen der *Neugestaltung des Finanzausgleichs* (NFA) eine Nivellierung der Steuerunterschiede angestrebt wird⁴². Unter Einhaltung eines föderalen Steuerwettbewerbes sollen die derzeit bestehenden Unterschiede in der finanziellen Leistungsfähigkeit der Kantone in vertretbaren Grenzen gehalten werden⁴³. Unter Einbezug der Effekte des künftigen Finanzausgleichs sollten die Bedenken bezüglich der Verschiebungen von Besteuerungssubstrat stark relativiert werden.

3.3 Vereinfachung

Die Veranlagung von steuersystematischen Realisierungen ist oft mit einem nicht unwesentlichen Arbeitsaufwand verbunden. Dies namentlich, weil ein Gewinn

mangels echter Realisation geschätzt werden muss und dies meistens weder einfach noch ohne Unsicherheiten bewerkstelligt werden kann. Die vor dem Inkrafttreten des StHG noch vorzunehmende Aufteilung der Steuerperiode war für die Steuerbehörden wie für die Steuerpflichtigen besonders arbeitsintensiv⁴⁴. Durch die Gewährung der interkantonalen Freizügigkeit ergibt sich so eine nicht unwesentliche Vereinfachung.

3.4 Weitere Aspekte

Im Zusammenhang mit der Wegzugsbesteuerung ist auch das Argument vorgebracht worden, dass durch eine solche Besteuerung eine Schlechterstellung (*Diskriminierung*) der Wegziehenden gegenüber den das Kantonsgebiet nicht verlassenden Steuerpflichtigen eintrete, was doppelbesteuerungsrechtlich nicht zulässig sei⁴⁵. Eine solche Schlechterstellung ist auch aufgrund des aus der *Handels- und Gewerbefreiheit* (HGF) abgeleiteten Gebotes der steuerlichen Neutralität abgelehnt worden⁴⁶. Das Bundesgericht hat allerdings den Anwendungsbereich der HGF auf die Spezialsteuern beschränkt, wobei jedoch heute in der Lehre davon ausgegangen wird, dass sich der Wirkungsbereich der HGF auch auf die Einkommens- und Gewinnsteuern erstreckt⁴⁷. Daraus wird abgeleitet, dass protektionistische Besteuerungen nicht zulässig sind.

Weiter wird angeführt, dass der Aufschub der Besteuerung der stillen Reserven einen *Kerngehalt des Unternehmenssteuerrechtes* bilde⁴⁸ und die entsprechenden Normen des StHG nach dem Zweck des Steueraufschubes auszulegen seien⁴⁹. Dies würde wiederum protektionistische Besteuerungen ausschliessen.

4 Verhältnis zur Steuerharmonisierung und zur interkantonalen Doppelbesteuerung

4.1 Steuerharmonisierung und interkantonale Doppelbesteuerung

Mit dem Vereinfachungsgesetz ist im Ingress des StHG ein ausdrücklicher Verweis auf Art. 127 Abs. 3 BV aufgenommen worden, was den Umstand belegen soll,

38 BAUMGARTNER, Vereinfachung, 299.

39 MEUTER, 257.

40 SCHERER/RÖSLI, 261.

41 Zu den verschiedenen Ebenen des Steuerwettbewerbs s. SCHÖN, 358 ff.

42 MARTY, 110.

43 BUNDESRAT, Botschaft NFA, 2308.

44 ZUPPINGER, 112 f.

45 PASCHOUD, Evolution, 840.

46 RIVIER, 299.

47 RIVIER, 300 mwH.

48 EXPERTENGRUPPE CAGIANUT, 29.

49 EXPERTENGRUPPE CAGIANUT, 29.

dass das StHG die *Ausführungsgesetzgebung zum Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung* darstellt⁵⁰. Schon vor dieser, am 1. Januar 2001 in Kraft getretenen, Änderung regelte das StHG das kantonale Aussensteuerrecht⁵¹. So stellt z.B. Art. 15 StHG unzweifelhaft eine Ausführungsbestimmung zu Art. 127 Abs. 3 BV (Art. 46 Abs. 2 aBV) dar⁵². Gleiches gilt für die mittlerweile nicht mehr zur Anwendung gelangenden steuerhoheitlichen Zwischenveranlagungen⁵³. Das StHG enthält materielles Recht, auch materielles Doppelbesteuerungsrecht. Dabei hat der Gesetzgeber bewusst von der bisherigen Rechtsprechung zum Doppelbesteuerungsverbot abweichende Regelungen getroffen⁵⁴. Damit verdrängt das StHG in ausgewählten Bereichen die bisherige Rechtsprechung zu Art. 127 Abs. 3 BV (Art. 46 Abs. 2 aBV)⁵⁵.

Je besser die kantonalen Steuersysteme miteinander harmonisiert sind, umso geringere Überschneidungen können entstehen, welche zu einer zu unterbindenden interkantonalen Doppelbesteuerung führen könnten⁵⁶.

Neben der Reflexwirkung des StHG auf das Doppelbesteuerungsrecht⁵⁷ ist auch eine *harmonisierende Wirkung des Doppelbesteuerungsrechtes* auszumachen⁵⁸. Damit können das Steuerharmonisierungs- und das Doppelbesteuerungsrecht nicht als in sich geschlossene Systeme angesehen werden⁵⁹. Sie *durchdringen sich gegenseitig*, was es bei der Auslegung der einzelnen Bestimmungen zu berücksichtigen gilt. Soweit sich verschiedene Auslegungsvarianten anbieten, muss diejenige gewählt werden, welche die bestmögliche Erreichung sowohl der Ziele des StHG wie auch des Doppelbesteuerungsrechtes verspricht.

4.2 Verhältnis zur Steuerharmonisierung

4.2.1 Zielkongruenz

Bei Erlass des StHG standen zwei Zielsetzungen im Vordergrund⁶⁰, nämlich die Erzielung von *Vereinfachungen* (Rationalisierungen⁶¹) für den Steuerpflichti-

gen wie für die Steuerbehörden, u.a. durch eine Erhöhung der Transparenz⁶², sowie die Verbesserung der *Grundlagen für den Finanzausgleich*. Die zweite Zielsetzung ist im Rahmen der NFA etwas relativiert worden, indem sich der Ressourcenausgleich, welcher auf der aggregierten Steuerbemessungsgrundlage (ASG) basiert, auf die Bemessungsgrundlage für die direkte Bundessteuer stützt⁶³. Dabei muss attestiert werden, dass die Schaffung vergleichbarer Verhältnisse einen Beitrag zur Vermeidung einer als ungerechtfertigt empfundenen Steuerkonkurrenz zwischen den Kantonen (Steuersystemkonkurrenz) leisten und eine gleichmässige Erfassung der verfügbaren Steuerquellen sicherstellen kann⁶⁴. Die interkantonale Freizügigkeit steht diesen Zielsetzungen nicht entgegen. Bezogen auf das Vereinfachungsziel besteht damit volle Zielkongruenz.

Die mit dem StHG angestrebte Vereinheitlichung der direkten Steuern und der damit verbundene Übergang zu einem rationalen Steuersystem⁶⁵ stehen in einem *Spannungsverhältnis mit der kantonalen Autonomie und dem Föderalismus*, welche im Rahmen des Möglichen gewahrt bleiben sollen⁶⁶, was gesetzgeberische Freiräume der Kantone⁶⁷ und eine Schonung der kantonalen Finanzautonomie⁶⁸ erforderlich macht. In den zwischenzeitlich vorgenommenen Änderungen des StHG ist das Autonomiebedürfnis der Kantone regelmässig dem Vereinheitlichungswillen unterlegen. Die interkantonale Freizügigkeit steht im gleichen Spannungsverhältnis, wobei unter Berücksichtigung des Konzepts des Substratausgleichs keine unverantwortbare Verschärfung auszumachen ist.

4.2.2 Interkantonale Freizügigkeit als Element der Steuerharmonisierung

Das Ausschalten der interkantonalen Wegzugsbesteuerung ist ein unerlässliches Element der in der Verfassung verankerten Steuerharmonisierung wie auch der Rechtsgleichheit⁶⁹. Dies gilt ebenfalls für die anderen

50 VALLENDER/WIEDERKEHR, Art. 127 BV N 49; BUNDESRAT, Botschaft Vereinfachungsgesetz, 3914.

51 BAUMGARTNER, Vereinfachung, 141 mwH.

52 EXPERTENGRUPPE CAGIANUT, 19.

53 TRIEBOLD, 292 ff.

54 LOCHER, Steuerharmonisierung, 610 f.

55 HEUBERGER, 583; SCHÄRER, 168; LOCHER, Steuerharmonisierung, 613.

56 BEHNISCH, Art. 129 BV N 17.

57 REICH, Vorbemerkungen zu Art. 1/2 StHG N 53 ff.

58 HEUBERGER, 582 ff.

59 REICH, Vorbemerkungen zu Art. 1/2 StHG N 58.

60 YERSIN, Steuerharmonisierung, 99.

61 ZUPPINGER, 101 mwH.

62 ZUPPINGER, 101.

63 BUNDESRAT, Botschaft NFA, 2373.

64 CAGIANUT, Art. 42^{quinquies} aBV N 1.

65 CAGIANUT, Art. 42^{quinquies} aBV N 1.

66 YERSIN, Steuerharmonisierung, 104.

67 CAGIANUT, Art. 42^{quinquies} aBV N 2.

68 EXPERTENGRUPPE CAGIANUT, 11.

69 ZUPPINGER/BÖCKLI/LOCHER/REICH, 178.

Teilaspekte der interkantonalen Freizügigkeit, zumal der Gesetzgeber die vollumfängliche Realisierung der interkantonalen Freizügigkeit anstrebte⁷⁰.

4.2.3 Interkantonale Freizügigkeit als Auslegungshilfe

Bei der Auslegung der Bestimmungen des StHG kommen die *herkömmlichen Auslegungselemente* zur Anwendung⁷¹, so der Wortlaut, die Entstehungsgeschichte, die systematische Stellung und der Zweck der Norm⁷². Da die interkantonale Freizügigkeit im StHG nicht ausdrücklich geregelt ist – auch nicht das Verbot der Wegzugsbesteuerung, welches nur negativ umschrieben wird, indem ein Wegzug aus der Schweiz eine Besteuerung auslöst⁷³ –, kommt nur eine Berücksichtigung im Rahmen der Durchleuchtung des *historischen Elementes* sowie von *Ziel und Zweck* einer Norm in Frage. Beim historischen Element kommt dem im Zusammenhang mit der interkantonalen Freizügigkeit stets vorgebrachten Argument des Substratausgleichs, welches auch bei Änderungen des StHG bekräftigt worden ist⁷⁴, Bedeutung zu. Überlegungen zu einer aufgeschobenen Gewinnverwirklichung⁷⁵ sind erst in einem späteren Zeitpunkt in die Diskussionen eingegangen⁷⁶ und haben sich nur auf internationale Sachverhalte ausgewirkt⁷⁷. Dem mit dem StHG und der interkantonalen Freizügigkeit gleichermaßen verfolgten Ziel der Vereinfachung kommt bei Auslegungsfragen eine wichtige Bedeutung zu. Mit der Harmonisierung ist nämlich eine Abstimmung der Steuersysteme von Bund und Kantonen angestrebt worden, welche keinen Raum mehr für aufwendige, schwierig abzustimmende, protektionistisch ausgerichtete Besteuerungen lässt. Von Bedeutung ist auch die Beziehung des StHG zum DBG, deren normative Konkretisierungen auch im Rahmen der Umsetzung des StHG zu berücksichtigen sind⁷⁸.

Bei der Auslegung der Bestimmungen des StHG muss man sich stets die Frage stellen, wie weit die Harmonisierungspflicht der Kantone im betreffenden Gebiet reicht bzw. wie viel Autonomie den Kantonen noch verbleibt⁷⁹. Der Umfang der kantonalen Entscheidungsfreiheit richtet sich dabei grundsätzlich nach der *Regelungsdichte* im StHG⁸⁰. Um zu beurteilen, ob eine bundesrechtliche Vollregel anzunehmen ist, welche den kantonalen Gestaltungsspielraum praktisch aufhebt, ist auf das harmonisierungsspezifische Auslegungselement der *Harmonisierungsreife* zurückzugreifen⁸¹. Soweit eine solche gegeben ist, wie dies für die Aufhebung der fiskalischen Hemmnisse bei der interkantonalen Mobilität der Fall ist, darf auch dann von einer Vollregel ausgegangen werden, wenn sich dies vom Wortlaut der Norm her nicht direkt ergibt⁸².

4.3 Verhältnis zur interkantonalen Doppelbesteuerung

4.3.1 Zielindifferenz

Ursache potenzieller Doppelbesteuerungen ist die Steuerhoheit der Kantone⁸³. Das interkantonale Steuerrecht, so auch das StHG, bezweckt die Vermeidung einer Besteuerung des gleichen Steuersubjektes für den gleichen Sachverhalt in zwei Kantonen⁸⁴, was einen Eingriff in die kantonale Steuerhoheit bedingt. Die durch das interkantonale Steuerrecht aufzustellenden Kollisionsnormen haben dennoch nach Möglichkeit die Autonomie und die fiskalischen Interessen der Kantone zu wahren. Auch hinsichtlich Art. 127 Abs. 3 BV ist ein Konflikt zwischen den Interessen des Individuums und jenen der Kantone auszumachen. Die interkantonale Freizügigkeit ist auch Teil dieses Konfliktes, womit durch die Anwendung dieses Grundsatzes kein neuer Aspekt eröffnet wird. Sie kann jedoch zu einer Akzentuierung dieses Konfliktes führen.

70 HEUBERGER, 583 FN 11; SCHÄRER, 253.

71 REICH, Gedanken, 607.

72 EXPERTENGRUPPE CAGIANUT, 12; VALLENDER, 191 ff.; YERSIN, Steuerharmonisierung, 105.

73 LOCHER, Steuerharmonisierung, 629; KUHN/BRÜLISAUER, Art. 24 StHG N 165.

74 So im Rahmen der durch das Vereinfachungsgesetz neugestalteten bzw. präzisierten interkantonalen Verlustverrechnung.

75 Steueraufschub bis zur tatsächlichen Gewinnverwirklichung. Zum Begriff s. SPORI, 87 f.

76 In diesem Sinne LOCHER, Steuerharmonisierung, 630.

77 Die Übergangsbestimmung nach Art. 207a Abs. 3 DBG ist

nach dem System einer aufgeschobenen Gewinnverwirklichung konzipiert.

78 BLUMENSTEIN/LOCHER, 39.

79 YERSIN, Steuerharmonisierung, 105.

80 YERSIN, Steuerharmonisierung, 105.

81 REICH, Gedanken, 615.

82 REICH, Gedanken, 615.

83 VALLENDER/WIEDERKEHR, Art. 127 BV N 41; HÖHN/MÄUSLI, 4; HÖHN, Art. 46 Abs. 2 aBV N 1.

84 HÖHN/MÄUSLI, 37 f.; HÖHN, Art. 46 Abs. 2 aBV N 6.

4.3.2 Besteuerungskonflikte und interkantonale Freizügigkeit

Besteuerungskonflikte kommen bei einer unvollständigen gegenseitigen Abstimmung der kantonalen Gesetze, einer unterschiedlichen Auslegung gleicher Wortlaute oder einer unterschiedlichen Würdigung des Sachverhaltes vor⁸⁵. Im Bereich der interkantonalen Freizügigkeit steht die Nichtabstimmung der kantonalen Regelungen im Vordergrund. Soweit eine unvollständige Abstimmung vorliegt, darf ein Kanton seine Steuernormen nicht anwenden⁸⁶, wobei der Konflikt *grundsätzlich durch das StHG zu lösen* ist⁸⁷. Soweit der Besteuerungskonflikt auf Vorgänge zurückzuführen ist, welche die Mobilität von Personen oder Vermögenswerten zwischen den Kantonen betrifft, muss in Anwendung des Grundsatzes der interkantonalen Freizügigkeit der Kanton des Wegzugs von seinem Besteuerungsrecht zurücktreten.

4.3.3 Diskriminierungsverbot und interkantonale Freizügigkeit

Kerngehalt des interkantonalen Diskriminierungsverbotes⁸⁸ ist die Unzulässigkeit einer nicht sachgemässen, andersartigen Behandlung von Steuerpflichtigen, die – auch zeitlich nacheinander – der Steuerhoheit mehrerer Kantone unterstellt sind, wenn sie zu einer steuerlichen Mehrbelastung führt⁸⁹. Die Unzulässigkeit solcher Höherbesteuerungen entspricht im Grundsatz der höchstgerichtlichen Rechtsprechung^{90, 91} und dem Verständnis eines einheitlichen Wirtschaftsraums. Bezogen auf die von der interkantonalen Freizügigkeit erfassten Sachverhalte, so namentlich die Wegzugsbesteuerung und die Ersatzbeschaffung über die Kantongrenze hinweg, lässt sich aus dem Diskriminierungsverbot einzig ableiten, dass ein irgendwie geartetes Nachbesteuerungsrecht nur dann unter diesem Aspekt zulässig sein kann, wenn auch sichergestellt ist, dass dadurch keine Höherbelastung eintreten kann als bei einem rein innerkantonalen Vorgang.

4.3.4 Entstrickungsprinzip und interkantonale Freizügigkeit

Zwischen den stillen Reserven und der Steuerhoheit, unter welcher diese entstanden sind, besteht eine enge Beziehung, welche als Verstrickung bezeichnet wird⁹². Teilweise wird auch von einer steuerlichen Verhaftung oder (in der Schweiz) meistens von einer *fiskalischen Verknüpfung* gesprochen⁹³. Dies soll nichts anderes bedeuten, als dass die (stillen) Reserven dort besteuert werden, wo sie auch gebildet worden sind. Nach dem Entstrickungsprinzip dürfen sich die Reserven von einer Steuerhoheit nur dann lösen, wenn darüber auch abgerechnet worden ist⁹⁴, was über den Tatbestand der *steuersystematischen Realisation* erfolgt.

Da eine die Besteuerung auslösende Entstrickung erst dann eintritt, wenn die Befugnis zur Besteuerung definitiv wegfällt, muss bei der Überführung von stillen Reserven in eine andere Steuerhoheit nicht zwingend eine sofortige Gewinnverwirklichung unterstellt werden. Soweit ein Nachbesteuerungsrecht gewahrt bleibt, kann die Gewinnverwirklichung auch aufgeschoben werden⁹⁵. Für das *interkantonale Verhältnis* ist allerdings in Anwendung des Grundsatzes der interkantonalen Freizügigkeit festgestellt worden, dass *keine solche Entstrickung* erfolgt⁹⁶ und dass die Reserven in den neuen Kanton «mitgenommen» werden, weshalb der bisherige Kanton auf die in seinem Hoheitsgebiet gebildeten Mehrwerte definitiv zu verzichten hat⁹⁷. Beschränkt auf die Gewinne auf Grundstücken ist dieser Grundsatz in Zweifel gezogen worden⁹⁸.

Literatur

ATHANAS PETER, Aussensteuerliche Bestimmungen im DBG und StHG, in: Ernst Höhn/Peter Athanas, Das neue Bundesrecht über die direkten Steuern, Bern/Stuttgart/Wien 1993, 405 ff.

BAUMGARTNER IVO P., Verlustverrechnung im interkantonalen Verhältnis, FStR 2002, 293 (zit.: Verlustverrechnung)

85 HEUBERGER, 582.

86 HEUBERGER, 582.

87 HEUBERGER, 584.

88 Auch Verbot der unzulässigen Schlechterstellung genannt: HÖHN/MÄUSLI, 47 ff.

89 Zum Begriff s. HÖHN/MÄUSLI, 48 ff.; LOCHER, IStR 42 ff.

90 S. dazu RIVIER, 305 m. H. auf die Rechtsprechung.

91 Zur Kritik bezüglich der nicht konsequenten Realisierung bei Liegenschaften s. HÖHN/WALDBURGER, 809.

92 LANG, § 9 Rz. 406 mwH.

93 So z.B. REICH, Grundriss, 63 ff.

94 SPORI, 78.

95 S. dazu auch SPORI, 87 f.

96 REICH, FS Zuppinger, 396.

97 KUHN/BRÜLISAUER, Art. 24 StHG N 60; SCHERER/RÖSLI, 261; ATHANAS, 441 f.

98 ZWAHLEN, Privatvermögen, Vermögensertrag, Vermögensgewinn, 106; DERS., Art. 12 StHG N 76.

- Koordination und Vereinfachung der Veranlagungsverfahren für die direkten Steuern im interkantonalen Verhältnis, FStR 2001, 137 ff. und 222 ff. (zit.: Vereinfachung)
- BEHNISCH URS R., Kommentar Art. 129 BV, in: Bernhard Ehrenzeller/Philippe Mastronardi/Rainer J. Schweizer/Klaus A. Vallender (Hrsg.), Die schweizerische Bundesverfassung. Kommentar, Zürich/Basel/Genf und Lachen 2002
- BLUMENSTEIN ERNST/LOCHER PETER, System des Steuerrechts, 6. A., Zürich 2002
- BÖCKLI PETER, Unternehmens-Umstrukturierungen in der Schweiz: Zwölf steuerliche Hemmschuhe, StR 1990, 215 ff.
- CAGIANUT FRANCIS, Kommentar Art. 42^{quinquies} aBV, in: Kommentar zur Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874, Bd. II, Basel 1986
- EXPERTENGRUPPE CAGIANUT, Bericht zur Steuerharmonisierung, Zürich 1994
- FAIST THEODOR, Steuerharmonisierung: Rahmengesetz, StR 1978, 378 ff.
- HEUBERGER RETO, Interkantonales Doppelbesteuerungsverbot als Mittel der Steuerharmonisierung, StR 1998, 582 ff.
- HÖHN ERNST, Kommentar Art. 46 Abs. 2 aBV, in: Kommentar zur Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874, Bd. II, Basel 1986
- HÖHN ERNST/MÄUSLI PETER, Interkantonales Steuerrecht, 4. A., Bern/Stuttgart/Wien 2000
- HÖHN ERNST/WALDBURGER ROBERT, Steuerrecht, Bd. I, 9. A., Bern/Stuttgart/Wien 2001
- JACOBS RETO, Kommentar Art. 95 BV, in: Bernhard Ehrenzeller/Philippe Mastronardi/Rainer J. Schweizer/Klaus A. Vallender (Hrsg.), Die schweizerische Bundesverfassung. Kommentar, Zürich/Basel/Genf und Lachen 2002
- KUHN STEPHAN/BRÜLISAUER PETER, Kommentar Art. 24 StHG, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, 2. A., Basel/Frankfurt a. M. 2002
- KUNZ HANSPETER, Interkantonale Verlustverrechnung neu geregelt, ST 2001, 853 ff.
- LANG JOACHIM, in: Klaus Tipke/Joachim Lang, Steuerrecht, 17. A., Köln 2002
- LOCHER PETER, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 2. A., Bern 2003 (zit.: IkStR)
- Steuerharmonisierung und interkantonales Steuerrecht, ASA 65 (1996/97), 609 ff. (zit.: Steuerharmonisierung)
- MARTY DICK, Problemi della compensazione intercantonale, ASA 62 (1993/94), 101 ff.
- MEUTER HANS ULRICH, Ersatzbeschaffung, ZStP 2001, 166 ff. und 263 ff.
- PASCHOUD JEAN-BLAISE, Evolution ou révolution du droit fiscal intercantonal? La loi sur la coordination et la simplification des procédures de taxation des impôts directs dans les rapports intercantonaux, ASA 69 (2000/01), 837 ff. (zit.: Evolution)
- REICH MARKUS, Vorbemerkungen zu Art. 1/2 StHG, Kommentar Art. 8 StHG, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, 2. A., Basel/Frankfurt a. M. 2002
- Grundriss der Steuerfolgen von Unternehmensumstrukturierungen, Basel/Genf/München 2000 (zit.: Grundriss)
- Gedanken zur Umsetzung des Steuerharmonisierungsgesetzes, ASA 62 (1993/94), 577 ff. (zit.: Gedanken)
- Die steuerneutrale Reservenrealisation bei Unternehmensumstrukturierungen – neuere Entwicklungen und Tendenzen, in: Festschrift für Ferdinand Zuppinger, Bern 1989, 379 ff. (zit.: FS Zuppinger)
- Die Realisation stiller Reserven im Bilanzsteuerrecht, Zürich 1983 (zit.: Realisation)
- RIHNER BAUMGARTNER CLAUDIA, Koordination und Vereinfachung der Veranlagungsverfahren für die direkten Steuern im interkantonalen Verhältnis, StR 2001, 177 ff.
- RIVIER JEAN-MARC, Le fédéralisme fiscal en Suisse et dans l'union européenne, ASA 65 (1996/97), 291 ff.
- SCHÄRER BERNHARD F., Verlustverrechnung von Kapitalgesellschaften im interkantonalen Doppelbesteuerungsrecht, Zürich 1997
- SCHERER PAUL/RÖSLI PRISKA, Die Harmonisierung der steuerneutralen Ersatzbeschaffung, ST 2001, 257 ff.
- SCHÖN WOLFGANG, Steuerwettbewerb in Europa, ASA 71 (2002/03), 337 ff.
- SCHREINER PETER CHRISTIAN, Die Besteuerung der stillen Reserven beim interkantonalen Transfer von Wirtschaftsgütern, Diss. Basel 1992
- SPORI PETER, Zur steuersystematischen Realisation, ASA 67 (1988/89), 65 ff.

- TRIEBOLD OLIVIER E.R., Zwischenveranlagung und Rechtsgleichheit in den harmonisierten Bundessteuererlassen, ASA 64 (1995/96), 257 ff.
- VALLENDER KLAUS A., Die Auslegung des Steuerrechts, Bern/Stuttgart/Wien 1988
- VALLENDER KLAUS A./WIEDERKEHR RENÉ, Kommentar Art. 127 BV, in: Bernhard Ehrenzeller/Philippe Mastronardi/Rainer J. Schweizer/Klaus A. Vallender (Hrsg.), Die schweizerische Bundesverfassung, Kommentar, Zürich/Basel/Genf und Lachen 2002
- ZUPPINGER FERDINAND, Steuerharmonisierung und zeitliche Bemessung, ASA 53 (1984/85), 97 ff.
- ZUPPINGER FERDINAND/BÖCKLI PETER/LOCHER PETER/REICH MARKUS, Steuerharmonisierung – Probleme der Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, Bern 1984
- ZWAHLEN BERNHARD, Privatvermögen, Vermögensertrag, Vermögensgewinn, in: Ernst Höhn/Peter Athanas, Das neue Bundesrecht über die direkten Steuern, Bern/Stuttgart/Wien 1993, 55 ff.
- Kommentar Art. 12 StHG, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, 2. A., Basel/Frankfurt a. M. 2002
- YERSIN DANIELLE, Steuerharmonisierung und kantonales Recht, ASA 64 (1995/96), 97 ff. (zit.: Steuerharmonisierung)

Materialien

- BUNDESRAT, Botschaft vom 14. November 2001 zur Neugestaltung des Finanzausgleichs und der Aufgaben zwischen Bund und Kantonen (NFA), BBl 2001, 2291 ff. (zit.: Botschaft NFA)
- Botschaft vom 24. Mai 2000 zur Koordination und Vereinfachung der Veranlagungsverfahren für die direkten Steuern im interkantonalen Verhältnis, BBl 2000, 3898 ff. (zit.: Botschaft Vereinfachungsgesetz)
- Botschaft vom 25. Mai 1983 zu den Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer, BBl 1983 III, 1 ff. (zit.: Botschaft Steuerharmonisierung)
- SCHWEIZERISCHE STEUERKONFERENZ (SSK), Kreisschreiben Nr. 24 vom 17. Dezember 2003, Verrechnung von Verlusten in der interkantonalen Steuerauscheidung (zit.: SSK KS 24)

Niedrigbesteuerung gemäss dem deutschen Aussensteuergesetz (AStG) aus Schweizer Sicht

Dr. rer. pol. Stefan Köhler/Dr. rer. pol. Jörg Luckey



*Dr. rer. pol. Stefan Köhler,
Steuerberater und Partner,
Ernst & Young AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft,
Frankfurt am Main*



*Dr. rer. pol. Jörg Luckey,
Steuerberater und Manager,
Ernst & Young AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft,
Frankfurt am Main*

Inhalt

1	Einführung	5.4	Berücksichtigung nur von Steuern auf den Ertrag
1.1	Normzweck der Hinzurechnungsbesteuerung	5.5	Steuerstundung
1.2	Verträglichkeit der Hinzurechnungsbesteuerung mit EU-Recht – Relevanz auch für die Schweiz?	5.6	Hochbesteuerung als Wahlrecht
1.3	Tatbestandsvoraussetzungen	5.7	Direkte Subventionen
2	Begriff und Definition der niedrigen Besteuerung iSd § 8 Abs. 1, 3 AStG	5.8	Vorgezogene Abzugsmöglichkeiten
3	Belastungsberechnung – Prüfung auf Niedrigbesteuerung	6	Zusammenfassung
3.1	Passive Einkünfte		Literatur
3.2	Ermittlung passiver Einkünfte		
3.3	Verlustverrechnung		
3.4	Passive Einkünfte und Ertragsteuern nachgeschalteter Kapitalgesellschaften		
4	Ertragsteuern		
5	Strategien zur Vermeidung der Hinzurechnungsbesteuerung		
5.1	Gewinnermittlung nach deutschem Steuerrecht		
5.2	Sondersteuersatz für passive Einkünfte		
5.3	Steuererstattung an die Gesellschafter		

1 Einführung

1.1 Normzweck der Hinzurechnungsbesteuerung

Körperschaften werden grundsätzlich vom deutschen Steuerrecht als eigenständige Steuersubjekte anerkannt. Daher unterliegen mit Rechtsfähigkeit ausgestattete ausländische Körperschaften, die weder ihren statuari-schen Sitz noch den Ort der Geschäftsleitung in der Bundesrepublik Deutschland haben, keiner deutschen Steuerpflicht (es sei denn, es werden bestimmte, sog. beschränkt steuerpflichtige Einkünfte in Deutschland erzielt). Entsprechend entfalten auch Schweizer Kapitalgesellschaften (Aktiengesellschaften, GmbHs) grundsätzlich diese «Abschirmwirkung der juristischen Person» zugunsten ihrer deutschen Gesellschafter, es sei denn, die Ein- bzw. Zwischenschaltung würde aus deutscher Sicht steuerlich als Missbrauch qualifiziert.

Die Ausschüttung aus der Schweizer Gesellschaft an den deutschen Gesellschafter wird nur gering bzw. moderat besteuert. Ist der inländische Gesellschafter eine wesentlich beteiligte Kapitalgesellschaft (20 % oder mehr), fällt unter dem DBA Deutschland/Schweiz keine Quellensteuer an. Bei der deutschen Kapitalgesellschaft sind die Dividenden zu 95 % befreit. 5 % unterliegen als fiktiv nicht abzugsfähige Betriebsausgaben der regulären Besteuerung mit ca. 40 %. Die Effektivbelastung der Dividende liegt damit ihrerseits nur bei ca. 2 %. Alle Aufwendungen im Zusammenhang mit der Schweizer Beteiligung sind gleichwohl gegen das sonstige deutsche steuerliche Ergebnis voll abzugsfähig. Gilt die Schweizer Gesellschaft als passiv, unterliegt die Dividende grundsätzlich darüber hinaus der deutschen Gewerbesteuer (ca. 15 – 20 %). Diese kann allerdings u.U. durch eine «Dividendenroute» über andere EU-Staaten vermieden werden (z.B. Luxemburg, Niederlande). Wird die Schweizer Beteiligung unmittelbar durch deutsche natürliche Personen gehalten, so unterliegen nur 50 % der Dividende der regulären Einkommensbesteuerung (Spitzensteuersatz 2004: 45 %, 2005: 42 % – sog. Halbeinkünfteverfahren)¹. Korrespondierend sind

alle mit der Beteiligung im Zusammenhang stehenden Aufwendungen gleichfalls nur zu 50 % abzugsfähig. Die Schweizer Verrechnungssteuer sowie etwaige deutsche Gewerbesteuern sind im Rahmen der Anrechnungshöchstbeträge auf die deutsche Einkommensteuer anrechenbar.

Wirtschaftlich verstärkt die günstige deutsche Besteuerung der Dividendenausschüttung den Anreiz, Einkünfte in einer Schweizer Gesellschaft zu generieren und als Dividende nach Deutschland auszuschütten. Unter bestimmten Voraussetzungen wendet sich hiergegen jedoch die deutsche Hinzurechnungsbesteuerung², die bereits seit 1972 auf niedrig besteuerte passive Einkünfte zugreift und vor dem Hintergrund der günstigen Dividendenbesteuerung mit Beginn des Jahres 2003 nochmals erheblich verschärft wurde.

Infolgedessen werden sog. passive niedrig besteuerte Einkünfte der Schweizer Kapitalgesellschaft bei ihren deutschen Gesellschaftern in Höhe deren Beteiligungsquote der vollen deutschen Einkommen- bzw. Körperschaft- (zzgl. Solidaritätszuschlag sowie ggf. Kirchensteuer) und ggf. auch der Gewerbesteuer unterworfen, so dass unter der grundsätzlich gegebenen Möglichkeit der Anrechnung ausländischer, hier insbesondere der Schweizer Steuern, eine Hochschleusung des niedrigeren Schweizer Steuerniveaus zumindest auf das volle deutsche Ertragsteuerniveau bewirkt wird (für Körperschaften in der Summe auf ca. 40 % und für natürliche Personen als Gesellschafter in der Summe auf rund 50 % bei anzuwendendem Einkommensteuerspitzen-satz).

Der durch das niedrigere Schweizer Steuerniveau gegebene steuerliche Standortvorteil und die damit geförderte Investitionsbereitschaft deutscher Unternehmen werden insoweit durch die Hinzurechnungsbesteuerung mindestens neutralisiert. Darüber hinaus ist beachtlich, dass in einer Vielzahl von Konstellationen nicht nur eine Anhebung auf das deutsche Steuerniveau erfolgt, sondern aufgrund technischer Unzulänglichkeiten der Ausgestaltung des Systems der Hinzurechnungsbe-

1 Daneben wird generell noch der Solidaritätszuschlag in Höhe von 5,5 % auf die Einkommensteuer als Zuschlag erhoben. Mitglieder der grossen Kirchen in Deutschland sind weiterhin kirchensteuerpflichtig (8–9 % Steuersatz – abzugsfähig). Die Kirchensteuer wird ebenfalls als Zuschlagsteuer auf die Einkommensteuer berechnet. Die Kirchensteuer wird auf die fiktive Steuer auf das volle, ungekürzte Einkommen (darauf entfallende Steuer) berechnet, d.h., die 50 %-Kürzung des Halbeinkünfteverfahrens erfolgt hier nicht.

2 Zur (steuerlichen) Bekämpfung sog. Basisgesellschaften als Zentralproblem der Verlagerung von inländischem (deutschem) Steuersubstrat in das nicht oder niedrig besteuerte

Ausland hat der deutsche Gesetzgeber die steuerliche Anerkennung ausländischer Körperschaften selbst allerdings nicht angetastet. Rein formal wird die steuerliche Anerkennung schweizerischer Körperschaften durch die deutsche Hinzurechnungsbesteuerung (§§ 7 bis 14, 20 AStG) nicht berührt. Mangels eines hinreichenden Inlandsbezuges solcher Gesellschaften, d.h. ohne in der Bundesrepublik Deutschland erzielte Einkünfte, würde der etwaige Steuerzugriff der Bundesrepublik Deutschland auf die in diesen Gesellschaften erzielten (aus deutscher Sicht ausländischen) Einkünfte womöglich sogar gegen Völkerrecht verstossen. Vgl. MÖSSNER in B/K/L/M/R, Aussensteuerrecht Kommentar, § 8 Rz. 21.

steuerung effektive Mehr- bzw. Doppelbesteuerungen drohen. Insoweit bewirkt die Hinzurechnungsbesteuerung nicht nur die offiziell beabsichtigte Einebnung ungerechtfertigter Steuervorteile, sondern darüber hinaus auch eine Art Strafbesteuerung, die wohl als Präventivmassnahme gegen aggressive Steuerplanung deutscher Unternehmen verstanden werden muss. Ergänzend ist darauf hinzuweisen, dass Nachzahlungen deutscher Steuerpflichtiger grundsätzlich mit 6 % Zinsen p. a. belastet werden, die ihrerseits nicht von der Körperschaft- oder Einkommensteuer abgezogen werden können (d.h. aus dem versteuerten Einkommen zu leisten sind). Das nachträgliche Aufdecken von Hinzurechnungssteuerfällen führt daher auch bereits aufgrund der Zinsproblematik häufig zu erheblichen Mehrbelastungen. Darüber hinaus sind die Regelungen der Hinzurechnungsbesteuerung hoch komplex und in der Auslegung in nicht unerheblichen Teilen höchst umstritten. Bereits diese administrativen Probleme sowie die damit in Zusammenhang stehenden Kosten wirken gleichfalls abschreckend auf deutsche Auslandsinvestoren.

1.2 Verträglichkeit der Hinzurechnungsbesteuerung mit EU-Recht – Relevanz auch für die Schweiz?

Der Anwendbarkeit der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung stehen erhebliche Zweifel bezüglich der Vereinbarkeit der Hinzurechnungsbesteuerung (§§ 7 bis 14, 20 AStG) mit EU-Recht gegenüber.

Aufgrund der abweichenden Besteuerung der im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung erfassten Einkünfte gegenüber vergleichbaren (rein deutschen) Inlandskonstellationen³ wird die Hinzurechnungsbesteuerung im steuerwissenschaftlichen Schrifttum⁴ als nicht mit dem EG-Vertrag verträglich angesehen. Insbesondere wird die deutsche Hinzurechnungsbesteuerung als Verstoß gegen das Recht zur freien Niederlassung (Art. 43 ff. EGV) und der Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 56 ff. EGV) beurteilt. Der in Deutschland unbeschränkt Steuerpflichtige, der in relevanter Höhe an einer solchen ausländischen EU-Kapitalgesellschaft beteiligt ist, welche niedrig besteuerte passive Einkünfte (sog. Zwischeneinkünfte) erzielt, unterliegt mit den anteilig auf ihn entfallenden Zwischeneinkünften in Deutschland der Hinzurechnungsbesteuerung. Dahingegen wird der nämliche Steuerpflichtige, der an einer in-

ländischen, deutschen Kapitalgesellschaft beteiligt ist, keiner Hinzurechnungsbesteuerung unterworfen. Die hieraus erwachsende Diskriminierung ist evident und beschränkt deutsche unbeschränkt Steuerpflichtige mutmasslich in EU-rechtlich unverträglicher Weise in der Ausübung ihrer EG-vertraglich garantierten Freiheitsrechte.

Insbesondere die in der jüngeren Vergangenheit ergangenen Entscheidungen des EuGH geben u. E. Anlass und Argumentation, der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung ihre EGV-Konformität – auch mit Wirkung für Sachverhaltskonstellationen ausserhalb der EU, beispielsweise der Schweiz, – wegen Verletzung der Kapitalverkehrsfreiheit abzuspochen. Hintergrund für diese – zunächst wohl überraschende – Tatsache ist, dass die in Art. 56 ff. formulierte Kapitalverkehrsfreiheit sich nicht auf das Gemeinschaftsgebiet der EU beschränkt. Vielmehr wird der freie, ohne Beschränkungen funktionierende Kapitalmarkt ohne Limitierung auf das EU-Gebiet postuliert. Folglich bedeutet insoweit eine Hinzurechnungsbesteuerung nicht nur in der EU, sondern – aus deutscher Sicht – auch im Verhältnis zum Drittlandsgebiet (z.B. der Schweiz) eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs und wäre insofern angreifbar.

1.3 Tatbestandsvoraussetzungen

Die Hinzurechnungsbesteuerung in Bezug auf eine Schweizer Kapitalgesellschaft (§§ 7 bis 14, 20 AStG) erfolgt nur, wenn alle nachfolgenden Bedingungen zugleich erfüllt sind:

1. Einkünfte aus passiver Tätigkeit im Sinne des § 8 Abs. 1 AStG,
2. die mit einer effektiven Steuerlast von unter 25 % als niedrig besteuert gelten (§ 8 Abs. 3 AStG),
3. werden von einer Schweizer Kapitalgesellschaft im Sinne des deutschen Körperschaftsteuergesetzes (KStG) (beispielsweise Schweizer AG oder GmbH) erzielt,
4. an der eine relevante Beteiligung von in Deutschland unbeschränkt Steuerpflichtigen in Höhe von insgesamt mehr als 50 % (§ 7 Abs. 2 AStG) besteht bzw. – für den Sonderfall von sog. Zwischeneinkünften mit Kapitalanlagecharakter (d.h. idR Zins-einkünfte) – der jeweils Einzelne an der Gesellschaft zu mehr als 1 % oder in bestimmten Fällen sogar zu weniger als 1 % beteiligt ist (rein privat ge-

3 Vgl. BFH v. 17.10.2001 – I R 97/00, BFH/NV 2002, 240, wonach die Verlagerung von Zinseinkünften innerhalb des Konzerns keinen Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten begründet.

4 Siehe hierzu beispielsweise HAHN, Die Vereinbarkeit der Normen des deutschen internationalen Steuerrechts mit EG-Recht, IFSt-Schrift Nr. 378, 1999, S. 130 ff; DERS., Das ICI-Urteil des EuGH und die Hinzurechnungsbesteuerung gemäss §§ 7 ff. AStG, IStR 1999, 609; WASSERMAYER in F/W/B, Aussensteuerrecht Kommentar, Vor §§ 7–14 AStG, Anm. 81 ff. mwN.

haltene Kapitalanlagegesellschaft – § 7 Abs. 6 und 6a AStG).

Diese vorstehenden Voraussetzungen müssen für die Anwendbarkeit der Hinzurechnungsbesteuerung kumulativ erfüllt sein; anderenfalls erfolgt keine Hinzurechnungsbesteuerung. Im Umkehrschluss kann die Hinzurechnungsbesteuerung z.B. wie folgt vermieden werden:

- Verwendung einer doppelansässigen Gesellschaft (d.h. Gründung in Deutschland, aber Geschäftsleitung und operatives Einkommen in der Schweiz; u.U. gesellschaftsrechtlich fragwürdige Konstruktion) oder
- Vermeidung einer hinreichenden deutschen Beteiligung (d.h. idR Beteiligungen von nicht mehr als 50%; bei Zwischeneinkünften mit Kapitalanlagecharakter weniger als 1%) oder
- Erzielung aktiver Einkünfte iSd § 8 Abs. 1 AStG oder
- Erzielung passiver, aber hochbesteuerteter Einkünfte iSd § 8 Abs. 3 AStG (d.h. Einkünfte, die einer effektiven Ertragsteuerbelastung von 25% oder mehr unterliegen).

2 Begriff und Definition der niedrigen Besteuerung iSd § 8 Abs. 1, 3 AStG

Gemäss der Vorschrift des § 8 Abs. 1 AStG ist eine Schweizer Kapitalgesellschaft Zwischengesellschaft (und damit Hinzurechnungsobjekt) für Einkünfte aus sog. passiven (Geschäfts-)Tätigkeiten iSd Katalogs des § 8 Abs. 1 AStG, die einer niedrigen Besteuerung unterliegen. Was als «niedrige Besteuerung» iSd § 8 Abs. 1 AStG gilt, definiert § 8 Abs. 3 AStG. Hiernach liegt eine niedrige Besteuerung vor, wenn entweder

1. die Einkünfte der Schweizer Gesellschaft einer Belastung durch Ertragsteuern von weniger als 25% unterliegen, ohne dass dies auf einem Ausgleich mit Einkünften aus anderen Quellen beruht, oder
2. wenn die danach in Betracht zu ziehende Steuer nach dem Recht des betreffenden Staates um Steuern gemindert wird, welche die Gesellschaft, von der die Einkünfte stammen, getragen hat.

Die Vorschrift des § 8 Abs. 3 AStG bestimmt hiermit zwei Alternativen, die eine Niedrigbesteuerung begründen können. Das in praxi bedeutsame und hier zu diskutierende Kriterium ist die unter (1) genannte Grenze von 25%. Die hier nicht weiter zu diskutierende Alternative (2) betrifft den Fall der indirekten Steueranrechnung (indirect tax credit). Da die Schweiz dieses Institut nicht kennt, wird diese Fallgruppe hier nicht näher beleuchtet.

In ihrem Kern zielt die erste Alternative der Vorschrift des § 8 Abs. 3 AStG auf folgende mathematische Formel:

$$\frac{\text{Den passiven Einkünften zuordenbare Ertragsteuern der Schweizer Gesellschaft}}{\text{Höhe der passiven Einkünfte ermittelt nach deutschem Steuerrecht}} \geq 25\%$$

Das Ergebnis darf den Grenzwert von 25% nicht unterschreiten. Die Formel zeigt, dass die Feststellung einer Niedrigbesteuerung u.U. unabhängig von der Höhe des Schweizer Steuertarifs ist. Zwar gibt der Steuertarif einen ersten Anhaltspunkt zur Einschätzung des jeweiligen Steuerniveaus. Für die gesetzlich angeordnete Prüfung und Feststellung einer etwaig vorliegenden Niedrigbesteuerung und für die hierzu vorzunehmende Belastungsberechnung ist dieser jedoch u.U. weitgehend irrelevant. Massgebend ist allein die absolute Höhe der in die Belastungsberechnung einzubeziehenden (Ertrag-)Steuern, die auf die passiven Einkünfte entfallen.

Durch diese von der Schweizer Bemessungsgrundlage abgekoppelte Feststellung und Ermittlung passiver Einkünfte für Zwecke der Belastungsberechnung kann eine Niedrigbesteuerung auch bei Schweizer Steuertarifen von mehr als 25% gegeben sein. Entsprechend kann in Umkehrung auch bei effektiven kumulierten Schweizer Steuertarifen von insgesamt weniger als 25% eine «Hochbesteuerung» gegeben sein, wenn die aus den passiven Einkünften zu ermittelnde deutsche Bemessungsgrundlage für Zwecke der Hinzurechnungsbesteuerung kleiner ist als die aus den nämlichen Einkünften zu ermittelnde Schweizer Bemessungsgrundlage.

Darüber hinaus gilt es zu beachten, dass im deutschen Ertragsteuerrecht sowohl die Einkommen- als auch Körperschaftsteuer keine abzugsfähige Betriebsausgabe darstellt. Damit führt auch bereits die Abzugsfähigkeit der direkten Bundessteuer wie auch der kantonalen Steuer von der eigenen Bemessungsgrundlage zu einer Verminderung der relevanten Steuerlast iSd deutschen Vergleichsberechnung (für die Frage nach der Hochbesteuerung ist aus deutscher Sicht nur der Effektivsteuersatz nach Abzugsfähigkeit der Schweizer Steuern als Betriebsausgaben relevant). Bereits hieraus zeigt sich, dass eine Festsetzung des Schweizer Steuertarifs auf mehr als 25% nicht in jedem Fall geeignet sein muss, die Niedrigbesteuerung zu vermeiden.

Aus dem Vorstehenden ergeben sich für die Bestimmung einer etwaig vorliegenden Niedrigbesteuerung zwei entscheidende Fragestellungen:

1. Wie ist die der Belastungsberechnung zugrunde zu legende Bemessungsgrundlage zu ermitteln (Ermittlung der passiven Einkünfte)?
2. Welche Steuern/Abgaben sind in die Belastungsberechnung einzubeziehen?

3 Belastungsberechnung – Prüfung auf Niedrigbesteuerung

3.1 Passive Einkünfte

Der Hinzurechnungsbesteuerung unterliegen die von der Schweizer Kapitalgesellschaft erzielten Zwischeneinkünfte, d.h. die niedrig besteuerten passiven Einkünfte. Von diesen passiven Einkünften sind für Zwecke der Hinzurechnungsbesteuerung und der Überprüfung einer etwaig gegebenen Niedrigbesteuerung die insoweit unbeachtlichen «aktiven» und damit unschädlichen Einkünfte abzugrenzen. Diese Abgrenzung ist dann unproblematisch, wenn die ausländische Gesellschaft ausschliesslich passive Einkünfte erzielt. In diesen Fällen bedarf es – wie nachfolgend zur Einkünfteermittlung aufgezeigt wird – ausschliesslich einer Anpassung der vorgefundenen Schweizer Gewinn-/Einkünfteermittlung der Kapitalgesellschaft an das deutsche Steuerrecht. Erzielt die Schweizer Kapitalgesellschaft ausschliesslich aktive Einkünfte, scheidet eine Hinzurechnungsbesteuerung unabhängig anderer Kriterien bereits deshalb aus.

Erzielt die Schweizer Kapitalgesellschaft hingegen sowohl Einkünfte aus aktivem als auch passivem Erwerb oder hoch und niedrig besteuerte passive Einkünfte (sog. gemischte Einkünfte), ist eine Aufteilung notwendig. Der Hinzurechnungsbesteuerung sind ausschliesslich niedrig besteuerte passive Einkünfte unterworfen, weshalb diese von den übrigen (aktiven bzw. hoch besteuerten passiven) Einkünften der Zwischengesellschaft abzugrenzen sind.

Auf die Steuerbelastung der insgesamt von der Schweizer Kapitalgesellschaft erzielten Einkünfte kommt es folglich nicht an. Eine Globalbetrachtung scheidet nach herrschender Meinung aus. Für die Überprüfung und Feststellung der Niedrigbesteuerung ist eine gesonderte Betrachtung der jeweiligen Einkünfte nach ihrer Qualifikation als aktive und passive und der auf diese entfallenden Ertragsteuern vorzunehmen.⁵ Dabei ist die Prüfung der Niedrigbesteuerung für verschiedene passive Einkünfte (Arten) jeweils gesondert vorzunehmen, wenn diese in der Schweiz einer unterschiedlichen steuerlichen Belastung unterliegen (differierende Tarife/Steuersätze) und auch inhaltlich getrennte Tätigkeiten vorliegen (entscheidend für eine getrennte oder zusammengefasste Betrachtung ist die sog. funktionale Betrachtungsweise). In praxi sind mithin zunächst die passiven von

den aktiven Einkünften zu isolieren. Im Anschluss hieran sind die isolierten (u.U. verschiedenen) passiven Einkünfte mit den (anteilig) auf sie entfallenden Ertragsteuern zur Überprüfung und Feststellung einer gegebenen Niedrigbesteuerung zu vergleichen.⁶

Diese isolierte Betrachtung der passiven Einkünfte kann dazu führen, dass eine relevante Niedrigbesteuerung einzelner passiver Einkünfte auch deshalb vorliegt, weil beispielsweise spezifische Einkünfte der Schweizer Kapitalgesellschaft privilegiert werden (beispielsweise steuerfreigestellt sind oder einem Satz von weniger als 25 % unterliegen), obwohl die Gesamtheit der passiven Einkünfte indes hoch ($\geq 25\%$) besteuert sein mag. Mit anderen Worten, eine Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung ist nicht bereits deshalb auszuschliessen, weil das Ertragsteuerniveau auf die (passiven) Einkünfte auch unter Anwendung deutscher Einkünfteermittlungsvorschriften (hierzu nachfolgend) auf durchschnittlich mindestens 25 % gehoben wird, wenn in die Bemessungsgrundlage Einkünfte einzubeziehen sind, die bei isolierter Betrachtung einer Steuerbelastung von weniger als 25 % unterliegen.

Für die vorzunehmende Abgrenzung gibt das Gesetz keine bestimmte Methode vor.⁷ Während die unmittelbare Zuordnung der Einnahmen zur aktiven bzw. passiven Erwerbstätigkeit zwar für den Einzelfall nicht unproblematisch ist – jedoch idR erreicht werden kann –, ist die Abgrenzung der Aufwendungen und Ausgaben in praxi meist viel komplexer und mit erheblichem Aufwand verbunden. Die ermittlungstechnische Abgrenzung wird dabei häufig durch die Problematik erschwert, dass das zur Einkünfteerzielung eingesetzte Betriebsvermögen und die von der Gesellschaft getragenen Aufwendungen sowohl im Zusammenhang mit dem aktiven als auch dem passiven Erwerb stehen (Verwaltungs-, Betriebsgebäude etc.). Eine direkte, unmittelbare Zuordnung zur aktiven oder passiven Erwerbstätigkeit ist für gemischt tätige Gesellschaften nur in seltenen Ausnahmefällen möglich.

3.2 Ermittlung passiver Einkünfte

Wie die passiven Einkünfte für Zwecke der Belastungsberechnung zur Prüfung einer etwaig gegebenen Niedrigbesteuerung (Prüfung des Vorliegens der Tatbestandsvoraussetzungen) zu ermitteln sind, wird durch das Aussensteuergesetz nicht ausdrücklich geregelt.

5 Vgl. WASSERMAYER in F/W/B, Aussensteuerrecht Kommentar, § 8 AStG Anm. 394; MÖSSNER in B/K/L/M/R, Aussensteuerrecht Kommentar, § 8 Rz. 117.

6 Vgl. WASSERMAYER in F/W/B, Aussensteuerrecht Kommentar, § 8 AStG Anm. 398; Tulloch in LADEMANN, EStG Kommentar, § 8

AStG Anm. 156; Menck in BLÜMICH, EStG KStG GewStG Ertragsteuerliche Nebengesetze Kommentar, § 8 AStG Rz. 94.

7 Vgl. WASSERMAYER in F/W/B, Aussensteuerrecht Kommentar, § 10 AStG Anm. 67a.

Sind die Tatbestandsvoraussetzungen der Hinzurechnungsbesteuerung allerdings in Summe erfüllt, erfolgt die Ermittlung der dem deutschen Gesellschafter zuzurechnenden Zwischeneinkünfte (sog. Hinzurechnungsbetrag) gemäss § 10 Abs. 3 S. 1 AStG «in entsprechender Anwendung der Vorschriften des deutschen Steuerrechts». Die Ermittlung des Hinzurechnungsbetrages gehört steuersystematisch indes bereits zu den Rechtsfolgen der Hinzurechnungsbesteuerung bei Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen, wozu als (Teil-)Voraussetzung auch das Kriterium der Niedrigbesteuerung iSd § 8 Abs. 3 AStG zählt.

In der Literatur wird daher die Frage strittig diskutiert, ob die Anwendung deutschen Steuerrechts im Rahmen der Rechtsfolgen auch für die Ermittlung der niedrigen Besteuerung iSd § 8 Abs. 3 AStG als Tatbestandsvoraussetzung gilt. Fraglich ist, ob der in der Vorschrift des § 8 Abs. 3 AStG verwendete Begriff der Einkünfte der ausländischen Gesellschaft iSd deutschen Steuerrechts oder des ausländischen (schweizerischen) Steuerrechts auszulegen ist.

Für die Ermittlung der Einkünfte nach dem ausländischen Steuerrecht – hier jenem der Schweiz – spräche die Konsistenz der in die Steuerbelastungsberechnung einbezogenen Faktoren. Denn nur die nach dem Schweizer Steuerrecht ermittelten Einkünfte unterliegen der Schweizer Besteuerung. Die nach Schweizer Steuerrecht zu entrichtenden Ertragsteuern wären (ggf. neben weiteren ausländischen Ertragsteuern) im Rahmen der Belastungsberechnung zu den passiven Einkünften ins Verhältnis zu setzen.

Die Ermittlung der passiven Einkünfte nach deutschem Steuerrecht führt dagegen dazu, dass zu der für Zwecke der Hinzurechnungsbesteuerung ermittelten Bemessungsgrundlage nach deutschem Steuerrecht Schweizer Steuern ins Verhältnis gesetzt werden, welche gar nicht auf dieser Bemessungsgrundlage basieren. Obwohl in folgedessen die Steuerbelastungsberechnung auf Bezugsgrössen basiert, die nicht aufeinander abgestimmt sind, wird diese Methodik trotz der hieran geäusserten und nicht gänzlich unberechtigten Kritik («Vergleich von Äpfeln und Birnen») nach der auch unseres Erachtens zutreffenden, herrschenden Auffassung für rechtens gehalten.⁸

Würde andernfalls zur Ausfüllung des Begriffs der Einkünfte iSd § 8 Abs. 3 AStG auf das ausländische Steuerrecht abgestellt, wäre der Begriff in einer Weise auszu-

legen, wie er sich in dieser extensiven Reichweite weder aus dem Gesetz entnehmen noch aus dessen Systematik begründen liesse (Begriffe des deutschen Steuerrechts sind – jedenfalls insoweit nichts anderes geregelt ist – stets nach deutschem Steuerrecht auszulegen; der Begriff der Einkünfte ist durch deutsches Steuerrecht definiert). Ein Abweichen von diesem Grundsatz ohne entsprechenden Gesetzesbefehl erscheint auch deshalb nicht gerechtfertigt, da durch ein Abstellen auf die Einkünftermittlungsvorschriften des ausländischen Steuerrechts die Entscheidung über die Erfüllung des Tatbestandsmerkmals der niedrigen Besteuerung (zumindest mittelbar) in den Einflussbereich des jeweiligen ausländischen Staates gelegt würde. Infolgedessen liesse sich z.B. – ohne Veränderung des (ausländischen) Steueraufkommens – durch eine Erhöhung des Steuertarifs des betreffenden Staates, bei gleichzeitiger Verschmälerung der Steuerbemessungsgrundlage (z.B. Zulassung völlig pauschaler Aufwandsposten – nur 50% der Einkünfte bilden die Bemessungsgrundlage etc. –), eine Niedrigbesteuerung iSd § 8 Abs. 3 AStG vermeiden, obwohl die effektive Steuerbelastung unverändert bliebe. Niedrigsteuerländer könnten sich so in Hochsteuerländer umqualifizieren, ohne dass mit den steuergesetzlichen Änderungen materielle Belastungseffekte verbunden wären. Im Ergebnis würde hierdurch dem ausländischen Staat eine mittelbare Eingriffsmöglichkeit in das deutsche Steuerrecht gewährt werden.

Die Anknüpfung der Einkünfteermittlung an das ausländische Steuerrecht wäre wohl auch aus Gleichheitsgesichtspunkten unzulässig. Nach dem deutschen Grundgesetz gilt auch für das deutsche Steuerrecht der Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung: «Gleiches muss gleich besteuert werden». Hieraus folgt unmittelbar, dass die Anknüpfung an die ausländischen Einkünfteermittlungsvorschriften diesen Gleichheitsgrundsatz durchbrechen könnte. Nur wenn weltweit die Einkünfte stets nach deutschem Steuerrecht ermittelt werden, ist sichergestellt, dass jeder Deutsche, der in das Ausland investiert, gleich behandelt wird. Dies ist nur gewährleistet, wenn auch für die Feststellung des Vorliegens einer niedrigen Besteuerung immer auf die gleichen Einkünfteermittlungsvorschriften des deutschen Steuerrechts zurückgegriffen wird. Würde dagegen das jeweilige ausländische (hier schweizerische) Steuerrecht herangezogen werden, so ergäbe sich in Abhängigkeit von der jeweiligen Einkünfteermittlungsmethodik des anderen Staates in manchen Fällen eine niedrige, in anderen Fällen aber eine hohe Besteuerung. Die

8 WASSERMAYER in F/W/B, Aussensteuerrecht Kommentar, § 8 Anm. 395 ff.; MÖSSNER in B/K/L/M/R, Aussensteuerrecht Kommentar, § 8 Rz. 114; Tulloch in LADEMANN, EStG Kommentar, § 8 AStG Anm. 161; Menck in BLÜMICH, EStG KStG GewStG Ertrag-

steuerliche Nebengesetze Kommentar, § 8 AStG Rz. 95; KLUGE, Das Internationale Steuerrecht, 4. A., München 2000, S. 427; a. A. WURSTER, FR 1984, 331.

Gleichmässigkeit der deutschen Besteuerung wäre nicht gewahrt.

Vor dem Hintergrund dieser Überlegungen besteht insofern kein Anlass, von dem Grundsatz der Anwendung des deutschen (Steuer-)Rechts abzuweichen, nach dem der in einem Gesetz verwendete Rechtsbegriff im Zweifel einheitlich auszulegen ist.⁹ Für die Ermittlung der passiven Einkünfte zur Überprüfung und Feststellung einer etwaig gegebenen Niedrigbesteuerung ist daher entsprechend § 10 Abs. 3 S. 1 AStG von einer Ermittlung unter Anwendung der deutschen steuerlichen Einkunftsermittlungsvorschriften auszugehen (dt. Begriff der Einkünfte).

Aus Vereinfachungsgründen lässt die deutsche Finanzverwaltung allerdings unter engen Voraussetzungen in Teilbereichen eine Berücksichtigung ausländischer Gewinnermittlungsgrundsätze zu, soweit dies nicht zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen bei der Belastungsrechnung führt. Hiernach sei nicht zu beanstanden, wenn Wirtschaftsgüter sich qualifizierender Geschäftsbetriebe für Zwecke der Belastungsrechnung nach den Vorschriften des ausländischen (Schweizer) Steuerrechts bewertet werden, welche den allgemeinen deutschen Gewinnermittlungsvorschriften entsprechen und in der Schweiz auch tatsächlich angewendet werden. Unter sich qualifizierenden Geschäftsbetrieben sind solche zu verstehen, die einer Geschäftstätigkeit unter Teilnahme am allgemeinen Wirtschaftsverkehr des Handels, der Dienstleistungserbringung oder der Vermietung oder Verpachtung von beweglichen Sachen nachgehen.¹⁰ Im Ergebnis ist diese Vereinfachungsvorschrift allerdings aufgrund der engen Voraussetzung materiell weitgehend wirkungslos. So verlangt die Finanzverwaltung, dass die Vorschriften des ausländischen Steuerrechts den «allgemeinen deutschen Gewinnermittlungsvorschriften entsprechen» müssen und darüber hinaus auch «keine offensichtlich unzutreffenden Ergebnisse» erzielt werden können. Zum einen wird damit eine Vergleichbarkeit der Gewinnermittlungsvorschriften verlangt, zum anderen wird zugleich implizit eine weitere Vergleichsrechnung angeordnet, die sicherstellt, dass es nicht zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen kommt. Gleichwohl wird man bei weitgehendem Gleichlauf der Gewinnermittlungsvorschriften in diesem Bereich die Vereinfachungsvorschriften nutzen können. Raum für Steuerplanung ergibt sich hieraus allerdings wohl nur in sehr eingeschränktem Umfang.

Infolgedessen ergeben sich regelmässig z. T. erhebliche Abweichungen zwischen den steuerlichen Bemessungsgrundlagen, wie sie für Zwecke des Schweizer Ertragsteuerrechts und für Zwecke der Hinzurechnungsbesteuerung für die Belastungsberechnung nach § 8 Abs. 3 AStG zu ermitteln sind. Auslöser dieser Abweichungen können z.B. sein:

1. differierende handels- bzw. steuerrechtliche Bewertungsregelungen, insbesondere:
 - unterschiedliche Abschreibungsmethoden und Sonderabschreibungen (so werden z.B. Abschreibungen auf Kapitalgesellschaftsbeteiligungen steuerlich nicht mehr berücksichtigt; § 8b Abs. 3 KStG);
 - Abzinsung von (langfristigen) Verbindlichkeiten und Rückstellungen (§ 6 Abs. 1 Nr. 3, 3a EStG);
2. differierende Aktivierungs- und Passivierungszeitpunkte;
3. differierende steuerbilanzielle Aktivierungs- und Passivierungsver- und -gebote, wie sie insbesondere im Bereich der Bildung von Rückstellungen vorzufinden sind; hierzu zählen beispielsweise:
 - Beschränkungen der Bildung und der Bewertung von Pensionsrückstellungen (§ 6a EStG);
 - das Verbot der Rückstellungsbildung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (§ 5 Abs. 4a EStG);
 - Beschränkungen der Bildung von Rückstellungen aus Umweltschutzverpflichtungen/-verletzungen;
 - Beschränkungen der Bildung von Rückstellungen für Dienstjubiläen von Arbeitnehmern (§ 5 Abs. 4 EStG);
 - Beschränkungen der Bildung von Rückstellungen wegen Verletzung fremder Patent-, Urheber- oder ähnlicher Schutzrechte (§ 5 Abs. 3 EStG);
 - Verbot der Passivierung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen für Verpflichtungen, die nur zu erfüllen sind, soweit künftige Einnahmen oder Gewinne anfallen (§ 5 Abs. 2a EStG);
 - Verbot der Aktivierung unentgeltlich erworbener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (§ 5 Abs. 2 EStG);
4. differierende Gewinnrealisationstatbestände und Realisationszeitpunkte;
 - z.B. keine Anwendung des deutschen Umwandlungssteuerrechts bei Schweizer Umwandlungen (d.h. steuerneutrale Umwandlungen in der Schweiz gelten automatisch als niedrig besteuert);

9 BFH vom 08.10.1975 – II R 39/70, BStBl. II 1976, 164; vom 28.10.1976 – IV R 209/74, BStBl. II 1976, 288; Wassermeyer in F/W/B, Aussensteuerrecht Kommentar, § 8 Anm. 397; Mössner in B/K/L/M/R, Aussensteuerrecht Kommentar, § 8 Rz. 114.

10 Anwendungserlass zum AStG – BMF-Schreiben v. 2.12.1994 – IV C 7 – S 1340 – 20/94, BStBl. 1995, Sondernummer 1/1995, Tz. 8.3.2.6.

5. differierende spezifisch steuergesetzliche Vorschriften, welche insbesondere die Abzugsfähigkeit bestimmter Aufwendungen für steuerliche Zwecke versagen oder einschränken (im deutschen Steuerrecht als nicht abziehbare Betriebsausgaben bezeichnete Aufwendungen; §§ 4 Abs. 5 EStG, 10 KStG):

- hälftiges Abzugsverbot von Aufsichtsrats-, Verwaltungsrats- etc. -Vergütungen (§ 10 Nr. 4 KStG);
- Verbot des Abzuges sog. nützlicher Aufwendungen (Bestechungs- oder Schmiergelder) zur Erlangung von Vorteilen (§ 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG);
- Einschränkung der Abzugsfähigkeit von Aufwendungen im Zusammenhang mit der Unterhaltung von Gastehäusern (§ 4 Abs. 5 Nr. 3 EStG);
- Verbot des Abzuges von Aufwendungen für Geschenke an Geschäftsfreunde über €35 (§ 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG);
- Verbot des Abzuges von 30% der geschäftlichen Bewirtungsaufwendungen (§ 4 Abs. 5 Nr. 2 EStG);
- Verbot des Abzuges der von in- oder ausländischen Behörden oder Gerichten festgesetzten Geldbussen, Ordnungs- oder Verwarnungsgelder (§ 4 Abs. 5 Nr. 8 EStG, § 10 Nr. 3 KStG);
- Verbot bzw. Begrenzung des Abzuges von Spenden zur Förderung politischer, mildtätiger, kirchlicher, religiöser oder wissenschaftlicher Zwecke (§ 4 Abs. 6 EStG; § 9 Nr. 2 KStG);
- Verbot des Abzuges der Körperschaftsteuer (§ 10 Nr. 2 KStG; entspricht sehr grob der direkten Bundessteuer);
- Einschränkungen des Zinsabzugs bei Gesellschafterfremdfinanzierung (§ 8a KStG).

In die Ermittlung sind auch solche Einkünfte, respektive die ihnen zugrunde liegenden Erträge und Aufwendungen einzubeziehen, die nach dem Schweizer (Ertrag-)Steuerrecht u.U. gar nicht steuerbar (z.B. Reorganisation) oder steuerfrei gestellt sind (Schweizer Steuerauscheidung). Dies betrifft beispielsweise die in der Schweiz ausgeschiedenen ausländischen Betriebsstättengewinne, die dadurch keiner Schweizer Besteuerung (und u.U. auch im Betriebsstättenstaat) keiner relevanten Besteuerung unterlegen haben, oder Gewinne aus konzerninternen Umstrukturierungsvorgängen, welche nach nationalem Schweizer Steuerrecht unter Umständen steuerlich begünstigt sind.

Für die vorstehend beispielhaft dargestellten Auslöser von Abweichungen zwischen der Schweizer und der für Hinzurechnungssteuerzwecke zu ermittelnden Bemessungsgrundlage ist zwischen temporären und permanenten Gewinnverschiebungen zu differenzieren. Temporäre Gewinnverschiebungen resultieren beispielsweise aus unterschiedlichen Abschreibungsmethoden und -sätzen, abweichenden Rückstellungsansätzen oder Gewinnrealisationszeitpunkten etc., die sich aber letztlich über einen gewissen Zeitraum ausgleichen und somit lediglich zu einer temporären Verschiebung des Erfolgsausweises führen. Demgegenüber führen insbesondere ausserbilanzielle Gewinn-/Einkommenskorrekturen, wie sie im deutschen Ertragsteuerrecht unter anderem durch die nicht abziehbaren Ausgaben gegeben sind, zu permanenten Gewinn- bzw. Einkommensunterschieden. Sehr wichtige Verwerfungen in diesem Bereich betreffen das Verbot des Abzuges von Abschreibungen auf Kapitalgesellschaftsbeteiligungen, das Verbot des Zinsabzugs bei Gesellschafterfremdfinanzierungen (die Regelung führt in nicht wenigen Fällen zu einem sehr weitgehenden Verbot des Zinsabzugs) sowie die Nichtabzugsfähigkeit der Körperschaftsteuer von der steuerlichen Bemessungsgrundlage. Auch die Annahme der Niedrigbesteuerung von steuerneutralen Reorganisationen in der Schweiz dürfte zu erheblichen Abweichungen führen.

Soweit eine etwaige rechnerische Niedrigbesteuerung passiver Einkünfte ausschliesslich auf temporären Gewinnverschiebungen beruht, wird in der Literatur u. E. zutreffend vor dem Hintergrund des Zwecks der Hinzurechnungsbesteuerung die Annahme einer Niedrigbesteuerung iSd § 8 Abs. 3 AStG der betroffenen Einkünfte verneint.¹¹ Entsprechend hat sich der BFH in einem obiter dictum in seinem Urteil vom 9.7.2003 geäussert, in dem er feststellte, dass bei bestimmten Abweichungen in den Bemessungsgrundlagen (z.B. unterschiedlichen Abschreibungssätzen) auf das ausländische Steuerrecht zurückgegriffen werden könne.¹² Dies erscheint gerechtfertigt, denn der deutsche Gesetzgeber wollte mit den §§ 7 ff. AStG nur die effektiv niedrig besteuerten Einkünfte erfassen. Hingegen soll das Gesetz nicht diejenigen Fälle erfassen, in denen eine derartige Niedrigbesteuerung tatsächlich nicht gegeben ist. Auch die deutsche Finanzverwaltung hat sich in ihrem Anwendungserlass zum Aussensteuergesetz dieser Auffassung angeschlossen. Dem gemäss sollen blosse zeitliche Verlagerungen der Steuerpflicht durch im Ausland allge-

11 WASSERMAYER in F/W/B, Aussensteuerrecht Kommentar, § 8 Anm. 399; DERS., StbJb 1973/74, 471, 492; MÖSSNER in B/K/L/M/R, Aussensteuerrecht Kommentar, § 8 Rz. 117; Tulloch in LADEMANN, EStG Kommentar, § 8 AStG Anm. 166; Menck in

BLÜMICH, EStG KStG GewStG Ertragsteuerliche Nebengesetze Kommentar, § 8 AStG Rz. 97; LENZ/HEINSEN, IStR 2003, 793 f.

12 BFH v. 9.7.2003 – I R 82/01, BFH/NV 2003, 1469.

mein übliche Abschreibungssätze oder ähnliche Regelungen, die sich in überschaubarer Zeit ausgleichen, ausser Ansatz bleiben.¹³

Gleichwohl führt diese Auffassung nicht zu einer Umkehrung des eingangs begründeten Grundsatzes der Anwendung der deutschen steuerrechtlichen Einkünfteermittlungsvorschriften. Die Berücksichtigung derartiger, nur temporärer Gewinnverlagerungen für die Belastungsberechnung ist mit einer Unsicherheit hinsichtlich der zeitlichen Dimension der Differenz belastet. Diese nimmt zu, je weiter in der Zukunft die bilanzielle Gegenkorrektur erfolgt. In diesem Zusammenhang ist gleichfalls zu beachten, dass im Zusammenspiel entsprechender Vorschriften und gezielter Steuerbilanzpolitik quasi-permanente Gewinnunterschiede herbeigeführt werden könnten (z.B. erhöhte Rückstellungsbildung, die zwar jeweils wieder aufzulösen wären, durch erneute erhöhte Rückstellungsbildung aber faktisch nie zu steuerbarem Gewinn führen würden). Vor diesem Hintergrund dürfte sich im Ergebnis für die temporären Gewinnunterschiede noch folgende Differenzierung als erforderlich erweisen:

- effektive temporäre Differenzen und
- quasi-permanente Differenzen.

Zumindest die deutsche Finanzverwaltung dürfte tendenziell nur die effektiven temporären Differenzen als solche anerkennen.

3.3 Verlustverrechnung

Der Gesetzeswortlaut des § 8 Abs. 3 AStG stellt für die Niedrigbesteuerung auf eine Belastung der passiven Einkünfte mit Ertragsteuern von weniger als 25 % ab. Wortlautgemäss müssen die passiven Einkünfte der (Schweizer) Kapitalgesellschaft einer entsprechenden Steuerbelastung «unterliegen». Diesbezüglich ist fraglich, ob hierunter die von der betreffenden Kapitalgesellschaft tatsächlich gezahlten oder geschuldeten Ertragsteuern zu verstehen sind oder ob hierunter die «abstrakt» auf die Einkünfte zu erhebende Steuer zu verstehen ist. Die Frage betrifft insbesondere die Berücksichtigung und Behandlung des Verlustausgleichs, -vortrags und -rücktrags der ausländischen Kapitalge-

sellschaft sowie gleichermassen die – allerdings hier nicht weiter interessierenden, weil in der Schweiz nicht vorkommenden – Fälle steuerlicher Einkünftezurechnungen von in Organschaft verbundenen Kapitalgesellschaften.

Der BFH¹⁴ hat mit Urteil vom 9.7.2003 festgestellt, dass bei der Anwendung des § 8 Abs. 3 AStG nicht auf die tatsächlich erhobene ausländische Ertragsteuer, sondern – zumindest im Grundsatz – auf diejenige Steuer abzustellen sei, die das Recht des betreffenden ausländischen Staates für die Einkünfte der Gesellschaft vorsieht. In dem der Entscheidung zugrunde liegenden Fall einer in Luxemburg ansässigen Kapitalgesellschaft war diese in Luxemburg mit ihren Einkünften deshalb zu keiner Steuer herangezogen worden – obwohl diese nach luxemburgischem Recht mit ihren Einkünften einer Steuer von mindestens 30 % zutreffenderweise unterlegen hätte –, weil sie sich den luxemburgischen Behörden gegenüber zu Unrecht als Holdinggesellschaft ausgewiesen hatte. Zwar ist die vorliegende Entscheidung nicht ohne weiteres auf die aufgeworfene Frage übertragbar. Gleichwohl allerdings stellt der BFH vor dem Hintergrund des Zwecks der Hinzurechnungsbesteuerung im Tenor seiner Entscheidung erkennbar auf die materiell-rechtlich vorgesehene ausländische Steuer ab.

Massgebend für die in die Belastungsberechnung einzubeziehenden Steuern sind insofern nicht (nur) die tatsächlich und effektiv gezahlten oder geschuldeten Steuern, sondern jene, welche die Schweizer Kapitalgesellschaft zu entrichten gehabt hätte.¹⁵ Auszuscheiden sind solche Effekte, welche zwar die effektiv gezahlten oder geschuldeten Steuern beeinflussen, aber die passiven Einkünfte nicht der im ausländischen Staat vorgesehenen Besteuerung entziehen. Nach der in der Literatur¹⁶ ganz herrschend vertretenen Auffassung sind daher Steuerbelastungswirkungen, die sich aus Verlustausgleich, -vortrag und -rücktrag für die Belastungsberechnung ergeben, zu neutralisieren. Dies ergibt sich u. E. bereits unmittelbar aus dem Gesetz («ohne dass dies auf einem Ausgleich mit Einkünften aus anderen Quellen beruht») und gilt u. E. unabhängig davon, ob es sich bei den Verlusten um solche aus negativen passiven oder auch aktiven Einkünften handelt.¹⁷ Die Vorschrift unter-

13 Anwendungserlass zum AStG – BMF-Schreiben v. 2.12.1994 – IV C 7 – S 1340 – 20/94, BStBl. 1995, Sondernummer 1/1995, Tz. 8.3.1.1.

14 BFH v. 9.7.2003 – I R 82/01, BFH/NV 2003, 1469; ebenso SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 2. A., Köln 1998, Rz. 10.122; MÖSSNER in B/K/L/M/R, Aussensteuerrecht Kommentar, § 8 Rz. 116.

15 WASSERMEYER in F/W/B, Aussensteuerrecht Kommentar, § 8 Anm. 392, 399.

16 Vgl. WASSERMEYER in F/W/B, Aussensteuerrecht Kommentar, § 8 Anm. 392, 399; MÖSSNER in B/K/L/M/R, Aussensteuerrecht Kommentar, § 8 Rz. 117; Tulloch in LADEMANN, EStG Kommentar, § 8 AStG Anm. 168; KLUGE, Das Internationale Steuerrecht, 4. A., München 2000, S. 427.

17 Haun in WÖHRLE/SHELLE/GROSS, AStG Kommentar, § 8 AStG Rz. 186f.; SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 2. A., Köln 1998, Rz. 10.122.

scheidet diesbezüglich wortlautgemäss nicht. Geteilt wird diese Auffassung auch von der Finanzverwaltung.¹⁸ Alle Verluste der Schweizer Kapitalgesellschaft sind damit in gleicher Weise geeignet, bei Verrechnung mit passiven Einkünften die Annahme einer niedrigen Besteuerung insoweit zu vermeiden, als die Einkünfte – lägen keine zu verrechnenden Verluste vor – einer Besteuerung von mindestens 25 % in der Schweiz unterliegen («abstrakte Hochbesteuerung»).

3.4 Passive Einkünfte und Ertragsteuern nachgeschalteter Kapitalgesellschaften

Von der Hinzurechnungsbesteuerung werden nicht nur die niedrig besteuerten passiven Einkünfte solcher Schweizer Kapitalgesellschaften erfasst, an denen eine relevante unmittelbare Beteiligung von in Deutschland Steuerpflichtigen gegeben ist,¹⁹ sondern unter den gegebenen Beteiligungsvoraussetzungen auch die diesen als Obergesellschaften nachgeschalteten, ausländischen (Schweizer) Kapitalgesellschaften mit deren niedrig besteuerten passiven Einkünften. Dabei werden gemäss § 14 Abs. 1 AStG die Zwischeneinkünfte nachgeschalteter Kapitalgesellschaften nicht unmittelbar den mittelbar beteiligten deutschen Gesellschaftern hinzugerechnet, sondern zunächst der jeweiligen ausländischen Obergesellschaft zugerechnet und von dort, in einem weiteren Schritt, dem in Deutschland Steuerpflichtigen hinzugerechnet. Dabei ist die Überprüfung und Feststellung der Niedrigbesteuerung für jede Gesellschaft gesondert und unabhängig von der Situation einer nach- oder vorgeschalteten Kapitalgesellschaft vorzunehmen. In die Ermittlung der Bemessungsgrundlage sind die passiven Einkünfte anderer, nach- oder vorgeschalteter, ausländischer Kapitalgesellschaften somit nicht einzu beziehen. Entsprechendes gilt für die den passiven Einkünften gegenüberzustellenden Ertragsteuern.²⁰

4 Ertragsteuern

Zur Bestimmung der niedrigen Besteuerung sind den nach den deutschen steuerrechtlichen Einkünfteermittlungsvorschriften ermittelten passiven Einkünften die auf diese passiven Einkünfte (anteilig – falls aktive und passive Einkünfte erzielt werden) entfallenden Ertragsteuern als zweite Massgrösse der Belastungsberechnung (§ 8 Abs. 3 AStG) gegenüberzustellen.

Voraussetzungsgemäss müssen die passiven Einkünfte einer Belastung durch Ertragsteuer von weniger als 25 % unterliegen. § 8 Abs. 3 AStG stellt insoweit nicht auf die geschuldete oder gezahlte Steuer, sondern auf die nach den steuerlichen Vorschriften des ausländischen Staates (hier der Schweiz) zu entrichtenden Steuern ab.²¹ Insofern ist der auf die Schweizer Bemessungsgrundlage anzuwendende Steuertarif für die Prüfung der Niedrigbesteuerung ebenso unbeachtlich wie dessen Verlauf, beispielsweise ob dieser (teilweise) progressiv oder linear oder mit einem Festsatz ausgestaltet ist.

Erfasst werden grundsätzlich die tatsächlich (nach den steuerlichen Vorschriften) zu entrichtenden Steuern unter Berücksichtigung etwaig gewährter Steuervergünstigungen und Steuerermässigungen. Eine Niedrigbesteuerung kann deshalb auch dadurch ausgelöst werden, dass die Schweizer Kapitalgesellschaft für ihre Einkünfte gezielte Steuervergünstigungen (des Bundes, Kantons oder der Gemeinde) in Anspruch nimmt²² (beispielsweise die Vereinbarung von Vorzugssätzen, abweichende Gewinnermittlungsmethoden, Befreiungen bzw. Kürzungen der Steuerbemessungsgrundlage²³), zwecks Wirtschaftsförderung Steuerbefreiungen gewährt oder auf eine Steuererhebung (stillschweigend) verzichtet wird.²⁴ Steuererstattungen (beispielsweise aufgrund zu hoher Vorauszahlungen oder Quellensteuern) sind gegenzurechnen und mindern die Steuerbelastung auch dann, wenn die tatsächliche Erstattung erst in der Zukunft erfolgt.²⁵

18 Anwendungserlass zum AStG – BMF-Schreiben v. 2.12.1994 – IV C 7 – S 1340 – 20/94, BStBl. 1995, Sondernummer 1/1995, Tz. 8.3.2.5.

19 Siehe zu den Tatbestandsvoraussetzungen der Hinzurechnungsbesteuerung vorstehend Abschn. 1.2 Tatbestandsvoraussetzungen.

20 Vgl. WASSERMEYER in F/W/B, Aussensteuerrecht Kommentar, § 8 Anm. 402; MÖSSNER in B/K/L/M/R, Aussensteuerrecht Kommentar, § 8 Rz. 121; Menck in BLÜMICH, EStG KStG GewStG Ertragsteuerliche Nebengesetze Kommentar, § 8 AStG Rz. 93a; a. A. wohl Haun in WÖHRLE/SHELLE/GROSS, AStG Kommentar, § 8 AStG Rz. 196.

21 Herrschende Auffassung WASSERMEYER in F/W/B, Aussensteuerrecht Kommentar, § 8 Anm. 404; MÖSSNER in B/K/L/M/R, Aus-

sensteuerrecht Kommentar, § 8 Rz. 116; ebenso wohl auch Tullloch in LADEMANN, EStG Kommentar, § 8 AStG Anm. 162.

22 Vgl. BFH v. 20.4.1988 – I R 197/84, BStBl. II 1988, 983; WASSERMEYER in F/W/B, Aussensteuerrecht Kommentar, § 8 Anm. 404; Menck in BLÜMICH, EStG KStG GewStG Ertragsteuerliche Nebengesetze Kommentar, § 8 AStG Rz. 97; Haun in WÖHRLE/SHELLE/GROSS, AStG Kommentar, § 8 AStG Rz. 183.

23 Anwendungserlass zum AStG – BMF-Schreiben v. 2.12.1994 – IV C 7 – S 1340 – 20/94, BStBl. 1995, Sondernummer 1/1995, Tz. 8.3.2.1.

24 Menck in BLÜMICH, EStG KStG GewStG Ertragsteuerliche Nebengesetze Kommentar, § 8 AStG Rz. 97.

25 WASSERMEYER in F/W/B, Aussensteuerrecht Kommentar, § 8 Anm. 409.

Irrelevant ist, in welchem Staat die Ertragsteuern zu Lasten der ausländischen Gesellschaft erhoben worden sind. Die Steuern können im Sitz-, Geschäftsleitungs- oder in einem Drittstaat erhoben worden sein. Einzubeziehen sind ferner nicht nur die direkten (Veranlagungs-)Steuern der Schweizer Kapitalgesellschaft, sondern auch die zu ihren Lasten einbehaltenen (in- und ausländischen) Quellensteuern. Auch deutsche (Quellen-)Steuern der Schweizer Gesellschaft sind ggf. zu berücksichtigen.

Nicht beachtlich sind dagegen Steuern, die zu Lasten nach- oder vorgeschalteter Gesellschaften bei der Schweizer Gesellschaft erhoben werden oder solche (Quellen-)Steuern, welche die Schweizer Gesellschaft für andere (Konzern-)Gesellschaften oder Personen (bspw. aus Darlehensverhältnissen als Vergütungsschuldner) einbehält.

Bezüglich der zu berücksichtigenden Steuern stellt § 8 Abs. 3 AStG ausdrücklich und ausschliesslich auf die zu Lasten der ausländischen (Schweizer) Gesellschaft erhobenen Ertragsteuern ab. Bemessungsgrundlage der Steuererhebung müssen die Einkünfte der Schweizer Gesellschaft aus passivem Erwerb sein. Darauf, ob diese durch den Bund, Kanton oder die Gemeinde erhoben werden, kommt es nicht an. Entscheidend ist allein, dass die passiven Einkünfte als Bemessungsgrundlage der Steuer unterliegen, so dass ggf. auch die in der Schweiz auf die Einkünfte erhobene Kirchensteuer einzubeziehen ist.

5 Strategien zur Vermeidung der Hinzurechnungsbesteuerung

5.1 Gewinnermittlung nach deutschem Steuerrecht

Die Schweiz ist aus deutscher steuerrechtlicher Sicht mit ihrer kantonal geprägten Finanzrechtsverfassung nicht per se ein Niedrigsteuerland. Zwar unterliegen privilegierte Holding-, Domizil-, gemischte- oder Sitzgesellschaften regelmässig effektiven Steuersätzen von weniger als 25%. Dagegen führen die im kantonalen und gemeindlichen Vergleich zum Teil erheblich variierenden Steuertarife auch zu effektiven Gewinnsteuerbelastungen, die 25% übersteigen können.

Im Bereich effektiver Steuertarife deutlich oberhalb der für die Hinzurechnungsbesteuerung massgebenden Grenze von 25% kann auch nach deutschem Steuerrecht eine Hochbesteuerung gegeben bzw. zu vermuten

sein. Bei effektiven Tarifen nur knapp über der 25%-Grenze besteht auf Grund der Neuberechnung der Einkünfte nach deutschem Steuerrecht das Risiko einer effektiven Niedrigbesteuerung. Vermieden würde dieses Risiko durch eine den deutschen steuerlichen Vorschriften entsprechende Einkunftsermittlung. Schweizer Kapitalgesellschaften würden bei Verfolgung dieser Strategie bereits für Schweizer Zwecke den Gewinn nach deutschen Vorschriften ermitteln. Verwerfungen (und Überraschungen) durch eine Neuermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage nach deutschem Recht würden so vermieden.

5.2 Sondersteuersatz für passive Einkünfte

Es ist Sinn und Zweck der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung, ungerechtfertigten Steuervorteilen entgegenzuwirken, die sich Steuerinländer durch die Verlagerung von passiven Einkünften in ausländische Gesellschaften verschaffen.²⁶

Es kommt mithin nicht darauf an, dass sämtliche Einkünfte der Schweizer Kapitalgesellschaft hochbesteuert sind, um die Hinzurechnungsbesteuerung auszuschliessen. Aufgegriffen werden allein die passiven und niedrig besteuerten Einkünfte. In einem Einkünfte-Schedulensystem mit unterschiedlichen Steuersätzen, welches dem Aktivitätskatalog des § 8 Abs. 1 AStG in seiner Unterscheidung in aktive und passive Einkünfte folgt, würde z.B. eine Niedrigbesteuerung aktiver Einkünfte bei gewährleisteteter Hochbesteuerung der passiven Einkünfte keine Hinzurechnungsbesteuerung auslösen. Die internationale Besteuerungspraxis kennt hierfür mit dem Beispiel Irlands durchaus eine praktische Vorlage. Gewinne aus aktivem trade and business unterliegen in Irland der normalen Regelsteuerlast von lediglich 12,5%. Dagegen werden nach irischer Beurteilung passive Einkünfte mit 25% belastet.

5.3 Steuererstattung an die Gesellschafter

In manchen Staaten der Erde (z.B. Malta, Aruba) hat sich ein Steuerrecht wie folgt etabliert: Die Gesellschaft selbst wird hochbesteuert (z.B. 35%). Kommt es zu einer Ausschüttung, erstattet der Staat einen bestimmten Teil der entrichteten Steuern (z.B. 20%) an die Gesellschafter, nicht jedoch an die Gesellschaft. Zumindest formal ist und bleibt die Gesellschaft damit hochbesteuert. Aus deutscher Sicht droht bei diesen Erstattungen allerdings die Besteuerung derselben als laufender, voll steuerpflichtiger Gewinn. Gleichwohl dürfte ein Vorteil verbleiben.

26 Vgl. BFH v. 21.1.1998 – I R 3/96, BStBl. II 1998, 468.

5.4 Berücksichtigung nur von Steuern auf den Ertrag

Massgebend für die Belastungsberechnung passiver Einkünfte und deren Qualifikation als niedrig besteuerte Einkünfte sind ausschliesslich die auf sie zu entrichtenden Ertragsteuern. Dabei kommt es nicht darauf an, welche Gebietskörperschaft den Steueranspruch erhebt (Bund, Kanton oder Gemeinde) oder welchen Titel die Steuer trägt (Körperschaft-, Einkommen-, Gewinn-, Gewerbe- oder auch Kirchensteuer etc.). Entscheidend ist allein, dass die Steuern von den passiven Einkünften als Bemessungsgrundlage erhoben werden.

Dies bedeutet in Umkehrung, dass alle solchen Steuern und sonstigen Abgaben, welche nicht hierunter gefasst werden können, nicht in die Belastungsberechnung eingehen. Dies betrifft insbesondere Steuern, die vom Vermögen oder Kapital der Schweizer Kapitalgesellschaft erhoben werden, und zwar auch dann, wenn dieses zum Zwecke der Einkünfteerzielung der passiven Einkünfte eingesetzt wird. Nicht zu berücksichtigen sind ferner sog. Verkehr- oder Verbrauchsteuern. Ein Transfer (z.B. des kantonalen und gemeindlichen Kapital-)Steueraufkommens hin zu einem höheren Steueraufkommen aus Ertragsteuern würde folglich zu einer relevanten Höherbesteuerung der Einkünfte führen.

5.5 Steuerstundung

Gemäss dem Wortlaut der Vorschrift des § 8 Abs. 3 AStG müssen die Einkünfte einer niedrigen Ertragsteuerbelastung «unterliegen». Gewichtige Stimmen in der Literatur²⁷ verstehen den Wortlaut des § 8 Abs. 3 AStG in Abgrenzung zu § 12 AStG (eine Vorschrift, welche die Steueranrechnung regelt) dahingehend, dass es für die in die Belastungsberechnung einzubeziehenden Steuern nicht darauf ankommt, ob diese bereits festgesetzt, geschuldet oder gar gezahlt sind. Vielmehr soll es auf die nach den steuerlichen Vorschriften «zu erhebenden», «zu entrichtenden» Ertragsteuern ankommen, weshalb auch noch nicht erhobene, entrichtete, festgesetzte, geschuldete oder gezahlte Steuern einzubeziehen wären. Andererseits sind, um Doppelberücksichtigungen zu vermeiden, zur Anrechnung kommende in-

und ausländische (Quellen-)Steuern ebenso gegenzurechnen wie etwaige Steuererstattungen, weil insofern in Höhe Letzterer keine definitive Belastung eintritt. Eine Niedrigbesteuerung kann folglich nicht durch eine gegenwärtige Hochbesteuerung von Einkünften ausgeschlossen werden, wenn diese durch eine zukünftige (zu erwartende) Steuererstattung (auch in Folge eines etwaigen Verzichts der Gläubiger-Gebietskörperschaft) an die Schweizer Kapitalgesellschaft unter das Belastungsniveau von 25 % zurückgeführt würde. Steuerstundungen hingegen sollten auf der Grundlage dieser Auffassung unschädlich sein, da es insofern grundsätzlich nicht darauf ankommt, wann die Steuern tatsächlich erhoben oder entrichtet werden.²⁸ Andererseits besteht bei extensiver Ausdehnung der zeitlichen Dimension die Gefahr der Qualifikation der Stundung als Steuerverzicht auf die Differenz zu dem reduzierten Barwert.

5.6 Hochbesteuerung als Wahlrecht

Eine Niedrigbesteuerung ist definitionsgemäss dann nicht gegeben, wenn die Ertragsteuerbelastung der passiven Einkünfte (mathematisch) die 25%-Grenze erreicht oder überschreitet. Auf die (steuerrechtliche) Grundlage der Belastung kommt es insofern nach dem Wortlaut des § 8 Abs. 3 AStG nicht an. Entscheidend ist bei wörtlicher Auslegung der Vorschrift eine (tatsächliche) Belastung der (passiven) Einkünfte zu Lasten der Schweizer Kapitalgesellschaft in Höhe von mindestens 25 %. Ein etwaiges Wahlrecht der Schweizer Kapitalgesellschaft zur Besteuerung ihrer (passiven) Einkünfte mit einer Belastung von 25 % (oder mehr) sollte hier nach unbeachtlich sein, denn auch insoweit ist die Gesellschaft mit Steuern belastet, sofern es sich um solche handelt.

Gleichwohl bestehen in der Literatur gegen ein Wahlrecht zur Hochbesteuerung insofern Bedenken, als dieses in Anbetracht der Regelung des § 42 AO (Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten) als rechtsmissbräuchlich angesehen werden könnte.²⁹ Das Bundesministerium für Finanzen (BMF) hat mit Schreiben vom 19.3.2001 die ihr nachgeordneten Finanzbehörden in Fällen irischer «IFSC-Gesellschaften» (sog. Dublin-

27 WASSERMEYER in F/W/B, Aussensteuerrecht Kommentar, § 8 Anm. 404.

28 In diesem Sinne auch WASSERMEYER in F/W/B, Aussensteuerrecht Kommentar, § 8 Anm. 409.

29 Haun in WÖHRLE/SHELLE/GROSS, AStG Kommentar, § 8 AStG Rz. 183 will jedenfalls freiwillig gezahlte Steuern unberücksichtigt lassen; dagegen u. E. zutreffend und überzeugend PHILIPOWSKI, IStR 2000, 262 ff., der mit Verweis auf die Vorschrift des § 3 AO auf die dort kodifizierte Begriffsbestimmung der Steuern ab-

stellt. U. E. leitet PHILIPOWSKI hieraus zutreffend ab, dass für die Qualifikation einer Geldleistung als Steuer entscheidend darauf abzustellen ist, ob diese auf einem Hoheitsakt beruht oder sich beispielsweise aus öffentlich-rechtlichem oder privatrechtlichem Vertrag ergibt. Eine auf Hoheitsakt beruhende und durch Steuerbescheid erhobene Steuer qualifiziere sich als Steuer iSd § 3 AO, denn diese werde dem Steuerpflichtigen wortlautgemäss durch ein «öffentlich-rechtliches Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen auferlegt». Auf den Willen des Steuerpflichtigen (zur Besteuerung) kommt es insofern nach dem Gesetzeswortlaut nicht an.

Docks-Gesellschaften) angewiesen, (freiwillige) Steuerbelastungen von über 10 % nicht anzuerkennen. Für die Besteuerung solcher Gesellschaften war (ist) der irische Finanzminister in Absprache und mit Zustimmung der Gesellschaft befugt, den allgemeinen Vorzugssteuersatz von 10 % auf bis zu 30 % anzuheben.³⁰

Entsprechend ist nach Ansichten in der Literatur der vergleichsweise ähnlich gelagerte Fall des Verzichts auf Ermässigungen und Befreiungen unter Umständen dann als rechtsmissbräuchlich einzustufen, wenn hierfür keine ausschlaggebenden sonstigen beachtlichen wirtschaftlichen Gründe vorgebracht werden können.³¹

5.7 Direkte Subventionen

Steuererstattungen führen unabhängig von deren Zeitpunkt zu einer zu berücksichtigenden Minderung der Steuerbelastung, weil in Höhe der Erstattung diese tatsächlich nicht erhoben oder entrichtet werden. Hiervon zu unterscheiden sind indes (direkte) Subventionen an die Schweizer Kapitalgesellschaft (beispielsweise nicht rückzahlungspflichtige Investitionszuschüsse, zinslose oder verbilligte Darlehen etc.), welche losgelöst von der Schweizer Steuer und in keinem Zusammenhang mit jedweden Schweizer Ertragsteueranspruch aus sonstigen (wirtschaftlichen, sozialen, politischen etc.) Gründen gewährt und gezahlt werden. Derartige direkte Subventionen lösen keine Niedrigbesteuerung aus.³²

5.8 Vorgezogene Abzugsmöglichkeiten

Grundsätzlich sind für die Ermittlung passiver Einkünfte im Rahmen der Prüfung der Niedrigbesteuerung ausschliesslich die deutschen Gewinnermittlungsvorschriften anzuwenden, woraus sich temporäre bilanzielle Gewinnverschiebungen im Vergleich zu der Gewinnermittlung der Schweizer Kapitalgesellschaft ergeben können. Diese können bei einer isolierten Betrachtung der einzelnen Perioden zu der Feststellung einer Niedrigbesteuerung führen, obgleich bei einer Betrachtung der Einkünfte über die Totalperiode tatsächlich keine Niedrigbesteuerung gegeben ist. Zur Vermeidung unbilliger Härten sieht daher auch die deutsche Finanzverwaltung für temporäre Gewinnverschiebungen aufgrund abweichender Abschreibungsregelungen in bestimmten Grenzen die Übernahme und Anwendung der

ausländischen (Schweizer) Abschreibungsregelungen vor, soweit sich die temporäre Gewinnverschiebung in absehbarer Zeit ausgleicht.³³

Hierauf aufbauend sollte es seitens der deutschen Finanzverwaltung nicht beanstandet werden und deshalb nicht zu einer Niedrigbesteuerung führen, wenn der Schweizer Kapitalgesellschaft durch beispielsweise hohe (degressive) Abschreibungsmöglichkeiten vorgezogene Abzugsmöglichkeiten gewährt werden, sofern sich die hierdurch bewirkte Gewinnverlagerung über einen absehbaren Zeitraum als rein temporärer Natur erweist.

6 Zusammenfassung

Das deutsche Aussensteuerrecht greift im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung auf niedrig besteuerte passive Einkünfte einer Schweizer Kapitalgesellschaft zu. Die Hinzurechnungsbesteuerung bewirkt zumindest eine Heraufschleusung auf das volle deutsche Steuerniveau. Die Vorteile des Schweizer Standorts gehen insoweit vollständig verloren. Zum Teil übersteigt die effektive Gesamtsteuerlast sogar den deutschen, inländischen Vergleichsfall. Unter Umständen ist die Hinzurechnungsbesteuerung allerdings nicht EU-rechtskonform. Bei einem Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit könnte auch eine Investition in die Schweiz geschützt sein.

Eine niedrige Besteuerung wird angenommen, wenn die abstrakte Steuerlast in der Schweiz 25 % unterschreitet. Dabei ist diese Mindestbelastung dergestalt zu ermitteln, dass die auf die passiven Einkünfte der Schweizer Gesellschaft entfallenden (abstrakten) Schweizer Steuern in das Verhältnis zu einer nach deutschem Steuerrecht ermittelten Bemessungsgrundlage zu stellen sind. Als Konsequenz dessen kann die nach Schweizer Steuerrecht errechnete und im Jahresabschluss ausgewiesene relative Steuerlast u.U. signifikant von der für Zwecke des Aussensteuerrechts errechneten Steuerlast abweichen.

Zahlt die Schweizer Gesellschaft dagegen aufgrund der Verrechnung von Verlusten in der Schweiz keine Steuern, so führt dies insoweit nicht zur Annahme einer Niedrigbesteuerung, als die passiven Einkünfte ohne

30 BMF-Schreiben v. 19.03.2001, IStR 2001, 228; ebenso bereits FinMin Baden-Württemberg, Runderlass v. 10.02.1999.

31 WASSERMEYER in F/W/B, Aussensteuerrecht Kommentar, § 8 Anm. 408; Haun in WÖHRLE/SHELLE/GROSS, AStG Kommentar, § 8 AStG Rz. 183 will jedenfalls in Anspruch genommene Ermässigungen oder Befreiungen unberücksichtigt lassen; ohne ausdrückliche Bedenken gegen eine Berücksichtigung auch

freiwillig nicht beanspruchter Vorzugssätze oder Befreiungen dagegen KLUGE, Das Internationale Steuerrecht, 4. A., München 2000, S. 427.

32 Vgl. WASSERMEYER, StbJb 1973/74, 471, 495.

33 Anwendungserlass zum AStG – BMF-Schreiben v. 2.12.1994 – IV C 7 – S 1340 – 20/94, BStBl. 1995, Sondernummer 1/1995, Tz. 8.3.1.1.

die vorliegende Verlustverrechnungsmöglichkeit einer Ertragsteuerbelastung von wiederum mindestens 25 % unterlägen.

Die Hinzurechnungsbesteuerung erfasst nur passive Einkünfte. Werden nur diese hoch, alle aktiven Einkünfte dagegen niedrig besteuert, so greift das deutsche Aussensteuergesetz nicht. Beispielsweise vollzieht das irische Steuerrecht diese Differenzierung in gewissem Masse nach.

Die niedrige Besteuerung wird ausschliesslich nach der Ertragsteuerbelastung bemessen. Ergäbe sich nur in der Summe aus Ertrag- und Vermögen- (Kapital-) Steuerbelastungen eine Hochbesteuerung, so bliebe es bei der Annahme einer niedrigen Belastung. Insoweit könnte es sich empfehlen, ertragsunabhängige Steuern durch höhere direkte Steuern auf den Ertrag zu substituieren.

Hohe Steuerzahlungen/-sätze der Gesellschaft, die erst bei Ausschüttung zu Erstattungen an die Gesellschafter führen (vgl. z.B. das Steuerrecht von Malta, Aruba), sollten ebenfalls der Annahme einer Hochbesteuerung nicht entgegenstehen.

Direkte (nicht steuerliche) Zuschüsse und Subventionen gelten nicht als Steuererstattungen und bleiben damit unschädlich.

Gewährte die Schweiz frühere/höhere Abschreibungssätze sowie andere Vorteile bei der Gewinnermittlung, die sich in absehbarer Zeit umkehren und damit nur zu temporären Differenzen in der Gewinnermittlung führen, so sollte auch dieser Aspekt nicht zu der Annahme einer niedrigen Besteuerung führen, soweit in der Gesamtperiode eine Ertragsteuerlast von mindestens 25 % erreicht wird.

Literatur

BLÜMICH WALTER, EStG/KStG/GewStG Ertragsteuerliche Nebengesetze Kommentar, herausgegeben von Klaus Ebling, München 2002, Stand: 8.3.2000

BREZING KLAUS/KRABBE HELMUT/LEMPENAU GERHARD/MÖSSNER JÖRG/RUNGE BERNDT, Aussensteuerrecht Kommentar, Herne/Berlin 1991 (zit.: B/K/L/M/R)

FLICK HANS/WASSERMEYER FRANZ/BAUMHOFF HUBERTUS, Aussensteuerrecht Kommentar, Köln 1973/2003 (zit.: F/W/B)

HAHN HARTMUT, Die Vereinbarkeit der Normen des deutschen internationalen Steuerrechts mit EG-Recht, IFSt-Schrift Nr. 378 1999, S. 130 ff.

KLUGE VOLKER, Das Internationale Steuerrecht, 4. A., München 2000

LADEMANN FRITZ, EStG Kommentar, Band X, 4. A., Stuttgart 1997, Stand: 11.3.2004

LENZ MARTIN/HEINSEN OLIVER, Zur Niedrigbesteuerung iSd § 8 Abs. 3 AStG, IStR 2003, 793–828

PHILIPOWSKI RÜDIGER, Ein Kampf um Steuerquellen – Schachtelbeteiligungen an irischen Kapitalanlagegesellschaften; wie geht es weiter?, IStR 2000, 262–265

SCHAUMBURG HARALD, Internationales Steuerrecht, 2. A., Köln 1998

WASSERMEYER FRANZ, Einzelfragen zur Besteuerung von Zwischengesellschaften nach dem Aussensteuergesetz, StbJb 1973/74, S. 471

WÖHRLE WINFRIED/SHELLE DIETHER/GROSS EKKEHARD, Aussensteuergesetz (AStG) Kommentar, Stuttgart, Stand: 12.2002

WURSTER HANS-JÜRGEN, Der Einkünftebegriff bei der Hinzurechnungsbesteuerung – Ein Beitrag zur Massgeblichkeit deutschen Steuerrechts bei der Ermittlung schädlicher Einkünfte, FR 1984, S. 331

Fiscalisation du trust

Regard sur le droit suisse et sur certaines législations fiscales étrangères

Sibilla Cretti, Dr en droit et avocat*



Sibilla Cretti, Dr en droit et avocat, Ernst & Young, Berne

Table des matières

1	Introduction	9	Regards sur certaines législations/pratiques fiscales étrangères
2	Définition et historique du trust	9.1	Allemagne
2.1	Définition	9.2	Italie
2.2	Historique	9.3	Pays-Bas
3	Le rôle des patries prenantes	10	Conclusions et propositions
3.1	Le constituant ou settlor		Bibliographie sélective
3.2	Le trustee		Abréviations
3.3	Le bénéficiaire		
3.4	Le protector		
4	Diverses espèces de trust		
5	Nécessité d'une réception du trust en droit suisse?		
6	L'article 150 de la loi fédérale sur le droit international privé du 18 décembre 1987 (LDIP)		
7	La Convention de La Haye relative à la loi applicable au trust et à sa reconnaissance du 1 ^{er} juillet 1985		
8	Le trust comme sujet fiscal?		
8.1	Imposition du trustee		
8.2	Imposition du trust		
8.3	Conclusions intermédiaires		

* Mes remerciements vont au professeur Peter Athanas qui m'a invitée à rédiger la présente contribution et à mon collègue, lic. iur. Rolf Geier, qui a rassemblé des éléments bibliographiques essentiels.

1 Introduction

L'internationalisation croissante des rapports économiques et juridiques vient souligner l'importance grandissante du trust, même dans le cadre de pays de droit civil tels que la Suisse, qui ne connaissent pas l'institution de trust et qui n'ont pas adhéré à la Convention de La Haye relative à la loi applicable au trust et à sa reconnaissance.

Ainsi n'est-il pas rare de rencontrer des citoyens étrangers et des citoyens suisses résidant en Suisse ou à l'étranger et désireux de recourir au trust comme instrument de planification patrimoniale, voire successorale; des résidents suisses ou étrangers, bénéficiaires de trust; des individus et des organismes tels que banques et fiduciaires assumant le rôle de trustee.

La présente contribution s'attache à examiner le bien fondé, de lege lata, d'une fiscalisation du trust en Suisse après que certains auteurs ont émis le vœu urgent, voire souligné la nécessité d'une telle fiscalisation au motif de la sécurité juridique dans un contexte de mondialisation des rapports économiques et juridiques¹. Nous examinons aussi l'approche de certaines législations ou, plus précisément, pratiques fiscales étrangères. Nous concluons sur des propositions, de lege ferenda.

Comme nous l'avons relevé ci-dessus nombreuses sont les institutions (banques, fiduciaires, sociétés financières, individus) ayant leur siège en Suisse qui agissent en qualité de trustee voire de co-trustee de trusts établis selon une législation étrangère.

A cet égard, il est fréquent de rencontrer la structure-type² suivante qui constituera le point de départ de notre discussion:

Le constituant de nationalité étrangère, résident à l'étranger (hors de Suisse), constitue de manière irrévocable un trust discrétionnaire en faveur de bénéficiaires résidents à l'étranger. Le constituant se désinvestit de manière irrévocable de tout ou d'une partie de son patrimoine entre les mains du/des trustees et ne retient aucun pouvoir³. Le/les trustee/s sont résidents de Suisse.

Le/les trustee/s exercent leur/s pouvoir/s (powers) en se conformant à la loi applicable au trust, à l'acte constitutif du trust, voire aux instructions sollicitées auprès du juge compétent. En pratique, le constituant remettra souvent au/x trustee/s un document ne faisant pas partie des

documents trustaux: la lettre de vœux (letter of wishes) contenant des directives à l'attention du/des trustee/s sur les modalités d'exercice de leurs pouvoirs. Une lettre de vœux n'a pas de caractère impératif mais guidera le/s trustee/s dans l'exercice du pouvoir discrétionnaire.

Il n'est pas rare que le constituant nomme un protector dont le rôle est de servir de gardien des vœux du constituant. Le protector ne saurait se substituer au/x trustee/s dans l'exercice de ses fonctions mais il peut être doté du pouvoir de révoquer le/s trustee/s.

Dans un tel schéma, la fortune constituée en trust et les revenus qui en découlent, et dont le trustee dispose de manière discrétionnaire, le cas échéant en exerçant un pouvoir d'accumulation, peuvent-ils être fiscalement imputés au trustee? voire au trust?

2 Définition et historique du trust

Même si au travers de nombreuses contributions⁴, l'institution du trust nous est devenue plus familière, quelques rappels s'imposent.

2.1 Définition

Il n'existe pas de définition «conceptuelle» du trust. Comme le souligne Lewin dans son traité⁵, il est plus aisé de décrire que de définir un trust et tous les auteurs qui ont émis une définition du trust, en ont, en fait, décrit les éléments caractéristiques.

Le trust est un acte juridique unilatéral, entre vifs ou à cause de mort, par lequel le constituant transfère un bien en trust à un ou plusieurs trustees, à charge pour ceux-ci de l'administrer au profit d'un ou plusieurs bénéficiaires ou conformément à un but.

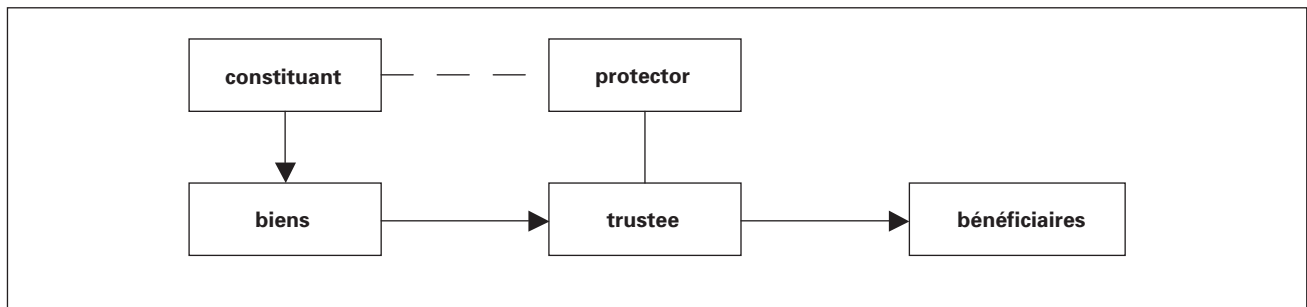
1 GASSMANN/JARRETT/MARCOVICI, Switzerland and Trusts, Tax Planning International Review 2002, p. 14.

2 Un certain schématisme s'impose. La réalité est certes multiple et nuancée et le cas concret impose toujours une analyse particulière.

3 Sur la définition du trust et des diverses espèces de trusts, voir ci-après 2.1, 3 et 4.

4 Voir la bibliographie pour une sélection de contributions.

5 LEWIN, Lewin on trusts, p. 3.



L'article 2 de la Convention de La Haye relative à la loi applicable au trust et à sa reconnaissance définit le trust à partir de ses caractéristiques essentielles, en ces termes:

«Le terme «trust» désigne les relations juridiques créées par une personne, le constituant – par acte entre vifs ou à cause de mort –, lorsque des biens ont été placés sous le contrôle d'un trustee dans l'intérêt d'un bénéficiaire ou d'un but déterminé.

Le trust présente les caractéristiques suivantes:

- les biens du trust constituent une masse distincte et ne font pas partie du patrimoine du trustee;
- le titre relatif aux biens du trust est établi au nom du trustee ou d'une autre personne pour le compte du trustee;
- le trustee est investi du pouvoir et chargé de l'obligation, dont il doit rendre compte, d'administrer, de gérer ou de disposer des biens selon les termes du trust et les règles particulières imposées au trustee par la loi.

Le fait que le constituant conserve certaines prérogatives ou que le trustee possède certains droits en qualité de bénéficiaire ne s'oppose pas nécessairement à l'existence d'un trust.»

Le trust apparaît donc comme une institution juridique tripartite réunissant constituant, trustee et bénéficiaire autour d'un patrimoine autonome dont la caractéristique est d'être l'objet d'une double prérogative concomitante: celle du trustee (erga omnes, sur la base de la Common Law) et celle du bénéficiaire (sanctionnée par l'Equity).

Pour comprendre la spécificité du trust, un rappel historique s'impose.

2.2 Historique

Le système juridique anglais trouve son origine dans la Common Law. La Common Law s'est établie après la conquête de l'Angleterre par les Normands, elle se fonde sur le droit coutumier et des décrets royaux.

En matière immobilière (le domaine d'application originaire du trust), la Common Law sanctionne le fractionnement multiple de la propriété ou, plus précisément, la possession multiple, simultanée ou successive, d'un même bien (à l'origine immobilier) par plusieurs titulaires.

En lieu et place d'une propriété, une et indivisible, telle que nous la connaissons dans les pays de tradition civiliste, la Common Law a installé un régime d'*estates* ou d'*interests*, à savoir de *titularités juridiques* sur une chose (terre, autre bien) dont l'intensité est variable:

- dans la durée: indéfinie ou limitée à la durée d'une vie;
- dans la possession: présente (present) ou future (future); certaine (vested) ou incertaine (contingent);
- dans les modalités de disposer: entre les mains de la personne qui a le titre légal de propriété fondé sur la Common Law (*legal estate* ou *interest*); entre les mains de la personne dont les droits (la titularité) sur les biens sont reconnus et sanctionnés par l'*Equity* (*equitable estate* ou *interest*).

Cette *division entre legal et equitable estate ou interest* est l'élément caractéristique du trust.

Le trust s'est avéré comme le moyen adéquat de transférer les terres, en échappant à la saisine du souverain et aux impôts prélevés à cette occasion: les terres étaient remises à une personne (*feoffee to use* ou *trustee*) à charge pour elle de les tenir pour le compte et au profit d'un tiers (*cestuique use*) ou bénéficiaire.

Alors que le *feoffee to use* ou *trustee* était reconnu comme propriétaire, ayant reçu les biens selon un mode de transfert reconnu par la Common Law, le tiers bénéficiaire était démuné de tout droit. Le bénéficiaire de la structure mise en place ne pouvait obtenir des tribunaux ordinaires que soient protégés ses intérêts légitimes en cas de violation de ses devoirs par le *feoffee to use* ou *trustee*.

Dans un tel cas, le bénéficiaire a pu s'adresser à la justice royale, exercée par le chancelier qui établit une jurisprudence fondée non sur le droit strict ou Common Law mais sur l'*Equity*. L'*Equity* est donc un corps de droit établi par la jurisprudence du chancelier du roi, fondé sur des considérations d'équité visant à corriger les lacunes du droit commun.

La reconnaissance d'un *equitable estate* ou *interest* du bénéficiaire, concomitant au *legal estate* ou *interest* du trustee, a eu pour effet d'instaurer sur un même patrimoine ou élément de patrimoine une double prérogative:

- celle du *trustee* en qualité de *legal owner* sur la base de la *Common Law*;
- celle du *bénéficiaire* en qualité de *equitable owner* sur la base de l'*Equity*.

Cette dualité a mené plusieurs auteurs de la tradition civiliste à parlé d'une double prérogative de nature réelle ou d'un dédoublement de la propriété sur un même élément patrimonial, inconcevable selon notre conception juridique.

En réalité, il convient plutôt de parler du dualisme de deux juridictions: *Common Law* et *Equity*.

3 Le rôle des patries prenantes

Le trust est une institution juridique tripartite, réunissant constituant, trustee et bénéficiaire autour d'un patrimoine autonome et affecté.

3.1 Le constituant ou settlor

C'est la personne, physique ou morale, qui constitue le trust. Dans le cadre d'un trust express privé, il s'agit d'une personne physique. Le trust peut être constitué sur le fondement d'un acte entre vifs (*intervivos trust*) ou sur le fondement d'un acte à cause de mort (*testamentary trust*).

Le constituant doit avoir la capacité civile et le pouvoir de disposer des biens constitués en trust. Son rôle s'achève, en principe, lorsqu'il s'est désinvesti des biens placés en trust. Il peut toutefois se désigner comme trustee ou comme bénéficiaire. S'il devait se désigner à la fois comme trustee et comme bénéficiaire, nous n'aurions plus à faire à un trust. Notons que l'acte constitutif du trust ne décline pas nécessairement l'identité du constituant. Le trust peut être constitué par déclaration (*declaration of trust*) de la part du/des trustee/s. Ceux-ci se déclarent trustees d'un certain montant initial faisant partie du patrimoine trustal. Le constituant peut ensuite transférer d'autres biens au/x trustee/s, à charge pour ceux-ci de les administrer comme faisant partie du patrimoine trustal.

Le transfert des biens en trust est en principe irrévocable (*irrevocable trust*), sauf si le constituant s'est réservé le pouvoir de révoquer le trust (*revocable trust*).

En effet, le constituant peut se réserver deux pouvoirs (powers) d'intervenir dans la vie du trust:

- *power of revocation*: pouvoir de révoquer la constitution du trust;
- *power of appointment*: pouvoir de désigner des bénéficiaires.

L'exercice de l'un ou l'autre de ces pouvoirs ayant des conséquences fiscales néfastes, ils restent l'exception. Le settlor peut remettre aux trustees une *letter of wishes* où il communique ses vœux quant au sort du patrimoine trustal. C'est souvent le cas lorsque le trust réserve des pouvoirs discrétionnaires aux trustees.

Il peut arriver que sous l'apparence d'un trust constitué en faveur de tiers, le settlor reste le titulaire économique et juridique du patrimoine trustal. Le trust est simulé (*sham trust*). Le critère de distinction majeur entre trust véritable et trust simulé réside dans le degré d'autonomie et d'indépendance accordé au trustee dans l'exercice de sa fonction.⁶

3.2 Le trustee

C'est la personne, physique ou morale, désignée par le constituant dans l'acte constitutif, à laquelle sont remis les biens constitués en trust. Il peut s'agir d'une seule ou de plusieurs personnes (co-trustees).

Le trustee devenant *legal owner* des biens constitués en trust, c'est à dire seul propriétaire des biens «erga omnes», il veillera à un transfert, en bonne et due forme, des biens: enregistrement en son nom ou au nom d'un tiers agissant pour le compte du trustee (*nominee*) ou cession et remise des biens.

Rappelons que les biens constitués en trust n'appartiennent pas au trustee mais constituent une masse distincte du patrimoine personnel du trustee.

Le trustee agit de manière indépendante et il n'est ni le mandataire du constituant, ni le mandataire des bénéficiaires. Ses obligations ou devoirs et ses pouvoirs sont définis par l'acte constitutif, la jurisprudence et la loi.

Les powers du trustee se divisent en administrative powers et en dispositive powers, ces derniers faisant, à leur tour, l'objet d'une subdivision.

Administrative powers: Ils autorisent le trustee à gérer le patrimoine trustal.

Dispositive powers: Ils autorisent le trustee à disposer du patrimoine trustal en faveur des bénéficiaires, il s'agit du:

- *power to accumulate*: faculté d'accumuler les revenus du capital pour les attribuer ultérieurement;
- *power of maintenance*: faculté de décider sur les mesures à prendre pour assurer l'entretien et l'éducation d'un bénéficiaire mineur;

6 Rahman v. Chase Bank (C.I.) Trust Co Ltd, (1991) J. L. R. 103; ZR 98 (1999), p. 225 ss.

- *power of advancement and encroachment*: faculté de concéder une avance, en versant, par exemple, par avance les revenus du capital;
- *power of appointment*: faculté de désigner le/les bénéficiaire/s.

Le trustee encourt une responsabilité personnelle et illimitée, en cas de pluralité de trustees, elle est solidaire.

3.3 Le bénéficiaire

Le trust express privé a un ou plusieurs bénéficiaires. Le settlor peut aménager en faveur des bénéficiaires des créances ou des droits exigibles (*fixed interest trust*) ou, en revanche, ne réserver que des expectatives dont la réalisation dépend du pouvoir discrétionnaire aménagé par le settlor en faveur du trustee (*discretionary trust*).

La distinction entre bénéficiaire-créancier et bénéficiaire-expectatif n'a pas seulement une portée dans le cadre de l'exercice des droits patrimoniaux et des droits

sociaux liés à la qualité de bénéficiaire mais encore en matière fiscale⁷.

3.4 Le protector

Le settlor peut se réserver dans l'acte constitutif du trust la faculté de désigner un ou plusieurs protectors. Le protector a un rôle de surveillance. En désignant un protector, le constituant se réserve un contrôle indirect sur les trustees et sur l'administration du trust. Le protector est prioritairement le gardien du respect des vœux du settlor par les trustees.

4 Diverses espèces de trust

Selon les modalités de création, les rôles assumés par les divers acteurs de la relation trustale, nous pouvons schématiquement procéder aux distinctions suivantes:

Critères de distinction	Espèces de trusts	
Création	par acte à cause de mort: testamentary trust	par acte entre vifs: intervivos trust
Bénéficiaire	créancier: fixed interest trust	expectatif: discretionary trust
Constituant	contribution irrévocable: irrevocable trust	contribution révocable: revocable trust
Trustee	doit procéder à des distributions fixes, selon dispositions du constituant dans l'acte constitutif: fixed interest trust	dispose d'un pouvoir d'appréciation qu'il doit exercer selon les modalités de l'acte constitutif: discretionary trust

Cette classification n'est établie que pour les besoins de la présente contribution et n'a qu'une valeur schématique. La réalité juridique est multiple et nuancée et impose une analyse spécifique.

5 Nécessité d'une réception du trust en droit suisse?

En 1954, la société suisse des juristes s'était donnée pour thème de réflexion, l'examen de la question:

Faut-il introduire en droit suisse le trust anglais? Deux éminents rapporteurs, Maîtres Claude Raymond et Frie-

drich Gubler ont émis des réflexions qui gardent encore toute leur valeur aujourd'hui. Au travers d'une approche comparative et fonctionnelle (quelles institutions du droit civil suisse remplissent des fonctions analogues à celles du trust), les auteurs ont examiné les limites imposées par l'ordre juridique suisse à une réception du trust pour ensuite se prononcer sur la nécessité même d'une telle réception.

Les institutions juridiques suisses⁸ le plus communément comparées au trust sont:

- la fiducie, le mandat;
- la substitution fidéicommissaire;
- la fondation;
- l'usufruit.

7 La présente contribution ne traite pas de la fiscalité des bénéficiaires, voir à ce sujet les contributions citées dans la bibliographie, notamment LANDOLF/GRAF, RYSER, CRETTI, DANON.

8 Nous n'entrons pas dans le détail des différences structurelles entre le trust anglo-saxon et les dites institutions juridiques du droit suisse, voir à ce sujet notamment la thèse de SUPINO citée dans la bibliographie et les rapports GUBLER et REYMOND, aussi cités dans la bibliographie.

Quatre institutions juridiques, fonctionnellement comparables au trust de droit anglais, mais qui chacune contient, structurellement, des limites à une réception du trust en droit suisse.

Au de là des limites structurelles imposées à chacune des institutions du droit civil mentionnées ci-dessus dans le cadre de la comparaison avec le trust, le principe de la propriété, une et indivisible et le principe de la publicité des droits réels représentent, aussi, des obstacles à une réception du trust dans le droit suisse. Toutefois deux réserves s'imposent ici: D'une part, il est erroné de réduire l'essence juridique du trust à un dualisme de nature réelle: *legal ownership v. equitable ownership*. D'autre part, le principe du *numerus clausus* des droits réels et son pendant, le principe de la publicité, sont des principes purement dogmatiques qui ne trouvent pas leur fondement dans le code civil.

Il conviendrait de s'éloigner de cette querelle pour se concentrer sur une des caractéristiques essentielles du trust, à savoir celle de constituer un patrimoine affecté et indépendant du patrimoine personnel du/des trustee/s. Sur le chemin vers une reconnaissance du trust de droit étranger, le Tribunal fédéral a aussi privilégié l'approche comparative dans l'arrêt Harrison^{9,10}, avant que le législateur n'institue une qualification autonome à l'article 150 LDIP.

6 L'article 150 de la loi fédérale sur le droit international privé du 18 décembre 1987 (LDIP)

Avec l'entrée en vigueur de la LDIP, le droit suisse offre une plate forme de reconnaissance au trust valablement constitué à l'étranger, en englobant le trust dans la notion de «patrimoine organisé».

La reconnaissance établie par l'article 150 LDIP s'étend, selon nous, à tous les trusts express privés, sans égard à leur degré d'organisation.

L'acte constitutif du trust est la charte autour de laquelle s'organise la gestion du patrimoine trustal et elle définit l'étendue des pouvoirs du trustee. La loi déclarée applicable par le constituant dans l'acte constitutif du trust régit le statut personnel du trust (validité, interprétation, effets et administration). La mise en œuvre de rattachements particuliers demeure réservée, ainsi le transfert de propriété en mains du trustee est régi par la loi déclarée applicable par les règles de conflit du for.

7 La Convention de La Haye relative à la loi applicable au trust et à sa reconnaissance du 1^{er} juillet 1985

La Convention de La Haye relative à la loi applicable au trust et à sa reconnaissance a été conclue le 1^{er} juillet 1985. A l'heure actuelle, les pays suivants ont ratifié la Convention: Italie, Pays-Bas, Australie, Canada,

9 ATF 96 II 79.

10 En 1919, Francis Harrison, citoyen américain constituait, avec sa future épouse Selena Wrentmore et The Farmer Loan and Trust Company of New York, un trust dont le but essentiel était de régler les conséquences pécuniaires en cas de divorce des époux Harrison.

En 1928, Harrison divorçait de son épouse avec laquelle il avait eu trois enfants, et constituait un nouveau trust en transférant de manière irrévocable au Crédit Suisse à Zurich, en qualité de trustee, une partie du capital placé dans le premier trust et qui était revenu à Harrison lors du divorce, à charge pour la banque suisse de gérer le capital, d'en verser le revenu à Harrison et à son ex-épouse tant que Harrison serait en vie et, à la mort de Harrison, de distribuer le capital à parts égales aux trois enfants issus de l'union avec Selena Wrentmore. Un avenant au trust instituait Zurich comme for juridique et soumettait aux tribunaux ordinaires zurichois toutes les questions relatives à l'interprétation, à l'existence et à la validité du trust. Par testament ultérieur séparé, Harrison institua sa seconde épouse Maria Harrison héritière unique de sa succession et exécutrice testamentaire.

Harrison décéda aux Etats-Unis d'Amérique où il avait eu son dernier domicile. Sa seconde épouse ouvrit action contre le Crédit Suisse devant le Tribunal de district de Zurich pour faire constater la nullité ou l'invalidité du trust et obliger la défenderesse et trustee à lui remettre le capital du trust.

Partant d'une qualification contractuelle (le litige opposant la banque à l'épouse survivante du constituant et bénéficiaire du

trust), le Tribunal fédéral appliqua, en l'absence d'une élection de droit, le droit suisse comme droit du pays du siège du débiteur de la prestation caractéristique, en l'espèce le trustee (le Crédit Suisse à Zurich).

Reconnaissant que le trust n'existe pas en droit suisse, le Tribunal fédéral procéda à une approche comparative ou fonctionnelle, en recherchant dans le système juridique suisse l'institution de droit suisse à même de remplir les fonctions assignées au trust. Le Tribunal fédéral retint quatre institutions juridiques dont les identités fonctionnelles fragmentaires combinées étaient à même de correspondre à l'identité fonctionnelle unitaire du trust en question. Les quatre institutions juridiques retenues étaient:

- le mandat;
- le transfert de propriété à titre fiduciaire;
- la donation et
- la stipulation pour autrui.

En l'espèce, les circonstances de fait ont permis à chacune des institutions du droit suisse retenues par le Tribunal fédéral de trouver application, grâce à la combinaison de leurs identités fonctionnelles fragmentaires, alors même que, prises individuellement, elles contiennent dans leur essence juridique spécifique des éléments inconciliables avec la notion de trust, par exemple:

- le caractère impératif de l'article 404 CO;
- le transfert en pleine propriété au fiduciaire du droit suisse;
- le caractère contractuel et bilatéral de la donation;
- la faculté du stipulant d'exiger l'exécution de la prestation dans la stipulation pour autrui parfaite.

Royaume Uni de Grande-Bretagne, Irlande du Nord et Malte.

La Convention, d'une part, unifie les règles de conflit pour les pays connaissant l'usage du trust mais dont les règles de conflit varient et, d'autre part, pour les pays qui ne connaissent pas le trust, la Convention offre une règle de conflit de loi qui leur évite de devoir recourir à des artifices juridiques pour reconnaître le trust¹¹. La Convention définit le trust dans ses caractéristiques essentielles¹²: patrimoine autonome et séparé du patrimoine personnel du trustee.

La loi applicable est celle désignée par le constituant dans l'acte constitutif. La loi applicable régit la validité du trust, son interprétation, ses effets et son administration. Le trust constitué conformément à la loi applicable est reconnu par les Etats contractants.

Le Professeur Thévenoz qui a analysé la nécessité voire l'opportunité d'une ratification de la Convention par la Suisse, plaide en faveur d'une ratification assortie d'un aménagement législatif corollaire de notre ordre juridique, à savoir l'aménagement d'une fiducie-gestion codifiée («institution analogue») dont le contenu est largement inspirée des caractéristiques essentielles du trust¹³.

La Convention ne porte pas ingérence dans la compétence fiscale des Etats adhérents (art. 19).

8 Le trust comme sujet fiscal?

En l'absence de réception du trust seuls les protagonistes de la relation trustale – settlor/beneficiary/trustee – résidents de Suisse constituent les vecteurs de sa fiscalité, notamment au travers des principes de l'attribution et de la réalisation dans la personne de l'un ou l'autre des protagonistes.

Une imposition du trustee, voire du trust comme patrimoine organisé ne peut se concevoir que là où, comme dans notre structure-type¹⁴, le patrimoine trustal et son rendement ne peuvent être imputés fiscalement à un protagoniste de la relation trustale en vertu des principes de l'attribution et de la réalisation.

8.1 Imposition du trustee

La relation tripartite instituée par le trust est de *nature fiduciaire*. La nature fiduciaire, au sens économique du terme, du rapport trustal établi entre le constituant, le bénéficiaire et le trustee est unanimement reconnue par les auteurs et la pratique fiscale¹⁵.

Dès lors que le trustee ne détient, ni n'a l'usage, des biens constitués en trust pour son propre intérêt, ces biens et les revenus qui en découlent ne sauraient lui être imputés fiscalement. Une imposition de la fortune du trust et des revenus auprès du trustee serait contraire au principe de l'imposition selon la capacité contributive. Les autorités fiscales cantonales reconnaissent le caractère fiduciaire du rôle assumé par le trustee, et appliquent dans leur pratique la Notice d'octobre 1967 de l'Administration fédérale des Contributions¹⁶.

Le trustee n'étant pas le bénéficiaire économique des biens trustaux et des revenus qui en résultent, il ne saurait en être redevable fiscalement. Le détour par le concept de la fiducie n'est pas nécessaire^{17 et 18}.

Il va de soi qu'en sa qualité de sujet fiscal, le trustee reste redevable des impôts directs et indirects liés à la rétribution des services rendus.

Une imposition du trustee, exclue de lege lata parce que contraire au principe de la capacité contributive, ne nous paraît pas concevable, même de lege ferenda, pour les motifs suivants:

L'article 150 LID établit, certes, la reconnaissance du trust de droit étranger mais ne se prononce pas sur les effets d'une telle reconnaissance. En particulier, la reconnaissance, qui n'emporte pas réception, n'a pas pour effet d'instituer une titularité juridique modalisée, en instituant un legal ownership et un equitable ownership sur un même bien sur le modèle du trust anglo-saxon.

La reconnaissance établie par l'article 150 LDIP et par la Convention de La Haye n'emporte pas réception du trust dans la législation nationale. Or, en l'absence de réception du trust dans la législation civile et fiscale, un assujettissement du trustee en qualité de contribuable substitué au bénéficiaire¹⁹, notamment dans le cadre d'un trust

11 La Convention ne s'applique qu'aux trusts express.

12 Voir 1.1 ci-devant.

13 THÉVENOZ, Trust en Suisse: Adhésion à la Convention de La Haye et codification de la fiducie, cité dans la bibliographie.

14 Voir Introduction, cas du trust discrétionnaire où le capital trustal et son rendement restent affectés au trust jusqu'au moment où le trustee exerce son pouvoir de disposition et attribue tout une partie des revenus ou de la fortune provenant du patrimoine trustal.

15 CRETTEI, thèse, notes 278, 279 et 280 avec les auteurs cités.

16 Notice: rapports fiduciaires, Octobre 1967 (www.estv.admin.ch/data/dvs/druck/mblatt/f/f02107.pdf).

17 CRETTEI, thèse, p. 141.

18 Conclusion analogue en Italie: LUPOI considère qu'une imposition la fortune trustale et de ses revenus serait contraire au principe de la capacité contributive.

19 DANON, p. 283–289.

discrétionnaire où le trustee a le pouvoir d'accumuler les revenus trustaux, serait contraire au principe de l'imposition selon la capacité contributive.

En fondant l'imposition des revenus trustaux accumulés en mains du trustee sur la fiction que le trustee serait le propriétaire des revenus non distribués, on admet implicitement un legal ownership, inexistant dans notre système juridique. Faire abstraction de ce legal ownership qui fait du trustee un attributaire, reviendrait à fiscaliser entre ses mains des revenus non encore attribués à un bénéficiaire purement expectatif, fut-il titulaire d'un equitable ownership (également inconnu en droit suisse). Or, une telle démarche serait contraire au principe de l'imposition selon la capacité contributive, de plus elle ne s'accorderait pas non plus avec le principe de substitution.

Même la codification d'une institution analogue comme l'a énoncée le professeur Thévenoz, codification qui fait abstraction de la dualité legal ownership/equitable ownership, aurait pour seul effet d'instituer un patrimoine autonome et affecté, qui, à défaut d'avoir une vocation juridique propre (acquis par la personnalité juridique), pourrait avoir une vocation économique propre, fiscalement appréhendable.

8.2 Imposition du trust

L'assujettissement fiscal recouvre un double aspect: la capacité d'être contribuable et l'appartenance personnelle ou économique du contribuable à un territoire donné ou à une souveraineté fiscale donnée.

La capacité d'être contribuable est, sauf dispositions contraires du droit fiscal, définie par le droit civil et s'étend, en Suisse, aux personnes physiques et morales de droit suisse et de droit étranger, celles-ci étant assimilées aux personnes morales de droit suisse dont elles se rapprochent le plus par leur forme juridique et leur structure effective (art. 49 al. 3 LIFD).

L'appartenance personnelle résulte pour les personnes morales de la location de leur siège statutaire en Suisse ou de la localisation de leur direction effective en Suisse. L'appartenance économique résulte des rapports économiques entretenus par une personne, physique ou morale, sur le territoire souverain. La question de savoir si le trust de droit étranger peut être un sujet fiscal de droit suisse doit, de lege lata, recevoir une réponse négative. L'article 150 LDIP établit la reconnaissance du trust comme patrimoine organisé mais ne se prononce pas sur les effets d'une reconnaissance du trust de droit étranger.

En particulier, l'article 150 LDIP n'a pas pour effet d'induire une réception du trust dans la législation civile ou fiscale suisse. De même, une ratification de la Convention de La Haye du 1^{er} juillet 1985 relative à la loi applicable au trust et à sa reconnaissance n'aurait pas non plus pour effet d'induire une réception du trust dans notre législation civile.

N'ayant pas la capacité d'être contribuable aux termes de la législation fiscale suisse actuelle, notamment parce qu'il n'entre pas dans la catégorie des personnes morales de droit civil suisse et dans la catégorie des personnes morales de droit étranger, visées par l'article 49 al. 3 LIFD, le trust ne saurait être un sujet fiscal de droit suisse.

Un assujettissement illimité du trust à la souveraineté fiscale suisse est, dès lors, inconcevable, même si le trust devait être administré de la Suisse par des trustees domiciliés ou ayant leur siège en Suisse²⁰.

L'aménagement d'une institution analogue dans le droit suisse est une *conditio sine qua non* vers une fiscalisation (assujettissement fiscal illimité) du patrimoine organisé que constitue un trust.

8.3 Conclusions intermédiaires

L'appréhension fiscale du trust discrétionnaire, qui attribue au trustee un large pouvoir d'appréciation dans l'exercice du pouvoir de disposition, notamment en lui octroyant un pouvoir d'accumulation des revenus, est exclue de lege lata, que ce soit au niveau du/des trustee/s ou au niveau du trust. Une imposition en mains du trustee nous paraît également inconcevable aussi longtemps que le trust n'a pas fait l'objet d'une réception en droit civil suisse.

9 Regards sur certaines législations/pratiques fiscales étrangères

Ce bref tour d'horizon englobera, d'une part, l'Allemagne qui, à l'instar de la Suisse n'a pas adhéré à la Convention de La Haye mais a établi une pratique jurisprudentielle, protagoniste d'une fiscalisation du trust indigène et du trust de famille étranger; d'autre part, deux Etats: l'Italie et les Pays-Bas qui ont adhéré à la Convention de La Haye sans pour autant procéder à une réception du trust dans leur législation civile nationale.

Nous avons exclu dans cette contribution d'examiner les approches d'Etats anglo-saxons, berceau de l'institution du trust. Ces Etats ayant admis le fondement d'un legal ownership et d'un equitable ownership, peuvent «aisément» procéder à une imposition entre les mains du réci-

20 Un assujettissement limité du trust de droit étranger est concevable: par exemple par le biais d'un actionariat dans une société anonyme suisse.

piendaire: beneficiary (réciendaire equitable) ou trustee (réciendaire legal).

9.1 Allemagne

L'Allemagne n'a pas reçu l'institution du trust ni dans sa législation civile, ni dans sa législation fiscale. L'Allemagne n'a pas adhéré à la Convention de La Haye.

Il est intéressant de noter que le droit allemand exclut le recours à l'instrument du trust par un citoyen allemand, dans un contexte purement national²¹.

A l'instar de la pratique fiscale suisse, l'autorité fiscale allemande applique une stricte transparence et impute fiscalement au constituant ou au bénéficiaire (le constituant peut être bénéficiaire) la fortune trustale et les revenus qui en découlent, dans le cadre d'un trust où le constituant s'est réservé un pouvoir de révocation et un très large pouvoir d'instruction vis à vis du trustee, ce pouvoir d'instruction englobera le pouvoir de donner des directives en matière d'administration et de gestion de patrimoine trustal, de telle sorte que le constituant/bénéficiaire doit être considéré comme l'acteur réel intervenant dans le monde économique²².

Les autorités fiscales allemandes considèrent le trust comme une masse de biens, certes non dotée de la personnalité juridique, mais affectée, au sens du § 1 al 1 ch. 5 et § 2 ch. 1 KStG²³. A ce titre, le trust peut être assujéti de manière illimitée lorsque le trustee a son domicile/siège en Allemagne et de manière limitée, lorsque le trust a son siège à l'étranger mais un rattachement écono-

mique en Allemagne. En qualité de patrimoine organisé, le trust est fiscalement assimilé à une société et c'est le siège, voire le lieu de la direction effective qui induisent le rattachement.

Dans le cas du trust, le domicile/siège du trustee est réputé constitué le lieu de la direction effective du trust. L'autorité fiscale admet donc l'existence d'un trust résident assujéti de manière illimitée chaque fois que le/les trustee/s sont domiciliés ou ont leur siège en Allemagne. A contrario, un trust sera réputé non résident et donc étranger chaque fois que le/les trustee/s sont résidents en dehors du territoire national.

Connu pour sa fiscalisation extensive, la pratique fiscale allemande, au travers du Aussensteuergesetz, a étendu l'appréhension fiscale au constituant ou bénéficiaire d'un trust étranger, c'est à dire ayant son siège à l'étranger (voir ci-dessus), chaque fois que le trust peut être qualifié de trust de famille ou Familientrust. La fiscalité allemande procède, alors, à une Durchgriffsbesteuerung aux termes de l'article 15 AStG²⁴.

Chaque fois que le trust de droit étranger, administré à l'étranger a qualité de trust de famille, soit lorsque plus de la moitié de la fortune trustale et de ses revenus reviennent au constituant, à ses proches ou à leurs descendants, le constituant, ses proches et leurs descendants, résidents en Allemagne, voient les revenus du trust étranger imposés entre leurs mains sans égard au fait que les revenus ont été effectivement distribués ou non, ce qui est relevant c'est que l'ayant-droit (constituant/béné-

21 Le numerus clausus des modes de disposer à cause de mort met obstacle à l'usage du trust testamentaire dans un contexte national. Quant au trust intervivos, il est concevable d'y recourir lorsque la structure juridique choisie s'inscrit dans un contexte international, voir HABAMMER, p. 426 et 427. On retrouve les mêmes principes en droit suisse.

22 HABAMMER, p. 427; KILLIUS, p. 198–199; on retrouve un raisonnement identique aux Pays-Bas et en Italie: cette donnée factuelle n'est toutefois pas l'objet de la présente contribution.

Au demeurant, on peut se demander si dans pareilles circonstances, on a vraiment à faire à un trust.

23 Le § 1 (1) chif. 5 KStG a la teneur suivante:
«Unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind die folgenden Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben: (...)
5. nichtrechtsfähige Vereine, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen des privaten Rechts.»
Le § 2 ch. 1 KStG a la teneur suivante:
«Beschränkt körperschaftssteuerpflichtig sind:
1. (...) Vermögensmassen, die weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland haben, mit ihren inländischen Einkünften.»

24 L'article 15 AStG a la teneur suivante:
«Steuerpflicht von Stiftern, Bezugsberechtigten und Anfallsberechtigten
(1) Vermögen und Einkommen einer Familienstiftung, die Geschäftsleitung und Sitz ausserhalb des Geltungsbereichs dieses Gesetzes hat, werden dem Stifter, wenn er unbeschränkt steuerpflichtig ist, sonst den unbeschränkt steuerpflichtigen Personen, die bezugsberechtigt oder anfallsberechtigt sind, entsprechend ihrem Anteil zugerechnet. Dies gilt nicht für die Erbschaftsteuer.
(2) Familienstiftungen sind Stiftungen, bei denen der Stifter, seine Angehörigen und deren Abkömmlinge zu mehr als der Hälfte bezugsberechtigt oder anfallsberechtigt sind.
(3) Hat ein Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens oder als Mitunternehmer oder eine Körperschaft, eine Personenvereinigung oder eine Vermögensmasse eine Stiftung errichtet, die Geschäftsleitung und Sitz ausserhalb des Geltungsbereichs dieses Gesetzes hat, so wird die Stiftung wie eine Familienstiftung behandelt, wenn der Stifter, Vorstandsmitglieder, leitende Angestellte und Angehörige dieser Personen zu mehr als der Hälfte bezugsberechtigt oder anfallsberechtigt sind.
(3) Den Stiftungen stehen sonstige Zweckvermögen, Vermögensmassen und rechtsfähige oder nichtrechtsfähige Personenvereinigungen gleich.
(4) Die §§ 5 und 12 sind entsprechend anzuwenden. Im Übrigen finden, soweit Absatz 1 anzuwenden ist, die Vorschriften des Vierten Teils dieses Gesetzes keine Anwendung.»

ficiaire) a une prétention juridique (Rechtsanspruch) ou une expectative juridique (Rechtsanwartschaft) à des distributions trustales. Cette expectative sera «bestimmbar und prognostizierbar» sur la base de l'acte constitutif du trust. Si, en vertu du pouvoir discrétionnaire du trustee, les distributions trustales ont un caractère purement aléatoire, l'imputation fiscale (de la totalité des revenus) sur la base du § 15 AStG serait exclue.

En d'autres termes, l'imputation fiscale fondée sur le § 15 AStG ne s'appliquera, selon nous, qu'en présence d'un fixed interest trust voire d'un discretionary trust prévoyant des distributions récurrentes sur la base de l'acte constitutif du trust. Elle devrait être exclue en présence d'un trust discrétionnaire octroyant un large pouvoir d'appréciation au trustee dans l'exercice de son pouvoir de disposition, le trustee n'étant pas résident sur le territoire allemand.

En conclusion, dans le cadre restreint de la présente contribution, une fiscalisation du trust, et notamment du discretionary trust, en qualité de patrimoine autonome et affecté interviendra lorsque le trust est réputé avoir son siège en Allemagne, c'est à dire lorsque le ou la majorité des trustees ont leur domicile ou siège en Allemagne.

9.2 Italie

L'Italie a adhéré à la Convention de La Haye en 1989. L'adhésion à la Convention n'a toutefois pas emporté réception du trust dans la législation italienne mais la reconnaissance du trust valablement constitué à l'étranger, soit la reconnaissance d'un patrimoine autonome, affecté, séparé de patrimoine personnel du trustee, et la capacité de trustee d'intervenir en cette qualité devant toute autorité publique ou d'agir comme demandeur ou défendeur.

Ni la législation civile, ni la législation fiscale contiennent des dispositions traitant expressément du trust. La doctrine fiscale est divisée attribuant la qualité de sujet fiscal, tantôt au trust, tantôt au trustee, lorsque, comme dans le cas examiné en l'espèce, le patrimoine trustal et les revenus en découlant ne sont pas immédiatement attribués aux bénéficiaires.

Une partie de la doctrine considère que le trust, en sa qualité de patrimoine autonome, est un sujet fiscal au sens de l'article 87 T. U. I. R.²⁵ assujetti aux impôts directs dans la mesure où il a son objet principal (l'oggetto principale) sur le territoire national. En d'autres termes, chaque fois que la majorité des biens du trust se trouvent situés sur le territoire national. C'est donc la localisation des biens trustaux sur le territoire national qui induit le rattachement fiscal et non le domicile/siège du/des trustee/s en Italie: «In qualsiasi caso la residenza del trust è indipendente della residenza del trustee»²⁶. Dans un tel cas, le trust, en sa qualité de sujet fiscal résident (trust résident) est assujetti de manière illimitée.

Inversément, le trust non résident, pourra être assujetti, le cas échéant, de manière limitée, notamment sur les revenus de biens immobiliers, sur les dividendes distribués par des sociétés ayant leur siège en Italie, sur les plus-values réalisées à l'occasion de la cession d'actions ou de parts à des sociétés «résidentes». Demeurent toujours réservées les dispositions contenues dans les Conventions fiscales conclues par l'Italie avec des Etats étrangers, en l'occurrence avec l'Etat du «siège» du trust non résident (ou étranger).

Une autre partie de la doctrine²⁷ propose une imposition «provisoire» des revenus du trust en mains du trustee. Cette opinion est très controversée, car le trustee bien que «dépositaire-fiduciaire» des biens du trust n'en n'a pas le bénéfice économique, et, dès lors, une imposition en mains du trustee contrevient au principe de l'imposition selon la capacité contributive²⁸.

En conclusion, la pratique fiscale italienne se réserve d'imposer le trust comme patrimoine autonome au sens de l'article 87 T. U. I. R. dans la mesure où les biens affectés au trust sont localisés sur le territoire national et que ces biens et les revenus en découlant ne sont pas fiscalement attribuables à un autre intervenant dans la relation trustale (bénéficiaires, au rang desquels peut se compter le constituant).

25 L'article 87 T. U. I. R. ancien (actuellement: article 73 T. U. I. R.) a la teneur suivante:

«1. Sono soggetti all'imposta sul reddito delle società:
a) le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione residenti nel territorio dello Stato;
b) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;
c) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;
d) le società e gli enti di ogni tipo, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato.

2. Tra gli enti diversi dalle società, di cui alle lettere b) e c) del comma 1, si comprendono, oltre alle persone giuridiche, le associazioni non riconosciute, i consorzi e le altre organizzazioni non appartenenti ad altri soggetti passivi, nei confronti delle quali il presupposto dell'imposta si verifica in modo unitario e autonomo. Tra le società e gli enti di cui alla lettera d) del comma 1 sono comprese anche le società e le associazioni indicate nell'art. 5.»

26 LUPOI, papier de séminaire; CORSINI, p. 23; PUOTI, p. 323.

27 LUPOI, p. 330-331, qui, toutefois, peut concevoir une imposition du trust en qualité de patrimoine autonome.

28 LUPOI, papier de séminaire.

9.3 Pays-Bas

Les Pays-Bas ont adhéré à la Convention de La Haye en 1996. Cette adhésion n'a toutefois pas eu pour effet d'induire une réception du trust dans la législation civile. Elle a toutefois provoqué quelques mouvements dans le domaine de la fiscalité, notamment dans le domaine des impôts sur les donations et successions où le trust discrétionnaire a été qualifié de *doelvermoeegen*, soit de patrimoine affecté, sans personnalité juridique mais avec une destinée économique propre.²⁹

La pratique fiscale est dominée par la pratique des *advance rulings* qui permettent au contribuable de fixer avec l'autorité fiscale compétente tous les aspects de la fiscalité résultant d'une structure trustale. La pratique fiscale exclut de procéder à une imposition dans la personne du trustee.³⁰

Si une imposition du trustee est exclue, une imposition du trust comme patrimoine autonome est incertaine.³¹

10 Conclusions et propositions

Il est intéressant de noter que, à l'instar de la Suisse, l'Allemagne, l'Italie et les Pays-Bas renoncent, de lege lata, à imposer la fortune trustale et les revenus qui en découlent entre les mains du trustee. Pareille imposition est considérée, unanimement, comme contraire au principe de la capacité contributive.

Dans l'approche d'une fiscalisation du trust, deux options sont concevables:

- Une option fiscaliste consistant en l'adoption d'une norme fiscale hissant au rang de sujet fiscal un patrimoine organisé, qui, sans être doté de la personnalité juridique, constitue une entité/unité économique, à même d'agir, au travers de ses représentants substitués, dans le monde économique. Le trust compterait au rang de ces patrimoines³².
- Une option civiliste consistant dans la mise en place, par voie de codification, d'une institution analogue au trust, au travers d'un élargissement des normes de l'article 335 al. 2 CC et de l'article 488 al. 2 CC et de la codification d'une fiducie-gestion renouvelée.

Nous sommes partisans de cette dernière option. Cette codification civile serait assortie d'une norme fiscale, instituant cette institution analogue et, par extension normative, le trust, notamment le trust discrétionnaire comme sujet fiscal.

Le rattachement à la souveraineté fiscale suisse s'établirait au travers du domicile/siège en Suisse de la totalité ou d'une majorité des fiduciaires ou trustees ou, chaque fois que l'institution (voire le trust) aurait été constituée par un constituant, résident de Suisse, au moment de la constitution *intervivos* ou *mortis causae*.

N'entrant pas dans la catégorie des personnes morales, l'institution analogue/trust serait assujéti aux règles d'imposition régissant les personnes physiques, et le trustee, en sa qualité de *Organträger*, en assumerait, par voie de substitution, les droits et obligations fiscales.³³

Tant et aussi longtemps qu'une telle codification n'a pas eu lieu, une imposition du trust comme patrimoine autonome et affecté est exclue.

L'appréhension des effets économiques engendrés par les relations trustales ne peut se réaliser qu'au niveau des protagonistes de la relation trustale, dans l'observation des principes de l'imposition selon la capacité contributive et des principes de la réalisation et de l'attribution. A cet égard, la pratique fiscale est déjà bien avancée et tend, devant certains schémas factuels, vers une appréhension fiscale concertée du bénéficiaire et du constituant, résidents sur le territoire souverain, réduisant par là même une certaine insécurité juridique.

Jusqu'au terme de la codification souhaitée, la soi disant insécurité juridique doit laisser ouverte la porte à une fiscalité libérale marquée par une prise en compte équilibrée des intérêts de la communauté à une saine gestion de ses finances et des intérêts du particulier à un aménagement de son patrimoine l'autorisant à assumer son rôle économique dans la société.

Bibliographie sélective

ALTENBURGER P. R., *Swiss taxation of Trust arrangements*, *Tax Planning International Review* 1995 n° 4, p. 21 ss

29 SONNEVELDT, *European Taxation* 1999, p. 192; SONNEVELDT, *European Taxation* 2001, p. 96; VAN HAAREN, p. 245.

30 «As far as the Dutch income tax is concerned, the trustee plays only a very minor role. After all, the trustee has no economic interest in the trust property and the income generated by the property».

31 SONNEVELDT/KLEIJN, p.272.

32 Voir à titre d'exemples les § 1(1)ch. 5 KStG à la note 21 et l'art. 87 T. U. I. R. à la note 23.

33 CRETTEI, p.142-146. A terme, la fiscalisation du trust passera aussi par une fiscalisation privilégiée là où le seul lien du trust avec la Suisse consiste dans la domiciliation en Suisse des trustees (comme dans le cas d'espèce), ceci dans le cadre d'une favorisation économique de la gestion des trusts à partir de la Suisse.

- ALTORFER JÜRIG B., Besteuerung von besonderen Anlageformen, Séminaire ISIS, 6.11.2003
- AVERY JONES JOHN F. ET AUTEURS ASSOCIÉS, The treatment of trusts under the OECD Model Convention, *European Taxation* 1989, p. 379 ss (cité: Rapport OCDE 1989)
- BLUMENSTEIN E./LOCHER P., *System des Steuerrechts*, 5^e éd., Zurich 1995 (cité: Blumenstein/Locher)
- CORSINI L., The taxation of trusts in Italy, *Bulletin for international fiscal documentation* 1999, p. 21–24
- CRETI S. G., Les relations de trust et la fiscalité Suisse nationale et internationale, thèse, Neuchâtel/Bâle 2001
- DANON R. J., Trust express privés et impôts sur le revenu et la fortune, Analyse du régime actuel et réflexions de lege ferenda, *Archives* 72 (2003/04), p. 257–294
- FLICK/WASSERMAYER/BAUMHOFF, *Aussensteuergesetz. Kommentar*, Köln 1973/2003
- GASSMANN R./JARRETT S./MARCOVICI PH., Switzerland and Trusts, *Tax Planning International Review* 2002, p. 14 ss
- GOODMAN W., Canadian Taxation of trusts and their beneficiaries, *Bulletin for international fiscal documentation* 1999, p. 131 ss
- GUBLER F., Besteht in der Schweiz ein Bedürfnis nach Einführung des Instituts der angelsächsischen Treuhänder (trust)?, *Revue de droit suisse* 1954, p. 215a ss
- HABAMMER C., Der ausländische Trust im deutschen Ertrag- und Erbschaft-/Schenkungssteuerrecht, *Deutsches Steuerrecht* 2002, p. 425–432
- KILLIUS J., Common Law Trusts: New Developments Affecting the German Tax Status of Grantors and Beneficiaries, *Intertax* 1994/5, p. 195–207
- LACHENAL B., Tax position of foreign trusts administered out of Switzerland, *Tax Planning International Review* 1988 n°12, p. 126 ss
- LANDOLF U./GRAF T., Der Trust im schweizerischen Steuerrecht, *Archives* 63 (1994/95), p. 1 ss (cité: Landolf/Graf)
- LEWIN THOMAS, *Lewin on trusts*, Londres 1964
- LUPOI M., Notes de séminaire «Il trust in Italia e la Convenzione dell'AIA»
- MÄUSLI P., Die Ansässigkeit von Gesellschaften im internationalen Steuerrecht, thèse, St.Gall 1993
- MAYER TH., Die organisierte Vermögenseinheit gemäss Art. 150 des Bundesgesetzes über das internationale Privatrecht, thèse, Bâle 1998
- MOOSMANN K., Der angelsächsische Trust und die liechtensteinische Treuhänderschaft unter besonderer Berücksichtigung des wirtschaftlichen Begünstigten, thèse, Zurich 1998
- MOWBRAY J. ET COAUTEURS, *Lewin on Trusts*, 17^{ème} éd., Londres 2000
- OBERSON X., *Droit fiscale suisse*, 2^{ème} éd., Bâle/Francfort-sur-le-Main 2002
- Palumbo G., The taxation of Common-Law Trust in Italy, *Tax Planning International Review* 1996, p. 12–28
- PELICHET M., Le trust et les institutions analogues – La Convention de La Haye du premier juillet 1985, *Droit et pratique des opérations fiduciaires en Suisse*, Lausanne 1994, Publication CEDIDAC 29, p. 133 ss
- PÖLLATH R., Partnerships, Trusts, Foundations and similar Entities – Treaty Resolution of Conflicting National Positions, Part V: Germany, *Tax Planning International Review* 1992, p. 6–13
- PUOTI G., La tassazione dei redditi del trust, *Italia Oggi* 1996, p. 321–326
- REYMOND C., Le trust et le droit suisse, *Revue de droit suisse* 1954, p. 119a ss (cité: Reymond, Le trust et le droit suisse)
- REYMOND C., Réflexions de droit comparé sur la Convention de La Haye, *Revue de droit international et de droit comparé* 1991, p. 9 ss (cité: Reymond, Réflexions de droit comparé)
- RIEMER H. M., *Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht*, Bd. I: Einleitung und Personenrecht, 3. Abteilung: Die juristischen Personen, 3. Teilband: Die Stiftung, 3^{ème} éd., Berne 1981
- RIVIER J.-M., *Droit fiscal Suisse*, L'imposition du revenu et de la fortune, 2^e éd., Neuchâtel 1998 (cité: Droit fiscal)
- RYSER W., *Rapports de trust et impôts directs*, *Archives* 61 (1992/93), p. 749 ss
- RYSER W., Switzerland. The international Guide to the taxation of trusts, *International Bureau of Fiscal Documentation*, Amsterdam 1999
- SCHULTHESS H. C./LIMBURG A. C., Rechtsfragen der Ausübung von Trusteefunktionen durch Schweizer Trustee, *L'Expert-Comptable Suisse* 1996, p. 57 ss

- SHERRING T./FERRIER I., UK taxation of Trusts, Tolley's 7th Edition, Croydon, Surrey (GB) 1997 (cité: Tolley's UK taxation of Trusts)
- SONNEVELDT F., «The Warm, the Cold and the Dead Hand»: proposals for a New Inheritance and Gift Tax act, *European Taxation* 2001, p. 93 ss
- SONNEVELDT F., Setting up of irrevocable discretionary trust characterized as a taxable gift, *European Taxation* 1999, p. 190 ss
- SONNEVELDT F./KLEIJN W. M., *Estate Planning*, 6^{ème} éd., La Haye 2002
- SORROSAL A., Überblick über die Wesensmerkmale von Trusts, in *REPRAX* 2002, p. 40 ss
- SUPINO P., *Rechtsgestaltung mit Trust aus schweizerischer Sicht*, thèse, St.Gall 1994
- THÉVENOZ L., Adhésion de la Suisse à la Convention relative à la loi applicable au trust et à ses effets et codification de la fiducie, Rapport présenté à l'Office fédéral de la Justice le 30 juin 2000, publié sous le titre: *Trust en Suisse: Adhésion à la Convention de La Haye sur les trusts et codification de la fiducie/Trust in Switzerland: Ratification of the Hague Convention on Trusts and Codification of Fiduciary Transfers*, Zurich 2001
- THÉVENOZ L., La fiducie, cendrillon du droit suisse, *Revue de droit suisse* 1995 II, p. 253 ss
- THORENS J., Le trust de common law dans les systèmes de droit civil et l'arrêt Tucker de la Cour suprême du Canada, *FS Walter J. Habscheid*, Bielefeld 1989, p. 325 ss
- THORENS J., Le trust de common Law et les institutions de substitution en pays de droit civil, *Fiscalité européenne* 1987, p. 3 ss
- THORENS J., *The common law Trust and the civil law lawyer*, Essays in the Honor of John Henry Merryman on his 70th Birthday, Berlin 1990
- TÖBEN TH., German trusts defy definition, *International Tax Review* 1997, p. 41–45
- UNDERHILL/HAYTON, *Law of Trust and Trustees*, 15^{ème} éd., London/Dublin/Edinburgh 1995
- VAN HAAREN J., Decree on Tax Treatment of Trusts, *European Taxation* 2000, p. 245 ss
- WATTER R., Die Treuhand im Schweizer Recht, *Revue de droit suisse* 1995, p. 179 ss
- WISDELL A., A guide to trust in the United Kingdom, *Tax Planning International Review* 1999, n°5 p. 12–14; n°6 p. 16–20; n° 8 p. 9–12
- ZEITNER A., Neues zur Unterhaltsstiftung, *Revue Suisse de Jurisprudence* 97 (2001), p. 451 ss.
- ZWEIFEL M./ATHANAS P., *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Art. 1–82, Vol. I/2a, Bâle/Genève/Munich 2000*

Abréviations

- AStG Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Aussensteuergesetz), 08.09.1972
- KStG Körperschaftssteuergesetz, Gesetz VI/1988
- LDIP Loi fédérale sur le droit international privé du 18 décembre 1987, RS 291
- LIFD Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990, RS 642.11
- TUIR Testo unico delle Imposte sui Redditi 2003
- ZR Blätter für züricherische Rechtsprechung

Unternehmenssteuerreform II – Zur Vernehmlassungsvorlage (2. Teil)

Dr. rer. publ. Ruedi Baumann*

Inhalt

In der letzten Ausgabe:

1	Allgemeines	2.1.3	«Qualifizierte» Beteiligungen
1.1	Die Kernanliegen	2.1.4	Option für qualifizierte Beteiligungen des Privatvermögens
1.2	Beurteilungsmassstab: Rechtsgleiche (zivilrechts-unabhängige) Unternehmungsbesteuerung	2.1.5	Zurechenbare Aufwendungen
1.2.1	Grundprinzipien	2.1.6	Verluste und Verlustvorträge
1.2.1.1	Steuern und allgemeines Rechtsgleichheitsgebot	2.1.7	Fazit
1.2.1.2	Besteuerung von Fluss- oder Bestandsgrössen?	2.2	Modell 2: Beschränktes Teilbesteuerungsverfahren
1.2.1.3	Leistungsfähigkeitsprinzip	2.2.1	Beteiligungsgewinne und -verluste
1.2.1.4	Rechtsgleiche Besteuerung	2.2.2	Bezugsrechte
1.2.2	Rechtsgleiche Gewinnsteuer	2.2.3	Verlustverrechnung und Verlustvortrag
1.2.2.1	Separate Besteuerung von Einkommen und Gewinn	2.2.4	Fazit
1.2.2.2	Elemente der rechtsgleichen Gewinnsteuer	2.3	Modell 3: Teilentlastung auf Dividenden
1.2.2.2.1	Subjekt	2.3.1	Beschränkung auf Dividenden und sonstige Erträge
1.2.2.2.2	Gewinn	2.3.2	Erfordernis der Vorbelastung
1.2.2.2.3	Vortrag von Verlusten	2.3.3	Fazit
1.2.2.2.4	Steuermass		
1.2.2.2.5	Definitiver Charakter	3	Massnahmen im Bereich des Körperschaftssteuerrechts
1.2.2.3	Konsequenzen der rechtsgleichen Gewinnsteuer	3.1	Einführung des Kapitaleinlageprinzips
1.2.2.4	Optionsmöglichkeiten?	3.1.1	Begriff der Kapitaleinlage
1.2.3	Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbelastung	3.1.2	Kapitaleinlagen im Dreiecksverhältnis
1.2.3.1	Wirtschaftliche Doppelbelastung	3.2	Förderung des Risikokapitals
1.2.3.2	Gewinnsteuersubjekte: Schachtelfreistellung	3.2.1	Beteiligungsabzug
1.2.3.3	Einkommenssteuersubjekte: Pauschale Gewinnsteuer-Anrechnung	3.2.1.1	Verluste aus übriger Geschäftstätigkeit
1.2.3.3.1	Grundlagen	3.2.1.2	Beteiligungsertrag
1.2.3.3.2	Pauschale Gewinnsteuer-Anrechnung	3.2.1.3	Umfang der Beteiligung
1.2.3.3.3	Teileinkünfteverfahren	3.2.2	Emissionsabgabe
1.2.3.3.4	Vergleich von pauschaler Gewinnsteuer-Anrechnung und Teileinkünfteverfahren	3.2.3	Steuerbegünstigte Arbeitsbeschaffungsreserven
1.2.3.3.5	Begrenzung auf «massgebliche Beteiligungen»?	3.2.4	Risikokapitalgesellschaften
1.2.4	Beteiligungsgewinne und -verluste		
1.2.5	Finanzierungsneutralität	Literatur und Materialien	
1.2.6	Thesaurierungsneutralität	<i>In dieser Ausgabe:</i>	
1.2.6.1	Ausgleich des Zinsvorteils: Thesaurierungsabgabe	4	Massnahmen zugunsten von Personenunternehmungen
1.2.6.2	Abgabesubjekt, Abgabeobjekt und Abgabeperiode	4.1	Ersatzbeschaffung
1.2.6.3	Abgabesatz	4.1.1	Ersatz
1.2.6.4	Verfahren	4.1.2	Ersatzbeschaffungsvermögen
1.3	Gegenstand der Beurteilung	4.1.2.1	Betriebsnotwendigkeit
2	Massnahmen im Bereich der Beteiligungen auf der Ebene der Anteilinhaber	4.1.2.2	Anlagevermögen
2.1	Modell 1: Teilbesteuerungsverfahren mit Option	4.1.2.3	Gleiche Funktion
2.1.1	Dividenden und sonstige Erträge	4.1.3	Wieder eingebrachte Abschreibungen
2.1.2	Beteiligungsveräusserungen	4.2	Bewertung des Geschäftsvermögens
		4.3	Übertragung von Liegenschaften
		4.3.1	Anlagevermögen
		4.3.1.1	Zwischen Geschäfts- und Privatvermögen des Personenunternehmers
		4.3.1.2	Beim Tod des Personenunternehmers
		4.3.2	Umlaufvermögen

* Dr. rer. publ. Ruedi Baumann, Direktor im Institut für Finanzwissenschaft und Finanzrecht an der Universität St.Gallen (IFF-HSG). Der Autor betreute das wissenschaftliche Sekretariat der ERU (Expertenkommission Rechtsformneutrale Unternehmensbesteuerung).

4.4	Verrechnung von Geschäftsverlusten mit Grundstücksgewinnen
4.5	Entgeltliche Übertragung sowie Liquidation von Personenunternehmungen
4.5.1	Nichtland- und forstwirtschaftlicher Bereich
4.5.2	Übertragung und Verpachtung landwirtschaftlicher Betriebe
4.6	Übertragung von Beteiligungen an Immobiliengesellschaften
5	Wertschriftenhandel
6	Fazit
	Literatur

4 Massnahmen zugunsten von Personenunternehmungen

4.1 Ersatzbeschaffung⁶²

Die Vorlage schlägt eine Erweiterung des Begriffs der Ersatzbeschaffung⁶³ vor: Die stillen Reserven können übertragen werden, wenn Gegenstände des betriebsnotwendigen Anlagevermögens ersetzt werden. Auf das Erfordernis der gleichen betrieblichen Funktion wird mit hin verzichtet.

Unter dem Gesichtspunkt der rechtsgleichen Unternehmensbesteuerung stellt der (Netto-)Zugang frei verfügbarer wirtschaftlicher Mittel steuerbaren Gewinn dar.⁶⁴ Die Ersatzbeschaffung ist dadurch gekennzeichnet, dass der Erlös aus der Veräusserung des ersetzten Wirtschaftsguts nicht frei verfügbar ist. Steuerrechtlich kann somit bei der Ersatzbeschaffung auch kein Gewinn vorliegen. Diese Steuerneutralität der Ersatzbeschaffung begründet im Unternehmungsvermögen den Bereich des *Ersatzbeschaffungsvermögens*: Im Unterschied zum übrigen Unternehmungsvermögen erfolgt hier die Gewinnanerkennung nicht bei jeder Veräusserung (oder Aufwertung) eines Wirtschaftsguts, sondern erst, nachdem ein Wirtschaftsgut diesen Bereich ersatzlos verlassen hat.

Daraus ergibt sich, dass bei einer Ersatzbeschaffung die stillen Reserven immer übertragen werden, nicht nur übertragen werden können. DBG 30 und StHG 8(4) sind

somit als Korrekturvorschriften zu verstehen und zu formulieren.

4.1.1 Ersatz

Die steuerliche Gewinnanerkennung setzt u.a. voraus, dass ein Wirtschaftsgut den Ersatzbeschaffungsbereich ohne Ersatz verlässt. (Gleiches gilt grundsätzlich auch für andere Bereiche, z.B. das Privat- und das Geschäftsvermögen.) Daraus ergibt sich umgekehrt, dass die Steuerneutralität nur dann sachgerecht ist, wenn sowohl das ersetzte Wirtschaftsgut als auch sein Ersatz dem Ersatzbeschaffungsbereich angehören.⁶⁵

4.1.2 Ersatzbeschaffungsvermögen

4.1.2.1 Betriebsnotwendigkeit

Ein Wirtschaftsgut gehört zum Ersatzbeschaffungsvermögen, wenn der (Netto-)Zugang wirtschaftlicher Mittel aus seiner Veräusserung nicht frei verfügbar ist. Freie Verfügbarkeit des ausscheidenden Wirtschaftsguts ist dann nicht gegeben, wenn sein Ausscheiden im betrieblichen Leistungserstellungsprozess eine Lücke hinterlässt, die geschlossen werden muss, sofern die betriebliche Leistungserstellung auf dem bisherigen Niveau fortgesetzt werden soll,⁶⁶ und das Ersatzgut diese Lücke schliesst.⁶⁷

4.1.2.2 Anlagevermögen

Eine Lücke im betrieblichen Leistungserstellungsprozess können nicht nur Wirtschaftsgüter des Anlage-, sondern auch des Umlaufvermögens hinterlassen.⁶⁸ Die Einschränkung auf das Anlagevermögen ist deshalb zu beseitigen.

4.1.2.3 Gleiche Funktion

Steuerneutralität setzt die Schliessung einer Lücke im betrieblichen Leistungserstellungsprozess, d.h. Betriebsnotwendigkeit im oben⁶⁹ dargelegten Sinn voraus. Blosser Reinvestitionen in einem engeren oder weiteren Sinn qualifizieren sich deshalb nicht als steuerneutrale Ersatzinvestitionen.

Die gleiche Funktion (des Ersatzobjekts) kann demzufolge nicht zusätzlich zum Ersatz und zur Betriebsnotwendigkeit als (weitere) Bedingung aufgestellt werden.

62 Vernehmlassungsvorlage, 80 ff.

63 DBG-V 30(1) bzw. StHG-V 8(4).

64 S. Abschn. 1.2.1.3.

65 Vgl. REICH/ZÜGER, Rz 5 zu DBG 30 (mit Hinweis auf KÄNZIG, Rz 197 zu WStB 21); wohl auch LOCHER, Rz 1 zu DBG 30.

66 Ähnlich REICH/ZÜGER, Rz 6 zu DBG 30; LOCHER, Rz 1 zu DBG 30.

67 Vgl. REICH, 62.

68 Vgl. z. B. LOCHER, Rz 9 f. zu DBG 30; REICH/ZÜGER, Rz 7 zu DBG 30 (mit weiteren Hinweisen).

69 Abschn. 4.1.2.1.

Um das Entstehen von Unklarheiten zu vermeiden, darf die Steuerneutralität deshalb nicht auch noch von der – mit dem Ersatz und der Betriebsnotwendigkeit bereits erfüllten – Bedingung der gleichen Funktion des Ersatzobjekts abhängig gemacht werden. Weniger Auslegungsprobleme ergäben sich mit der Anordnung, dass Reinvestitionen keinen Anspruch auf Steuerneutralität begründen.

4.1.3 Wieder eingebrachte Abschreibungen

Soweit der (Netto-)Zugang wirtschaftlicher Mittel auf die Wiedereinbringung von Abschreibungen zurückzuführen ist, liegen die Dinge anders als oben vorausgesetzt: Der Vermögenszugang aus der Veräusserung des zu ersetzenden Wirtschaftsguts hat seine Ursache ausschliesslich darin, dass frühere Zugänge frei verfügbarer wirtschaftlicher Mittel (d. h. Gewinn) durch die Geltendmachung eines Abschreibungsbedarfs nicht ausgewiesen wurden. Dadurch ist logisch Gewinn in eine stille Reserve umgewandelt und die stille Reserve in den Bereich des Ersatzbeschaffungsvermögens übergeführt worden. Die Überführung einer stillen Reserve aus dem Bereich, in welchem Steuerneutralität nicht gerechtfertigt ist, in den Ersatzbeschaffungsbereich muss die Besteuerung der stillen Reserve im Offenlegungs-, d. h. im Überführungszeitpunkt nach sich ziehen. Anlässlich einer Ersatzbeschaffung wieder eingebrachte Abschreibungen stellen Gewinn dar und können deshalb nicht auf das Ersatzobjekt übertragen werden.⁷⁰

Soweit der Veräusserungsgewinn die wieder eingebrachten Abschreibungen übersteigt (Wertzuwachsquote), stammt er nicht aus der steuerbaren Überführung stiller Reserven, und die Steuerneutralität ist gerechtfertigt.

4.2 Bewertung des Geschäftsvermögens⁷¹

Die Wertschriften des Geschäftsvermögens sollen nicht mehr zum Verkehrs-, sondern zum Einkommenssteuerwert bewertet werden.⁷²

In einer rechtsgleichen Unternehmungsbesteuerung ist für die Vermögenssteuer kein Raum.⁷³ Da die Vorlage nicht die Abschaffung oder eine Herabsetzung von Ver-

mögens- sowie Kapitalsteuer vorschlägt, kann es hier nur um die Forderung gehen, die Unternehmungen wenigstens in der Ungleichheit gleich zu behandeln. Der Einkommenssteuerwert entspricht dem Gewinnsteuerwert; ein Wechsel vom Vermögenssteuerwert zum Einkommenssteuerwert führt zur Gleichbehandlung (in der Ungleichheit) der Personenunternehmungen (sowie der von Vereinen, Stiftungen und den übrigen juristischen Personen betriebenen Unternehmungen) mit den von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften betriebenen Unternehmungen. Diese Änderung stellt einen, wenn auch minimalen, Schritt in Richtung der rechtsgleichen Unternehmungsbesteuerung dar.

4.3 Übertragung von Liegenschaften^{74, 75}

4.3.1 Anlagevermögen

4.3.1.1 Zwischen Geschäfts- und Privatvermögen des Personenunternehmers

Im dualistischen System der Grundstückgewinnbesteuerung soll (im Bereich des Anlagevermögens) die Besteuerung bei der Übertragung vom Privat- ins Geschäftsvermögen (Grundstückgewinnsteuer) ganz,⁷⁶ bei der Übertragung vom Geschäfts- ins Privatvermögen (Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit) teilweise, d. h. im Umfang der Wertzuwachsquote,⁷⁷ bis zur Veräusserung aufgeschoben werden. Im Veräusserungszeitpunkt findet die Steuerart Anwendung, die ohne Steueraufschub angewendet worden wäre.

In der Sicht der rechtsgleichen Besteuerung kann eine natürliche Person gleichzeitig Subjekt der Einkommenssteuer und Subjekt der Gewinnsteuer sein.⁷⁸ Natürliche Personen, Personengesellschaften und andere Personenvereinigungen als Träger einer Unternehmung werden steuerlich wie ein Sondervermögen mit eigener (steuerlicher) Rechtsfähigkeit behandelt und in steuerlichen Belangen den juristischen Personen gleichgestellt.⁷⁹ Daraus folgt, dass die steuerliche Leistungsfähigkeit für das Einkommens- und das Gewinnsteuersubjekt getrennt zu ermitteln ist. Für einen Steueraufschub bei Übertragungen zwischen Geschäfts- und Privatvermögen besteht deshalb kein Anlass.

70 Es trifft zwar zu, dass stille Reserven häufig auch bei Einhaltung der zulässigen Abschreibungssätze gebildet werden und Aufrechnungen solcher stiller Reserven vor dem Veräusserungszeitpunkt nach dem Massgeblichkeitsprinzip nicht zulässig sind. Wird die Ungewissheit jedoch durch eine Veräusserung beseitigt, fällt der Grund für den Steueraufschub dahin – und zwar im gleichen, d. h. dem Veräusserungs- bzw. Ersatzzeitpunkt.

71 Vernehmlassungsvorlage, 83.

72 StHG-V 14(3).

73 S. Abschn. 1.2.1.2.

74 Vernehmlassungsvorlage, 84 ff.

75 Ohne land- und forstwirtschaftliche Grundstücke, für die ein Sonderregime gilt (DBG 18(4) und StHG 8(1) 2. Halbsatz).

76 StHG-V 12(3)(a^{bis}).

77 DBG-V 18(4) und StHG-V 8(1^{bis}).

78 S. Abschn. 1.2.2.2.1.

79 Vgl. Abschn. 1.2.2.3.

Obwohl die rechtsgleiche Gewinnsteuer⁸⁰ keine Aufnahme in die Vernehmlassungsvorlage gefunden hat, wäre zur Vermeidung ungewollter Überführungen (Umqualifizierungen) sowie im Sinn der Rechtsformneutralität wenigstens die generelle Einführung des gewillkürten Geschäfts- und Privatvermögens ins Auge zu fassen.

4.3.1.2 Beim Tod des Personenunternehmers⁸¹

Anders als im monistischen lösen im dualistischen System beim Tod des Personenunternehmers die Erbteilungsweise und die güterrechtliche Übertragung von Geschäftsgrundstücken die Besteuerung des als Liquidationsgewinn erscheinenden Grundstückgewinns aus. Die Vorlage zielt darauf ab, den Erben, die nicht am Geschäft beteiligt bleiben wollen, auch im dualistischen System einen Steueraufschub hinsichtlich der Liegenschaften im Anlagevermögen einzuräumen.^{82, 83}

Nicht weiter am Geschäft Beteiligte liquidieren ihren Anteil am Geschäftsvermögen. Dies trifft auch dann zu, wenn sie bei diesem Vorgang Liegenschaften in ihr Privatvermögen übernehmen. Die Ungleichbehandlung ist auf die Verschiedenheit der Systeme zurückzuführen. Der vorgesehene Steueraufschub schafft im dualistischen System eine Ausnahme zwecks Angleichung an das monistische System. Da die rechtsgleiche Besteuerung Objektsteuern ausschliesst⁸⁴, sind jedoch höchstens Ausnahmen zu empfehlen, welche das monistische System an das dualistische angleichen. Der Vorschlag geht in die falsche Richtung.

(Im Übrigen gewinnt das Steuersystem nicht gerade an Transparenz – immerhin eines der Kernanliegen der Vernehmlassungsvorlage⁸⁵ –, wenn verschiedene Systeme zugelassen, die daraus resultierenden Ungleichheiten dann jedoch punktuell korrigiert werden.)

4.3.2 Umlaufvermögen⁸⁶

Hinsichtlich der Übertragung von Handels-Grundstücken vom Geschäfts- ins Privatvermögen sieht die Vernehmlassungsvorlage keinen Steueraufschub vor. Die unterschiedliche Behandlung wird damit begründet, dass solche Übertragungen unverzüglich in der Erfolgsrechnung zu berücksichtigen seien und deshalb eine Un-

terscheidung zwischen wieder eingebrachten Abschreibungen und Wertzuwachsquote keinen Sinn ergebe.

Wenngleich diese Begründung einem Nachvollzug nicht zugänglich erscheint, ist der Vorlage unter dem Gesichtspunkt der rechtsgleichen Besteuerung im Ergebnis zuzustimmen. Wie bereits dargelegt,⁸⁷ besteht für den Bereich des Anlagevermögens kein Anlass, einen Steueraufschub zu gewähren. Die gleichen Überlegungen gelten auch für das Umlaufvermögen.

Keine Erwähnung findet die Übertragung vom Privats Umlauf- (Geschäfts-)Vermögen. Offenbar soll es hier im dualistischen System bei der Besteuerung und im monistischen System bei der Steuerneutralität bleiben.

4.4 Verrechnung von Geschäftsverlusten mit Grundstückgewinnen⁸⁸

Für Kantone mit monistischer Grundstückgewinnbesteuerung schlägt die Vorlage den Abzug von Geschäftsverlusten von den der Grundstückgewinnsteuer unterliegenden Gewinnen vor.⁸⁹

Die rechtsgleiche Besteuerung verlangt die Besteuerung des Gesamt-Reineinkommens bzw. des Gesamt-Reingewinns. Dies schliesst Objektsteuern wie die Grundstückgewinnsteuer aus. Der Abzug von Geschäftsverlusten ist ein Schritt in Richtung der rechtsgleichen Besteuerung. Konsequenter wäre allerdings die generelle Anwendung des dualistischen Systems.⁹⁰

4.5 Entgeltliche Übertragung sowie Liquidation von Personenunternehmungen⁹¹

4.5.1 Nichtland- und forstwirtschaftlicher Bereich

Gibt ein Personenunternehmer die selbstständige Erwerbstätigkeit nach dem vollendeten 55. Altersjahr oder wegen Unfähigkeit zur Weiterführung infolge Invalidität auf, soll der Liquidationsgewinn einer ermässigten Steuer unterliegen: Bei der direkten Bundessteuer sollen die im letzten Geschäftsjahr realisierten stillen Reserven und die später (d. h. nicht schon bei der Überführung vom Geschäfts- ins Privatvermögen) realisierten stillen Reserven⁹² zusammen mit dem übrigen Einkommen zur

80 S. Abschn. 1.2.2.

81 Vernehmlassungsvorlage, 87 ff.

82 DBG-V 18(6) und StHG-V 8(1^{ter}).

83 Die Erläuterungen (Vernehmlassungsvorlage, 89) sprechen von einem Antragsrecht, die vorgeschlagenen Bestimmungen nur von einem Besteuerungsaufschub.

84 S. Abschn. 4.4.

85 S. Abschn. 1.1.

86 Vernehmlassungsvorlage, 97.

87 S. Abschn. 4.3.1.1.

88 Vernehmlassungsvorlage, 87.

89 StHG-V 12(4)(c).

90 S. dazu auch Abschn. 4.6.

91 Vernehmlassungsvorlage, 89 ff.

92 Auf Grundstücken, die dem dualistischen System unterlie-

Besteuerung kommen; für die Satzbestimmung soll jedoch nur ein Achtel der stillen Reserven massgebend sein.⁹³ Bei den kantonalen Steuern soll – wegen der Tarifhoheit der Kantone – ein «Anteil des Veräusserungs- oder Liquidationsgewinnes» Berücksichtigung finden.⁹⁴ Die Kantone können diesen Anteil frei bestimmen.⁹⁵ Die später realisierten stillen Reserven werden mithin entgegen dem Wortsinn von DBG-V 18(4) bzw. StHG-V 8(1^{bis}) keineswegs immer erst bei der Veräusserung der Liegenschaft besteuert, sondern schon bei der Übertragung oder der Liquidation der Unternehmung, falls dieses Ereignis vor der Veräusserung der Liegenschaft (aus dem Privatvermögen) eintritt. Darauf müsste in diesen beiden Bestimmungen ausdrücklich hingewiesen werden.⁹⁶ Keine Ermässigung ist offenbar für denjenigen Liquidationsgewinn vorgesehen, der einer Grundstücksgewinnsteuer des monistischen Typs unterliegt.

Die ermässigte Besteuerung soll auch für «den überlebenden Ehegatten, die anderen Erben und die Vermächtnisnehmer (gelten), sofern sie die übernommene Unternehmung innerhalb von fünf Kalenderjahren nach Ablauf des Todesjahres des Erblassers veräussern.»⁹⁷ Hier fehlt die Koordination mit den Erläuterungen. Die Erläuterungen sprechen nur von einer «Liquidation»,⁹⁸ währenddem die Gesetzestexte nur von einer «Veräusserung» sprechen. Vermutlich soll die Steuerermässigung in beiden Fällen gewährt werden. – Die Erläuterungen weisen darauf hin, dass die Steuerermässigung «auch einem Erben zugestanden (wird), der innerhalb der genannten 5-Jahres-Frist seinen Erbteil am Unternehmen seinen Miterben definitiv abtritt.» Wenn dies die Absicht ist, darf im Gesetzestext aber nicht von der «übernommenen Unternehmung» gesprochen werden; vielmehr müsste vom «Anteil an der übernommenen Unternehmung» die Rede sein. Falls die Steuerermässigung nur für eine Veräusserung an die Miterben zugestanden wird, müsste diese Einschränkung ebenfalls Erwähnung finden. Im Übrigen wird hier davon ausgegangen, dass die Erläuterungen mit den «Erben» immer auch die Vermächtnisnehmer meinen.

Die Erläuterungen weisen darauf hin, dass bei der Realisierung der stillen Reserven keine Steuerermässigung gewährt wird, wenn «die Erben bei der Erbteilung einen

Steueraufschub bezüglich der stillen Reserven (gemeint ist wohl nur die Wertzuwachsquote auf Grundstücken, die in der dualistischen Grundstücksgewinnbesteuerung auch bei steueraufschiebender Überführung in das Privatvermögen der Einkommenssteuer verhaftet bleibt⁹⁹) beantragen». Hinsichtlich der Steuerermässigung werden die Erben demzufolge schlechter gestellt als der Unternehmer.

Diese Regeln gelten auch für Immobilienhandels-Unternehmungen.¹⁰⁰

Bei rechtsgleicher Besteuerung sind über die Jahre einbehaltene Gewinne gesondert zu behandeln: Der aperiodischen Natur des Vermögenszugangs ist dadurch Rechnung zu tragen, dass er für die Ermittlung des satzbestimmenden Einkommens nur mit dem auf ein Jahr entfallenden Betrag berücksichtigt wird.¹⁰¹ Die stillen Reserven der Personenunternehmung entsprechen in dem Sinne den einbehaltenen Gewinnen der Gewinnsteuersubjekte, als sie ebenfalls idR während einer längeren, jedoch von Fall zu Fall unterschiedlichen Zeitspanne entstanden sind. Ihr Einbezug in das satzbestimmende Einkommen in einem für alle Steuerpflichtigen gleichen Umfang verletzt das Rechtsgleichheitsgebot eindeutig; wenngleich in diesem Bereich Vereinfachungen geboten sein mögen, kann die Periode, innerhalb welcher die Gewinne einbehalten wurden, keinesfalls ausser Acht gelassen werden. (Auch bei Anwendung des Rentensatzes ist selbstverständlich die Gleichstellung mit den Beteiligten an Kapitalgesellschaften und Genossenschaften noch nicht erreicht. Die Ungleichheit besteht dann noch darin, dass eigentliche Kapitalgewinne bei der Veräusserung einer Beteiligung des Privatvermögens im Sinne eines Einbruchs in die Rechtsgleichheit steuerfrei bleiben – dieses Problem liesse sich vermutlich nur mit der Einführung einer rechtsgleichen Gewinnsteuer¹⁰² lösen.)

Die Einschränkung auf Selbstständige ab dem 55. Altersjahr und Invalide lässt sich nicht rechtfertigen. Gleiches gilt für die Befristung der Steuerermässigung auf fünf Jahre für den Ehegatten, die anderen Erben und die Vermächtnisnehmer: Diese Nachfolger übernehmen mit den Einkommenssteuerwerten die stillen Reserven bzw.

gen [DBG-V 18(4) bzw. StHG 8(1^{bis})]; s. Abschn. 4.3.1.

93 DBG-V 37a(1).

94 StHG-V 11(4), Sätze 1–2, 4.

95 StHG-V 11(4), Satz 3.

96 Die Erläuterungen der Vernehmlassungsvorlage sind in einem Punkt nicht verständlich (Vernehmlassungsvorlage, 90 unten): Bei der Übertragung einer Unternehmung werden die Betriebsmittel keineswegs aufgelöst; die entsprechende Bedingung für die Steuerermässigung beruht offensichtlich

auf einem Irrtum.

97 DBG-V 37a(2) bzw. StHG 11(4) letzter Satz.

98 Vernehmlassungsvorlage, 91 oben.

99 S. Abschn. 4.3.1.

100 Vernehmlassungsvorlage, 98 oben.

101 Vgl. Abschn. 1.2.4.

102 S. Abschn. 1.2.2.

die vom Erblasser einbehaltenen Gewinne. Ihre Realisierung führt bei ihnen zum gleichen Problem wie beim Erblasser. Es ist demzufolge generell die gleiche Lösung vorzusehen, d. h. die Besteuerung zum Rentensatz.

4.5.2 Übertragung und Verpachtung landwirtschaftlicher Betriebe¹⁰³

Die Verpachtung land- und forstwirtschaftlicher Betriebe soll idR nicht als Überführung von Geschäftsvermögen in Privatvermögen gelten.¹⁰⁴

Bei rechtsgleicher Besteuerung besteht kein Anlass, für solche Betriebe von der allgemeinen Regel abzuweichen.

4.6 Übertragung von Beteiligungen an Immobiliengesellschaften¹⁰⁵

Beteiligungen an Immobiliengesellschaften qualifizieren sich generell nicht für das Teileinkünfteverfahren.¹⁰⁶ Auf kantonaler Ebene soll die Veräusserung von im Privatvermögen befindlichen Beteiligungsrechten an Immobiliengesellschaften der Grundstückveräusserung gleichgestellt werden, wenn die Beteiligung mindestens 10 % des Grund- oder Stammkapitals der Gesellschaft beträgt oder wenn die Übertragung dem Erwerber ein ausschliessliches Nutzungsrecht an allen oder an einem Teil der Liegenschaften der Gesellschaft verschafft.^{107, 108} Obwohl nicht erwähnt, dürfte Gleiches auch für die Genossenschaften beabsichtigt sein. Nach bisherigem Recht erfolgt eine solche Gleichstellung nur, «sofern das kantonale Recht für diesen Fall eine Steuerpflicht vorsieht.»¹⁰⁹ Übertragungen von Mehrheitsbeteiligungen, welche gemäss bisherigem Normverständnis gestützt auf StHG 12(2)(a) («Rechtsgeschäfte, die in Bezug auf die Verfügungsgewalt über ein Grundstück wirtschaftlich wie eine Veräusserung wirken») der Besteuerung unterliegen, sollen nun durch einen zusätzlichen Tatbestand erfasst werden.

Der Vorschlag wird zum einen mit einer Annäherung der monistischen und dualistischen Systeme, zum andern mit der Koordination mit den Modellen 1 und 2 begründet. Genau besehen geht es nicht um eine Annäherung der Systeme, denn bei beiden Systemen können Übertragungen von Minderheitsbeteiligungen des Privatvermögens besteuert oder steuerfrei gehalten werden. Nicht zu übersehen ist indessen, dass die Besteuerung privater Gewinne aus der Veräusserung von Beteiligungen an Immobiliengesellschaften die Attraktivität der Modelle 1 und 2 erhöht, weil diese Modelle eine volle oder teilweise Besteuerung sämtlicher Gewinne aus Beteiligungsveräusserung vorsehen.¹¹⁰ Im Gegensatz zur hier besprochenen Regelung gewähren die Modelle 1 und 2 überdies eine Milderung der Besteuerung durch das Teileinkünfteverfahren.

Unter dem Gesichtspunkt der rechtsgleichen Unternehmensbesteuerung kommt es grundsätzlich nicht darauf an, ob ein Vermögenszugang aus der Veräusserung einer Beteiligung in einem Zusammenhang mit Immobilien steht. Der Gewinn ist deshalb auch hier in den einbehaltenen Gewinn und den eigentlichen Kapitalgewinn aufzuteilen.¹¹¹ Der veräusserte einbehaltene Gewinn ist wie ein formeller Gewinnbezug zu behandeln, und der eigentliche Kapitalgewinn unterliegt sowohl im Geschäfts- als auch im Privatvermögen der Gewinn- bzw. der Einkommensbesteuerung. Für den einbehaltenen Gewinn ist die pauschale Gewinnsteuer-Anrechnung zu gewähren. (Hier ergibt sich allerdings ein Problem, wenn nicht – wie im Zusammenhang mit der Verrechnung von Geschäftsverlusten und Grundstücksgewinnen vorgeschlagen¹¹² – auf das dualistische System umgestellt wird: Im monistischen System unterliegt die Wertzuwachsquote nicht der kantonalen, sondern nur der kommunalen (Grundstück-)Gewinnsteuer. Die Anrechnung eines Teils der kommunalen Grundstückgewinnsteuer auf die kantonale Einkommenssteuer bedeutet im innerkantonalen (nicht aber im interkantonalen oder internationalen) Verhältnis einen Steuerverzicht des Kantons zugunsten der Gemeinden.¹¹³)

103 Vernehmlassungsvorlage, 91 f.

104 DBG-V 18(2) Satz 3 und StHG-V 8(1^{bis}) Satz 3.

105 Vernehmlassungsvorlage, 98 ff.

106 S. Abschn. 2.1.3.

107 StHG-V 12(2)(d).

108 Das ausschliessliche Nutzungsrecht wurde aufgrund des BGE vom 9.7.1999 (publiziert in: LOCHER/LOCHER, § 7 ID Nr. 46) in den Tatbestand aufgenommen.

109 StHG 12(2)(d).

110 S. Abschn. 2.1 bzw. 2.2.

111 S. dazu im Einzelnen Abschn. 1.2.4.

112 S. Abschn. 4.4.

113 Gleiches gilt übrigens für das Teileinkünfteverfahren; hier ist das Problem bloss weniger augenfällig.

5 Wertschriftenhandel¹¹⁴

Beteiligungsrechte (Aktien, Stammeinlagen, Anteilscheine, Partizipations- und Genussscheine) und dazugehörige Bezugsrechte sowie Obligationen sollen nur dann Geschäftsvermögen darstellen, wenn sie in «funktionalem» Zusammenhang mit der selbstständigen Erwerbstätigkeit stehen; ausgenommen sind Beteiligungen an Immobiliengesellschaften.¹¹⁵ Dieser Vorschlag schafft eine Ausnahme zur Regel, dass alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbstständigen Erwerbstätigkeit dienen, als Geschäftsvermögen gelten.¹¹⁶ Ein Unterschied zwischen «funktionalem Zusammenhang» und dem «einer Tätigkeit Dienen» erscheint nicht erkennbar; gemäss Vernehmlassungsvorlage besteht er darin, dass diese Beteiligungsrechte und Obligationen nur dann dem Geschäftsvermögen zugerechnet werden, wenn sie «zu dessen Umlaufvermögen oder zu dessen betriebsnotwendigem Anlagevermögen gehören.»¹¹⁷

Der Vorschlag verfolgt zwei Ziele: Erstens sollen Selbstständigerwerbende hinsichtlich dieser Vermögenswerte nicht mehr wegen Quasi-Wertschriftenhandels für Kapitalgewinne besteuert werden, wenn die Vermögenswerte zwar der selbstständigen Erwerbstätigkeit dienen, jedoch nicht zum Umlauf- oder betriebsnotwendigen Anlagevermögen gehören. Zweitens soll eine Koordination mit der Teileinkünftebesteuerung der Modelle 1 und 2 erreicht werden: Ohne Ausnahmeregelung würden beim Modell 1 Veräusserungsgewinne auf Beteiligungsrechten (nicht jedoch auf dazugehörigen Bezugsrechten und Obligationen), die dem Teileinkünfteregime unterliegen, günstiger besteuert als Veräusserungsgewinne auf ebenfalls zum Geschäftsvermögen gehörenden, sich jedoch nicht für die Teileinkünftebesteuerung qualifizierenden Beteiligungsrechten; beim Modell 2 ergäbe sich für diese Beteiligungsrechte eine Ungleichbehandlung gegenüber den (teilbesteuerten) einbehaltenen Gewinnen und versteuerten stillen Reserven.

Der Vorschlag ist kompliziert und zu wenig präzise. Quasi-Wertschriftenhandel liegt keineswegs nur bei Beteiligungsrechten, dazugehörigen Bezugsrechten und Obligationen vor. Er kann vielmehr auch bei allen Finanzmarktinstrumenten (insbesondere Derivaten), aber auch bei Beteiligungen an Immobiliengesellschaften gegeben sein – hinsichtlich dieser Wertrechte wird der Quasi-Wertschriftenhandel durch die Ausnahmeregelung

nicht beseitigt. Mit der Ausnahme wird Vermögen, das aufgrund der durchaus sachgemässen Regelung zum Geschäftsvermögen gehört, in Privatvermögen umdefiniert. Der selbstständigen Erwerbstätigkeit dienende Vermögenswerte unterliegen dann nicht mehr den für diese Tätigkeit geltenden steuerlichen Regeln (Abzugsfähigkeit von Werteinbussen, Bewertung zum Einkommens- bzw. Gewinnsteuerwert). Der Vorschlag wird sowohl hinsichtlich der Zielsetzung als auch der Ausführung den Anforderungen der rechtsgleichen Besteuerung nicht gerecht. Damit bleibt die Entwicklung sachgemässer Abgrenzungskriterien, welche in beiden Richtungen wirken, weiterhin eine gesetzgeberische Pendelex.

Bei rechtsgleicher Besteuerung bestünde übrigens kein Koordinationsbedarf, da Beteiligungen ausnahmslos gleich behandelt werden. (Die Steuerfreiheit der eigentlichen Kapitalgewinne auf beweglichem Privatvermögen ist auch in diesem Regime eine systemfremde Ausnahme.)

6 Fazit

Die Vorlage verfolgt nicht nur steuerrechtliche, sondern auch wirtschafts- und finanzpolitische Ziele. Unter dem hier vertretenen, ausschliesslich steuerrechtlich begründeten Gesichtspunkt der rechtsgleichen Unternehmungsbesteuerung weist sie sehr erhebliche Mängel auf.

Das *Teileinkünfteverfahren* wird dem unstrittigen Ziel der Gleichbehandlung von Beteiligten und Selbstständigerwerbenden in keiner Weise gerecht. Da es den Grundsatz der Gesamt-Reineinkommensbesteuerung verletzt, kann es dieses Ziel auch bei sehr viel grosszügigerer Ausgestaltung (Reduktion des Prozentsatzes der besteuerten Einkünfte) nie erreichen. Andererseits schiesst die Anwendung dieses Verfahrens auf den gesamten Veräusserungsgewinn (also auch auf den eigentlichen Kapitalgewinn als Gegensatz zur realisierten Zunahme der einbehaltenen Gewinne) über das Ziel der Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbelastung hinaus. Es erweist sich deshalb schon im Grundsätzlichen als Irrweg. Hinzu kommt, dass bei diesem Verfahren der Schuldzinsenabzug sowie die pauschale Anrechnung ausländischer Quellensteuern auf die besteuerten Einkünfte zu begrenzen sind, was eine komplizierte Aufteilung der Schuldzinsen und anrechnungsfähigen Quellensteuern erfordert. Im Weiteren verletzt es zumindest materiell die Tarifautonomie der Kantone.

Die *Beschränkung* des Teileinkünfteverfahrens auf sog. qualifizierte Beteiligungen verletzt die Rechtsgleichheit.

¹¹⁴ Vernehmlassungsvorlage, 38.

¹¹⁵ DBG-V 18(3) Satz 2 und StHG-V 8(2) Satz 2.

¹¹⁶ DBG 18(3) Satz 1 und StHG 8(2) Satz 1.

¹¹⁷ Vernehmlassungsvorlage, 28 oben.

Anstelle des Teileinkünfteverfahrens ist die auf der Gesamt-Reineinkommensbesteuerung basierende *pauschale Gewinnsteuer-Anrechnung* für Gewinnbezüge (einschliesslich der realisierten Zunahme der einbehaltenen versteuerten und nicht versteuerten Gewinne) vorzusehen. Hier entfällt die Aufteilung (und teilweise steuerliche Nichtanerkennung) der Schuldzinsen und anrechnungsfähigen ausländischen Quellensteuern. Falls aus finanzpolitischen Gründen die vollständige Anrechnung einstweilen nicht verkraftbar erscheint, besteht die Möglichkeit, die Anrechnung nur teilweise zu gewähren. Auf diese Weise begäbe man sich immerhin auf den Weg, der zum Ziel führt.

Die Einführung des *Kapitaleinzahlungsprinzips* geht in die Richtung der rechtsgleichen Besteuerung. Allerdings ist das Prinzip konsequent auf dem geltenden Unternehmenssteuerrecht zugrunde liegende Anschauungen auszurichten: Es sind alle Kapitaleinlagen – nicht nur das unmittelbar durch einen Beteiligten eingelegte Agio – einzubeziehen.

Die Herabsetzung der Mindestvoraussetzungen für den *Beteiligungsabzug* geht ebenfalls in die richtige Richtung. Das Ziel muss allerdings darin bestehen, den Beteiligungsabzug durch eine *Schachtelfreistellung* zu ersetzen und die Mindestvoraussetzungen aufzuheben. Andererseits ist die Gewährung des Beteiligungsabzugs bzw. der Schachtelfreistellung im Veräusserungsfall auf den veräusserten einbehaltenen Gewinn zu beschränken.

Die vorgesehenen Erleichterungen bei der *Emissionsabgabe* stärken die Bedeutung des Leistungsfähigkeitsprinzips; Ziel bleibt die Abschaffung dieser Abgabe.

Die Abschaffung der wirtschaftspolitisch begründeten *steuerbegünstigten Arbeitsbeschaffungsreserven* und Steuerprivilegien von *Risikokapitalgesellschaften* ist angesichts des notorisch ungenügenden Zielerreichungsgrads nicht nur aus Rechtsgleichheitsgründen, sondern auch wegen mangelnder Effektivität gerechtfertigt.

Die Ausdehnung des *Ersatzbeschaffungsregimes* auf gewisse Reinvestitionen ist aus Sicht der rechtsgleichen Besteuerung abzulehnen. Hingegen sollten die Einschränkung auf das Anlagevermögen, aber auch die Steuerneutralität für die Wiedereinbringung von Abschreibungen aufgehoben werden.

Der Übergang bei der Bewertung von *Wertschriften des Geschäftsvermögens* vom Verkehrswert zum Einkommenssteuerwert stellt einen Schritt in Richtung der rechtsgleichen Unternehmungsbesteuerung dar.

Geschäfts- und Privatvermögen gehören bei rechtsgleicher Besteuerung zu zwei verschiedenen Steuersubjekten, für die die steuerliche Leistungsfähigkeit getrennt zu

ermitteln ist. Es besteht deshalb kein Anlass, für *Übertragungen von Grundstücken* zwischen Geschäfts- und Privatvermögen einen Steueraufschub einzuführen. Dies gilt auch für Erben, die nicht am Geschäft beteiligt bleiben wollen. Die vorgeschlagenen Änderungen stellen den Versuch dar, Rechtsformneutralität durch das Abschleifen der Kanten des dualistischen und des monistischen Systems – d. h. eine Besteuerung auf dem kleinsten gemeinsamen Nenner der beiden Systeme – zu erreichen. Dies geht indessen zulasten des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (und der Klarheit). Eine sachgemässe Lösung kann nur in der generellen Anwendung des dualistischen Systems bestehen. Dann bestände auch keine Notwendigkeit, die *Verrechenbarkeit von Geschäftsverlusten mit Grundstücksgewinnen* als Ausnahme beim monistischen System zu postulieren. (Dieses Postulat stellt selbstverständlich einen Schritt in der einzuschlagenden Richtung dar, wenn das Problem schon nicht an der Wurzel gelöst werden soll.)

Die bei *entgeltlicher Übertragung oder Liquidation* zutage tretenden stillen Reserven einer Personenunternehmung entsprechen in dem Sinn den einbehaltenen Gewinnen der Gewinnsteuersubjekte, als sie ebenfalls idR während einer längeren Zeitspanne entstanden sind. Der aperiodischen Natur dieses Vermögenszugangs ist, wie dies die Vorlage vorschlägt, Rechnung zu tragen. Allerdings kann die Ermässigung nicht für alle Fälle gleich festgesetzt werden; vielmehr ist für die Ermittlung des satzbestimmenden Einkommens auf den auf ein Jahr entfallenden Betrag abzustellen (Rentensatz). Diese Regelung ist unabhängig vom Alter und einer allfälligen Invalidität sowie ohne Befristung für die Erben vorzusehen.

Es besteht kein Anlass, für die *Verpachtung land- und forstwirtschaftlicher Betriebe* von der allgemeinen Regel hinsichtlich der Überführung von Geschäftsvermögen in Privatvermögen abzuweichen.

Die vorgeschlagene Besteuerung des Gewinns aus der Veräusserung von im Privatvermögen befindlichen *Beteiligungen von mindestens 10 % an Immobiliengesellschaften* dient nur der Erhöhung der Attraktivität der Modelle 1 und 2, welche den vollen oder teilweisen Einbezug der Gewinne aus Veräusserung sog. qualifizierter Beteiligungen in die Teileinkünftebesteuerung vorsehen. Der Vorschlag stellt keine sachgemässe Lösung des Problems dar. Bei rechtsgleicher Besteuerung könnte auch auf solche Fälle die pauschale Gewinnsteuer-Anrechnung für die realisierten einbehaltenen Gewinne angewendet werden, und für den eigentlichen Kapitalgewinn könnte anstelle der Steuerfreiheit im Privatvermögen die normale Einkommens- (Kapitalge-

winn-) Besteuerung Platz greifen. Für beide Komponenten wäre hinsichtlich des satzbestimmenden Einkommens auf den auf ein Jahr entfallenden Betrag abzustellen (Rentensatz).

Der Vorschlag zum Wertschriftenhandel ist kompliziert und zu wenig präzise. Quasi-Wertschriftenhandel liegt keineswegs nur bei Beteiligungsrechten, dazugehörigen Bezugsrechten und Obligationen vor. Er kann vielmehr auch bei allen Finanzmarktinstrumenten (insbesondere Derivaten), aber auch bei Beteiligungen an Immobiliengesellschaften gegeben sein – hinsichtlich dieser Wertrechte wird der Quasi-Wertschriftenhandel durch die Ausnahmeregelung nicht beseitigt. Mit der Ausnahme wird Vermögen, das aufgrund der durchaus sachgemässen Regelung zum Geschäftsvermögen gehört, in Privatvermögen undefiniert. Der selbstständigen Erwerbstätigkeit dienende Vermögenswerte unterliegen dann nicht mehr den für diese Tätigkeit geltenden steuerlichen Regeln (Abzugsfähigkeit von Wertebussen, Bewertung zum Einkommens- bzw. Gewinnsteuerwert).

Insgesamt ergäbe sich aufgrund der hier vorgebrachten Anregungen eine Unternehmenssteuerreform, welche die Rechtsgleichheit zu tragbaren Kosten ein grosses Stück voranbrächte. Im Vergleich mit den hier vorgestellten und teilweise kritisierten Vorschlägen würde zudem ein grosser Schritt hin zu einem einfacheren Steuersystem gemacht.

Literatur

KÄNZIG ERNST, Die Eidgenössische Wehrsteuer (Direkte Bundessteuer), 2. A., I. Teil, Basel 1982

LOCHER KURT/LOCHER PETER, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil: Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, 4 Bände, Loseblattwerk, Basel

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

REICH MARKUS, Unternehmensumstrukturierungen im internen Steuerrecht von Bund und Kantonen, in: Markus Reich/Marco Duss, Unternehmensumstrukturierungen im Steuerrecht, Basel/Frankfurt a. M. 1996

REICH MARKUS/ZÜGER MARINA, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a, Basel/Genf/München 2000

Gesetzgebungs-Agenda 2004/2

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

Inhalt

1	Bund
1.1	Steuerpaket 2001
1.2	Steuerpaket 2001 – Ausgleich der Folgen der kalten Progression
1.3	Fusionsgesetz
1.4	Unternehmenssteuerreform II – Vernehmlassungsvorlage
2	Kantone
2.1	Basel-Landschaft
2.2	Basel-Stadt
2.3	Genf
2.4	Glarus
2.5	Graubünden
2.6	Schaffhausen
2.7	Thurgau
2.8	Wallis
2.9	Zürich
3	Doppelbesteuerungsabkommen

1 Bund

1.1 Steuerpaket 2001¹

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. 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 findet am 16. Mai 2004 statt.

Das Bundesgesetz vom 20. Juni 2003 sah ursprünglich vor, dass die Änderungen im Bereich der Ehe- und Familienbesteuerung für die direkte Bundessteuer und bei den Stempelabgaben bereits am 1. Januar 2004 hätten 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 ist. Die eidgenössischen Räte haben deshalb in der Winter-session 2003 beschlossen, die Inkraftsetzung der Änderungen im Bereich der Ehe- und Familienbesteuerung

* 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

1 Bundesgesetz über die Änderung von Erlassen im Bereich der Ehe- und Familienbesteuerung, der Wohneigentumsbesteuerung und der Stempelabgaben; BBl 2003, 4498.

für die direkte Bundessteuer und der Stempelabgaben auf 1. Januar 2005 festzulegen. Für den Bereich der Stempelabgaben hat die Verschiebung der Inkraftsetzung zur Folge, dass der Bundesbeschluss vom 19. März 1999 über dringliche Massnahmen im Bereich der Umsatzabgabe und das Bundesgesetz vom 15. Dezember 2000 über neue dringliche Massnahmen im Bereich der Umsatzabgabe noch bis zum 31. Dezember 2004 gelten.

1.2 Steuerpaket 2001 – Ausgleich der Folgen der kalten Progression

Das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) bestimmt in Art. 215, wie die Folgen der kalten Progression bei Tarif und Abzügen auszugleichen sind. Im Zusammenhang mit dem Steuerpaket 2001 (s. Abschn. 1.1) ist nunmehr eine öffentlich und kontrovers geführte Diskussion entstanden, wie bei dessen allfälligem Inkrafttreten auf den 1. Januar 2005 den Folgen der kalten Progression Rechnung zu tragen ist. Die entsprechende Unsicherheit veranlasste den Bundesrat, zur Klarstellung den eidgenössischen Räten mit Datum vom 8. März 2004 eine Botschaft zu unterbreiten. Mit dieser wurde beantragt, Tarif und Abzüge im Rahmen der Reform der Ehe- und Familienbesteuerung gemäss Steuerpaket mit Wirkung ab Steuerperiode 2007 an die zwischen dem 1. Januar 1996 und Ende 2004 eingetretene Teuerung anzupassen. Die eidgenössischen Räte traten noch in der Märzsession auf die Botschaft ein. Sie entschieden sich indessen für eine gegenüber dem bundesrätlichen Vorschlag differenziertere Regelung, die in der Schlussabstimmung vom 19. März 2004 gutgeheissen wurde und der sich auch der Bundesrat anschliessen konnte.

Die neue Regelung ist als reine Übergangsvorschrift konzipiert, weil sie nur einmal – nämlich beim nächsten Ausgleich der Folgen der kalten Progression – nach dem Inkrafttreten des Steuerpakets Anwendung findet. Sie ist deshalb als neuer Art. 205b unter den Übergangsbestimmungen im DBG für die natürlichen Personen eingefügt worden.

Im ersten Absatz dieser Bestimmung wird der Bundesrat verpflichtet, in Anwendung von Art. 215 Abs. 2 DBG die in Frankenbeträgen festgesetzten Abzüge sowie die Tarifstufen der Teuerung anzupassen. Damit wird klargestellt, dass an der bisherigen Schwelle von 7 % Teuerung für den periodischen Ausgleich festgehalten wird. Aus heutiger Sicht sollte diese Schwelle, berechnet seit 31. Dezember 1995, im Jahr 2005 erreicht werden. Der Ausgleich hätte sodann auf das Steuerjahr 2007 zu erfolgen. Würde hingegen die Teuerung von 7 % wider Erwarten schon Ende 2004 erreicht, verschöbe sich der Ausgleich um ein Jahr nach vorne.

Abs. 2, welcher die Einzelheiten des Ausgleichs regelt, sieht drei unterschiedliche Anpassungsvorschriften vor:

- Die durch die Reform der Ehe- und Familienbesteuerung vorgesehenen neuen Abzüge (Abzug für die Kinderbetreuungskosten gemäss Art. 212 Abs. 1 Bst. c DGB sowie allgemeiner Abzug und Alleinverdienerabzug gemäss Art. 213 Abs. 1 Bst. a und e DGB) werden an die Teuerung angepasst, die seit dem 31. Dezember 2004 aufgelaufen ist.
- Für die schon im geltenden Recht bestehenden Abzüge (Kinderabzug sowie Unterstützungsabzug gemäss Art. 213 Abs. 1 Bst. b und c DBG) wird ein gestaffelter Ausgleich vorgesehen. Auf ihren Beträgen von je Fr. 5600 gemäss geltendem Recht wird die Teuerung ausgeglichen, die zwischen dem 31. Dezember 1995 und dem 31. Dezember 2004 aufgelaufen ist. Aus heutiger Sicht ist diese auf 6,5 % zu schätzen, was einen Betrag von Fr. 364 ergibt. Dieser Betrag wird dem im Steuerpaket vorgesehenen Kinderabzug von Fr. 9300 sowie analog dem Unterstützungsabzug von mindestens Fr. 5600 und höchstens Fr. 9000 zugeschlagen. Auf diesen «teuerungserhöhten» Beträgen ist sodann noch die für das Jahr 2005 prognostizierte Teuerung auszugleichen.
- Auf den Tarifstufen nach Art. 214 und auf dem Haushaltabzug nach Art. 213 Abs. 1 Bst. d DBG wird die seit dem 31. Dezember 1995 aufgelaufene Teuerung vollumfänglich ausgeglichen. Damit soll dem Umstand Rechnung getragen werden, dass dem für Alleinstehende vorgesehenen Haushaltsabzug auch eine tarifarische Funktion zukommt.

Nach Abs. 3 werden die nach dem Systemwechsel beim Wohneigentum geltenden Abzüge ausdrücklich von der Anpassung an die Teuerung ausgeklammert. Hinter dieser Ausnahmeregelung steht die Überlegung, dass für die Wohneigentumsbesteuerung ein völlig neues System zur Anwendung kommt, das zudem nicht wie die Reform der Ehe- und Familienbesteuerung gegebenenfalls am 1. Januar 2005, sondern – bei Annahme des Steuerpakets – erst am 1. Januar 2008 in Kraft treten wird.

Die beschlossene Regelung zum Ausgleich der Folgen der kalten Progression führt bei einer geschätzten Teuerung bis 31. Dezember 1995 von 7,6 % (seit 31. Dezember 1995) für die Steuerperiode 2007 bei der direkten Bundessteuer zu Mindererträgen von rund Fr. 630 Mio. Diese kommen zu den Mindererträgen aus der Reform der Ehe- und Familienbesteuerung hinzu, womit sich die Mindereinnahmen für die Steuerperiode 2007 bei der direkten Bundessteuer insgesamt auf mutmasslich Fr. 2,26 Mrd. belaufen. Allerdings ist in Rechnung zu stellen, dass auch bei Ablehnung des Steuerpakets bei den angenommenen Teuerungserwartungen im Steuerjahr 2007 die kalte Progression ausgeglichen werden muss. Daraus

ergäben sich Mindererträge von mutmasslich Fr. 790 Mio.

Die von den eidgenössischen Räten beschlossene Änderung des Ausgleichs der kalten Progression gilt selbstredend nur für den Fall der Annahme des Steuerpakets in der Volksabstimmung vom 16. Mai 2004 und untersteht zudem dem fakultativen Referendum.

1.3 Fusionsgesetz

Das Fusionsgesetz (Bundesgesetz über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung) ist von den eidgenössischen Räten am 3. Oktober 2003 in der Schlussabstimmung gutgeheissen worden. Voraussichtlich wird es auf 1. Juli 2004 in Kraft gesetzt.

1.4 Unternehmenssteuerreform II – Vernehmlassungsvorlage

Am 15. Dezember 2003 hat der Bundesrat eine weitere Vorlage zur Reform der Unternehmensbesteuerung (Unternehmenssteuerreform II) in die Vernehmlassung gegeben, die bis 30. April 2004 dauert. Elemente der Unternehmenssteuerreform I, welche von den eidgenössischen Räten im Jahre 1997 beschlossen wurde, waren die Verbesserung des Holdingstandortes Schweiz sowie die Beseitigung der Kapitalsteuer und die Einführung eines linearen Gewinnsteuersatzes auf Bundesebene. Bei der Unternehmenssteuerreform II soll es nach dem Willen des Bundesrates im Wesentlichen darum gehen, eine gezielte steuerliche Entlastung des Risikokapitals zu erreichen, die primär den Investoren, welche sich unternehmerisch beteiligen, zugute kommen soll, unter Wahrung des Grundsatzes der Steuergerechtigkeit sowie unter besonderer Beachtung der für Investoren und Unternehmer grundlegenden Prinzipien der steuerlichen Berechenbarkeit und Neutralität für unternehmerische Entscheide hinsichtlich Investitionen, Finanzierung, Wahl der Rechtsform und Wahl des Standortes. Erklärtes Ziel ist deshalb, die massgebenden Steuern soweit als möglich entscheidungsneutral auszugestalten.

Gerade bei der Besteuerung von Kapitalgesellschaften fehlt es in der Schweiz an der Gewinnverwendungsneutralität. Zufolge unterschiedlicher Behandlung von ausgeschütteten und einbehaltenen Gewinnen bewegt sich die effektive Grenzsteuerbelastung bei der Anteilsfinanzierung weit über dem Niveau bei Selbstfinanzierung. Folge davon ist, dass insbesondere kleine Unternehmen kaum Gewinne ausschütten, und dass die Selbstfinanzierung von Investitionen aus einbehaltenen Gewinnen dominiert. Es besteht wenig Anreiz, neues Eigenkapital von aussen zu beschaffen und sich damit der Kontrolle und Prüfung durch neue Investoren zu unterwerfen. Dies beeinträchtigt nach Auffassung des Bundesrates die Ent-

wicklung eines liquiden Kapitalmarktes für Unternehmensbeteiligungen. Ausserdem sieht er in der wirtschaftlichen Doppelbelastung ein Investitionshindernis, wenn die Unternehmen nicht auf günstigere Finanzierungsformen ausweichen können. Dies dürfte insbesondere die jungen und rasch wachsenden Unternehmen in ihrer Entwicklung behindern. Der Bundesrat ortet auch Mängel im geltenden Recht hinsichtlich der Steuergerechtigkeit. Er sieht diese neben der wirtschaftlichen Doppelbelastung vor allem in der fehlenden Berechenbarkeit und Transparenz, in der ungenügenden Annäherung an die Rechtsformneutralität sowie in Ungereimtheiten bei der Besteuerung von Personenunternehmen.

Materiell enthält die Vernehmlassungsvorlage drei Modelle mit Massnahmen im Bereich der Körperschaften und der Anteilsinhaber. Bei allen drei Modellen gleich sind folgende Massnahmen:

- *Bei Personenunternehmen:*
- Steueraufschub bei Überführung von Geschäftsliegenschaften ins Privatvermögen;
- mildere Besteuerung der realisierten stillen Reserven bei definitiver Aufgabe der Erwerbstätigkeit;
- Massnahmen bei Generationenwechsel;
- Annäherung an die Reinvestitionstheorie bei Ersatzbeschaffungen.
- *Bei Kapitalgesellschaften:*
- Gleichstellung des Neu-Agios mit dem Grundkapital;
- Ausweitung des Beteiligungsabzugs;
- Erleichterungen bei der Emissionsabgabe (bei Gründung von Auffanggesellschaften, Freigrenze).

Die drei Modelle unterscheiden sich dagegen hinsichtlich der Massnahmen auf Stufe Beteiligungsinhaber:

- Das *Modell 1* sieht ein Teilbesteuerungsverfahren mit Option vor. Dividenden und Veräusserungsgewinne werden im Umfang von 60 % als steuerbares Einkommen erfasst, wenn eine qualifizierte Beteiligung des Geschäftsvermögens oder eine solche des Privatvermögens vorliegt, bei Letzteren nur, sofern der Steuerpflichtige sich ausdrücklich für die steuerliche Behandlung dieser Beteiligung als Geschäftsvermögen ausgesprochen hat. Als qualifiziert gelten Beteiligungen mit einer Quote von mindestens 10 % des Grund- oder Stammkapitals.
- Das *Modell 2* sieht – neben der Lösung gemäss Modell 1 für Geschäftsvermögen – die Einführung eines Teilbesteuerungsverfahrens vor, das auf Privatvermögen beschränkt bleibt. Im Falle einer qualifizierten Beteiligung von 20 % sollen bei direkter oder indirekter Realisierung (Veräusserung) obligatorisch sowohl ausgeschüttete als auch zurückbehaltene Gewinne im Umfang von 60 % in die Bemessungsgrundlage einbezogen werden. Im Fall der Veräusse-

rung einer qualifizierten Beteiligung des Geschäfts- oder Privatvermögens wird dabei auf die während der Besitzdauer eingetretene Entwicklung der offenen und versteuerten stillen Reserven (Zu- oder Abnahme) in der Gesellschaft abgestellt, an der die qualifizierte Beteiligung gehalten wird.

- Das *Modell 3* sieht einzig eine Reduktion der wirtschaftlichen Doppelbelastung vor. Gewinnausschüttungen würden dabei sowohl im Geschäfts- als auch im Privatvermögen auf Bundesebene nur noch im Umfang von 70 % dem übrigen steuerbaren Einkommen zugerechnet; die Kantone sind hinsichtlich des Besteuerungsumfangs frei.

Der Bundesrat bevorzugt Modell 1, weil es nach seiner Auffassung die rechtlichen und ökonomischen Anforderungen an eine Unternehmenssteuerreform am besten erfüllt. Mit diesem Modell würde der so genannte Quasi-Wertschriftenhandel beseitigt. Ebenfalls beseitigt würden Tatbestände wie Transponierung und indirekte Teilliquidation, sofern vom Optionsrecht Gebrauch gemacht wird. Auch würde die Neutralität des Steuersystems stark verbessert. Beim Modell 2 würden ebenfalls die bisherigen Anwendungsfälle des so genannten Quasi-Wertschriftenhandels entfallen; ebenso jene der indirekten Teilliquidation. Hingegen ergäbe sich hinsichtlich der Transponierung keine Änderung. Verbessert würde allerdings die Neutralität des Steuersystems. Beim Modell 3 würde die Finanzierungsneutralität etwas verbessert, allerdings ohne Annäherung an die Rechtsformneutralität. Keine Änderungen ergäben sich hinsichtlich Transponierung, indirekter Teilliquidation und Quasi-Wertschriftenhandel.

Die Unternehmenssteuerreform II ist zwangsläufig mit Mindererträgen verbunden. Dabei ist zwischen kurz- und langfristigen finanziellen Auswirkungen zu unterscheiden. In der Einführungsphase wird die Reform zu grösseren Mindererträgen (für Bund, Kantone und Gemeinden zwischen Fr. 730 und 790 Mio., je nach Modell) führen. Langfristig prognostiziert der Bundesrat die Ausfälle für Kantone und Gemeinden, je nach Modell, auf zwischen Fr. 465 und 585 Mio., während der Bund mit zusätzlichen Einnahmen im Umfang von Fr. 70 bis 100 Mio. rechnen könnte. Für die Kantone und Gemeinden sind deshalb nach Auffassung des Bundesrats Kompensationsmassnahmen unabdingbar.

2 Kantone

2.1 Basel-Landschaft

Der Regierungsrat hat Ende Januar 2004 einen Entwurf zur Änderung des Steuergesetzes in die Vernehmlassung

geschickt. Dabei wird die Abschaffung der Handänderungssteuer bei Unternehmensumstrukturierungen vorgeschlagen. Bei Umstrukturierungen wie Fusionen, Umwandlungen und Abspaltungen von Unternehmen soll ab 1. Januar 2005 auf die bisher zur Hälfte erhobene Handänderungssteuer vollständig verzichtet werden, wie dies auch vom Fusionsgesetz (s. Abschn. 1.3) vorgegeben wird. Zudem sollen auf kantonaler Ebene die Regelung des Steuerbezugs systematisch und redaktionell neu aufgebaut sowie die steuerlichen Normen des Behindertengleichstellungsgesetzes umgesetzt werden. Die Vernehmlassungsfrist dauerte bis Ende April 2004.

2.2 Basel-Stadt

Am 18. Februar 2004 hat der Grosse Rat verschiedene Änderungen des Steuergesetzes beschlossen. Lotteriegewinne und sonstige Gewinne aus Spiel und Wette sind (mit Ausnahme der Spielbankengewinne) nicht länger steuerbefreit. Ferner können behinderte Personen die behinderungsbedingten Kosten (entsprechend den Vorgaben des Behindertengleichstellungsgesetzes) uneingeschränkt von ihrem Einkommen abziehen. Schliesslich sind zwecks Vermeidung von Rückwirkungen die zeitlichen Grundlagen für den Ausgleich der kalten Progression neu so geregelt worden, dass der Ausgleich nicht mehr wie bisher für das Steuerjahr erfolgt, in dem der Teuerungsstand den ausgleichsrelevanten Indexstand überschreitet, sondern erst für die nachfolgende Steuerperiode. Die neuen Bestimmungen werden ab der Steuerperiode 2005 wirksam.

Verschiedene parlamentarische Vorstösse (Anzüge, Motionen) sind beim Regierungsrat oder bei der Grossratskommission WAK in Bearbeitung:

- Einführung des Vollsplittings bei der Ehegattenbesteuerung;
- steuerliche Entlastungen für Haushalte mit Kindern;
- Abzug für Zuwendungen an politische Parteien;
- Straffung der Einkommens- und Vermögenssteuertarife sowie
- degressiver Kinderbetreuungskostenabzug bei zunehmendem Einkommen.

2.3 Genf

Am 8. Februar 2004 wurden vom Volk folgende Steuergesetzesvorlagen gutgeheissen:

- *Wohneigentum*: Das Gesetz 8708 (Revision des Gesetzes über die Einregistrierungsgebühren) 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

aufeinander folgender Jahre genutzt wird. Wird diese Bedingung nicht erfüllt, erfolgt eine Nachbesteuerung. Die Pauschalreduktion auf den Einregistrierungsgebühren beim Grundstückerwerb 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 Veranlagungen, gerechnet vom Todestag resp. dem Tag der Schenkung an, nach Aufwand besteuert wurden.

2.4 Glarus

Die Landsgemeinde vom Mai 2004 wird über eine Revision des Steuergesetzes abstimmen. Vorgesehen ist die Integration von Bestimmungen des Behindertengleichstellungsgesetzes sowie des Fusionsgesetzes ins Steuergesetz. Zur Diskussion steht auch eine allgemeine Entlastung der Kapitalgesellschaften und Genossenschaften.

2.5 Graubünden

Der Regierungsrat des Kantons Graubünden hat am 9. März 2004 die Botschaft zu einer Teilrevision des Steuergesetzes zuhanden des Grossen Rates verabschiedet. Mit der Teilrevision wird in erster Linie eine Anpassung an das Bundesrecht (StHG und DBG) bezweckt. Die Vorlage soll in der Juni-Session im Grossen Rat beraten werden und auf den 1. Januar 2005 in Kraft treten.

Verschiedene Bestimmungen des kantonalen Steuergesetzes werden den zwingenden, seit 1. Januar 2001 direkt anwendbaren Bestimmungen des StHG angepasst. Neu eingeführt werden der Behindertenabzug und – für den Fall, dass das Steuerpaket 2001 angenommen wird – ein Kinderbetreuungsabzug als allgemeiner Abzug. Für die Besteuerung von Liegenschaftsvermittlern im interkantonalen Verhältnis wird eine gesetzliche Grundlage geschaffen, um Besteuerungslücken zu verhindern.

Weiter soll die Steuerbehörde die Möglichkeit erhalten, bei wirtschaftlich wenig leistungsfähigen Steuerpflichtigen auf eine Veranlagung zu verzichten, wenn ein Steuerbezug aussichtslos erscheint und ein Steuererlass gewährt werden müsste.

2.6 Schaffhausen

Auf die im Zusammenhang mit der Teilrevision des Steuergesetzes vom 15. September 2003 (Bestimmungen über die Reduktion der Grenzsteuerbelastung für natürliche Personen mit einem steuerpflichtigen Einkommen von mehr als Fr. 500 000 bzw. einem steuerpflichtigen Vermögen von mehr als Fr. 10 000 000) erhobene staatsrechtliche Beschwerde ist das Bundesgericht nicht eingetreten. Die gleichzeitig erhobene Stimmrechtsbeschwerde hat es abgewiesen.

Mit einer weiteren Steuergesetzrevision soll die heute bestehende «Kopfsteuer» reduziert bzw. abgeschafft werden. Daneben sind verschiedene Anpassungen an neue Bestimmungen des Bundesrechts (Behindertengleichstellungsgesetz, Fusionsgesetz) sowie weitere Änderungen vorgesehen (Aufhebung der dem DBG nachgebildeten Regelung über die Steuerpflicht von natürlichen Personen im Ausland mit einem Arbeitsverhältnis zum Bund oder einer anderen öffentlich-rechtlichen Körperschaft oder Anstalt des Inlandes; Grundstückgewinnsteueraufschub bei Ersatzbeschaffungen durch bestimmte juristische Personen; redaktionelle Änderung betreffend die Steuerpflicht von Personengesellschaften). Eine entsprechende Vorlage soll dem Kantonsrat im ersten Quartal 2004 unterbreitet werden.

2.7 Thurgau

Der Regierungsrat hat dem Grossen Rat einen Entwurf über die Änderung des Steuergesetzes unterbreitet. Dabei geht es in erster Linie um die Reform der Familienbesteuerung und um notwendige Anpassungen im Bereich des interkantonalen Steuerrechts.

Eingeführt werden soll das Teilsplitting für verheiratete Personen. Das Existenzminimum soll freigestellt und der Tarif im unteren und oberen Einkommensbereich gestreckt werden. Ebenso sollen die Prämien für die obligatorische Krankenpflegeversicherung und behinderungsbedingte Kosten uneingeschränkt abgezogen werden können. Zusätzlich sollen die Kinderabzüge erhöht und ein Alleinerzieherabzug eingeführt werden.

Im Gesetzesentwurf weiter enthalten sind die Reduktion des Progressionssatzes im obersten Einkommensbereich, die Erhöhung der Erlasskompetenz der Bezugsbehörden sowie der Verzicht auf Ausgleichszinsen auf Kapitalleistungen aus Vorsorge und bei der ergänzenden Vermögenssteuer. Der Regierungsrat beabsichtigt, die Änderungen zum Steuergesetz nach der Behandlung im Grossen Rat auf den 1. Januar 2005 in Kraft zu setzen.

2.8 Wallis

Der Staatsrat des Kantons Wallis hat beschlossen, dem Grossen Rat einen Entwurf zur Einführung einer Steuerermässigung für Kinder zu unterbreiten. Es ist vorgesehen, dass dieses Geschäft in der Mai-Session 2004 behandelt wird. Der Dekretsentwurf sieht vor, dass für jedes minderjährige oder in der beruflichen Ausbildung oder im Studium stehende Kind, für dessen Unterhalt der Steuerpflichtige aufkommt, vom Betrag der kantonalen Einkommenssteuer ein Anteil von höchstens Fr. 150 in Abzug gebracht werden kann. Die Ermässigung wird nach Abzug der Soziallasten und des Ehegattenrabatts vorgenommen. Sie ist fix und wird nicht indiziert.

Im Falle der Annahme durch den Grossen Rat tritt das Dekret rückwirkend auf den 1. Januar 2004 in Kraft. Zeitlich ist es bis zum Inkrafttreten der bundesrechtlichen Vorschriften über die Familienbesteuerung gemäss Steuerpaket, sollte dieses in der Volksabstimmung vom 16. Mai 2004 angenommen werden, limitiert. Längstens aber behält es seine Gültigkeit bis zum 31. Dezember 2005.

2.9 Zürich

Der Regierungsrat setzt die Änderung des Steuergesetzes vom 25. August 2003, mit der die natürlichen Personen entlastet werden, auf den 1. Januar 2006 in Kraft. Bei dieser Teilrevision wird das heute geltende Steuergesetz wie folgt geändert: Die kalte Progression bei den Einkommens- und Vermögenssteuertarifen sowie den betragsmässig festgelegten Abzügen wird ausgeglichen. Zudem sind bei folgenden Abzügen Erhöhungen geplant, die über den Ausgleich der Teuerung hinausgehen:

- persönlicher Abzug (im Einkommenssteuertarif als Nullstufe integriert): für Alleinstehende von Fr. 5500 auf 6200 sowie für Verheiratete von bisher Fr. 11 000 auf 12 400;
- Kinderabzug: von Fr. 5400 auf 6100;
- Kinderbetreuungskostenabzug: von Fr. 3100 auf 6000.

Am 30. November 2003 haben die Stimmberechtigten die Volksinitiative «Schluss mit amtlicher Verteuerung der Wohnkosten für Mieter und Eigentümer» angenommen. Diese Initiative sieht die Abschaffung der Handänderungssteuer vor. Diese Neuerung tritt unter Vorbehalt der Erhaltung des Abstimmungsergebnisses am 1. Januar 2005 in Kraft.

Am 16. Mai 2004 entscheidet das Volk über eine Änderung des Steuergesetzes, die für Personen im gesetzlichen AHV-Alter einen Abzug von Fr. 1000 vorsieht. Ehepaaren steht der doppelte Abzug zu. Der besondere Steuerabzug für Steuerpflichtige im Rentenalter war mit

der Totalrevision des kantonalen Steuergesetzes abgeschafft worden. Im September 2002 aber hatten die Stimmberechtigten die Volksinitiative «für eine geringere Besteuerung der Seniorinnen und Senioren» angenommen, die zur Unterbreitung der nun zur Abstimmung gelangenden Gesetzesrevision führte.

3 Doppelbesteuerungsabkommen

Im Januar wurden die Verhandlungen über den Abschluss eines Doppelbesteuerungsabkommens mit *Peru* aufgenommen. Sie werden voraussichtlich noch im Laufe dieses Jahres weitergeführt.

Im März fanden Gespräche mit *Kuwait* über Probleme bei der Anwendung des Einkommens- und Vermögenssteuerabkommens vom 16. Februar 1999 durch Kuwait statt. Schweizerischerseits wurde die als abkommenswidrig betrachtete kuwaitische Zuliefergewinnbesteuerung bei der Lieferung von Waren, Gütern oder Anlageteilen durch ein schweizerisches Unternehmen an eine in Kuwait ansässige Betriebsstätte oder verbundene Person beanstandet. Kuwait stellte sich auf den Standpunkt, dass diese Besteuerung, weil nicht ausdrücklich ausgeschlossen, zulässig sei. Die kuwaitische Seite zeigte sich aber bereit, in einer Teilrevision des Abkommens diese Zuliefergewinnbesteuerung auszuschliessen, forderte aber im Gegenzug diverse, über das geltende Abkommen hinausgehende Entlastungen von den schweizerischen Steuern. Diese Forderungen erschienen aus schweizerischer Sicht als nicht annehmbar. Das weitere Vorgehen wird zu prüfen sein.

Auf Wunsch der *USA* fanden im März erste Gespräche betreffend eine Teilrevision des bestehenden Einkommenssteuerabkommens vom 2. Oktober 1996 statt. Es ist vorgesehen, diese Verhandlungen im August 2004 weiterzuführen. Dabei wird auch die Frage der Revision des Erbschaftssteuerabkommens vom 9. Juli 1951 besprochen werden.

Impressum (Fortsetzung)

IFF Beirat Steuerrecht

Dr. Kurt Arnold
Prof. Dr. Peter Athanas
Dr. Ruedi Baumann
Dr. Ivo P. Baumgartner
Dr. Ulrich Cavelti
Yvon de Coulon, tit. brevet avocat
Dr. Marco Duss
Lic. iur. Urs Hartmann
Dr. Walter Jakob
Dr. Heinz Keller
Dr. Urs Landolf
Alfred Meier, Fürsprecher
Dr. Thomas Meister
Prof. Dr. Xavier Oberson
Prof. Dr. Markus Reich
Dr. Alfred Storck
Prof. Dr. Klaus A. Vallender
Prof. Dr. Robert Waldburger
Lic. iur. Rainer Zigerlig

Abonnement

Ausfüllen und senden/faxen an:

IFF Institut für Finanzwissenschaft 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 Ausgabe 2004/1

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:
