
IFF Institut für Finanzwissenschaft
und Finanzrecht



Universität St.Gallen

IFF Forum für Steuerrecht

Aus dem Inhalt

Prof. Dr. Pascal Hinny

**Das Diskriminierungsverbot des Personenverkehrsabkommens
im Schweizer Steuerrecht**

Dr. Ivo P. Baumgartner

Steuerharmonisierung und interkantonale Freizügigkeit (2. Teil)

Dr. Maja Bauer-Balmelli

Altreservenpraxis – ein rechtliches Argumentarium

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

Rechtsprechung im Jahr 2003 (1. Teil)

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

Gesetzgebungs-Agenda 2004/3

2004/3

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

Redaktion

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

Erscheinungsweise

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

Bezugspreis

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

Bestellungen

Beim Verlag

Abbestellungen

Schriftlich beim Verlag bis spätestens sechs Wochen vor Jahresende

Manuskripte und Rezensionsexemplare

Bitte an den Verlag

Urheber- und Verlagsrechte

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

Konzept und Gestaltung

Designalltag Zürich, Ruedi Rüegg, Zürich

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

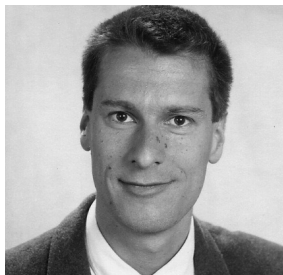
2004/3

Inhalt

	Artikel	
Prof. Dr. Pascal Hinny	Das Diskriminierungsverbot des Personenverkehrsabkommens im Schweizer Steuerrecht	165
Dr. Ivo P. Baumgartner	Steuerharmonisierung und interkantonale Freizügigkeit (2. Teil)	189
	Praxis-Forum	
Dr. Maja Bauer-Balmelli	Altreservenpraxis – ein rechtliches Argumentarium	201
	Rechtsprechungs-Überblick	
Prof. Dr. Markus Reich/ Prof. Dr. Robert Waldburger	Rechtsprechung im Jahr 2003 (1. Teil)	214
	Gesetzgebungs-Agenda	
Lic. iur. Rainer Zigerlig/ Lic. iur. Agostino Cozzio/ Eric Hess, Fürsprecher	Gesetzgebungs-Agenda 2004/3	231

Das Diskriminierungsverbot des Personenverkehrsabkommens im Schweizer Steuerrecht

Prof. Dr. iur. Pascal Hinny



*Pascal Hinny, Prof. Dr. iur.,
Lehrstuhl für Steuerrecht an
der Rechtswissenschaftlichen
Fakultät der Universität Frei-
burg i. Ü.; Rechtsanwalt und
dipl. Steuerexperte, Lenz &
Staehein, Zürich*

Inhalt

1	Einführung	3	Zusammenfassung
1.1	Inhalt des Personenverkehrsabkommens		Literatur
1.2	Auslegung		Weitere Dokumente
1.3	Inkrafttreten		EuGH-Entscheide
1.4	Anwendungsbereich		
1.5	Übernahme des Acquis Communautaire und insbesondere der EuGH-Rechtsprechung		
1.6	Verhältnis zum Landesrecht und zu anderen Staatsverträgen		
1.7	Individueller Rechtsschutz		
1.7.1	Direkte Anwendbarkeit		
1.7.2	Ausgestaltung des Rechtsmittelverfahrens		
2	Steuerrechtlich relevanter Inhalt		
2.1	Diskriminierungsverbot		
2.2	Beschränkungsverbot		
2.3	Vorbehalte und Rechtfertigungsgründe		
2.3.1	Im Allgemeinen		
2.3.2	Art. 21 FZA im Besonderen		
2.3.2.1	Art. 21(1) FZA		
2.3.2.1.1	Verhältnis der FZA- zu den DBA-Diskriminierungsverboten		
2.3.2.1.2	Grenzgängerbesteuerung im Besonderen		
2.3.2.2	Art. 21(2) FZA		
2.3.2.2.1	Unterscheidung bei der Anwendung der Steuervorschriften		
2.3.2.2.2	Personen in nicht vergleichbaren Situationen, insbesondere hinsichtlich ihres Wohnsitzes		
2.3.2.2.2.1	Exkurs: Schumacker-Rechtsprechung		
2.3.2.2.2.2	Erlaubnis der Quellenbesteuerung		
2.3.2.2.3	Schweizer Literatur und Verwaltungsauffassung zu den steuerlichen Auswirkungen des FZA		
2.3.2.3	Art. 21(3) FZA		

Der Inhalt dieses Aufsatzes ist Teil eines Forschungsprojektes, welches demnächst abgeschlossen und publiziert werden soll. Der Aufsatz befasst sich vorab mit auslegungstechnischen Fragen des Personenverkehrsabkommens. Insbesondere stellt sich die Frage nach dem Umfang des mit dem Abkommen übernommenen EG-rechtlichen Gebots der Inländerbehandlung (Verbot der Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit bei vergleichbaren Verhältnissen) im Steuerrecht. In einem weiteren, für die nächste Ausgabe geplanten Aufsatz wird sodann – praktisch – der Einfluss der EuGH-Rechtsprechung auf die Quellensteuerordnung dargestellt.

1 Einführung

Das Personenverkehrsabkommen¹ (auch «Freizügigkeitsabkommen [FZA]») ist am 1. Juni 2002 zusammen mit sechs weiteren sektoriellen Abkommen in Kraft getreten. Formell handelt es sich bei den Abkommen um staats- bzw. völkerrechtliche Verträge zwischen der Schweiz und der Europäischen Gemeinschaft bzw. den einzelnen EU-Mitgliedstaaten.

1.1 Inhalt des Personenverkehrsabkommens

Das Personenverkehrsabkommen bezweckt die Verwirklichung des freien Personenverkehrs zwischen der Schweiz und der EU auf der Grundlage der in der EG geltenden Bestimmungen². Durch das Abkommen wird die Personenfreizügigkeit im Ergebnis auf die Schweiz ausgedehnt.³

Wie das den Regelungen zugrunde liegende EG-Recht stützt sich die Personenfreizügigkeit auf drei Pfeiler und gewährt die folgenden Rechte:

- *Bewegungsrechte*⁴, d. h. das Recht auf Einreise, Ausreise und Aufenthalt zwecks Ausübung einer unselbständigen, selbständigen oder zeitlich begrenzten Dienstleistungs-Tätigkeit, sowie das

Recht auf Verbleib nach Beendigung der Erwerbstätigkeit; ausserdem das Recht auf Einreise und Aufenthalt von Personen, die keine Erwerbstätigkeit ausüben. Der persönliche Geltungsbereich umfasst darüber hinaus auch die Familienangehörigen dieser Personen;

- Recht auf Inländerbehandlung (Recht auf gleiche Beschäftigungs- und Arbeitsbedingungen, gleiche steuerliche und soziale Vergünstigungen, gleichen Unterricht an den Berufsschulen und den Umschulungszentren, gleiche Gewerkschaftsrechte und gleiche Wohnung wie die Inländer);
- Begleitrechte (Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherheit, gegenseitige Anerkennung beruflicher Qualifikationen).

Diese Rechte stehen unter dem sog. *ordre-public-Vorbehalt*⁵ und weiteren im FZA enthaltenen⁶ und in der EuGH-Rechtsprechung entwickelten Vorbehalten.

1.2 Auslegung

Für die Auslegung von völkerrechtlichen Verträgen sind grundsätzlich die Regeln des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge vom 23. Mai 1969⁷ (auch «Wiener Vertrags-Konvention [WVK]») massgebend⁸. Gemäss Art. 1 findet die WVK auf Verträge zwischen Staaten Anwendung. Das FZA stellt jedoch nicht nur einen Vertrag zwischen Staaten, sondern auch einen Vertrag zwischen der Schweiz und der EG dar. Dennoch wird allgemein davon ausgegangen, dass die WVK für die Auslegung des FZA massgeblich ist⁹.

Gemäss den massgeblichen Art. 31–33 WVK ist für die Auslegung eines völkerrechtlichen Vertrages v. a. der Wortlaut im Zusammenhang des gesamten Vertrags und im Lichte des objektivierten Vertragszwecks massgeblich. Der Wille der Parteien ist dabei nur insofern von Bedeutung, als er im Vertragstext seinen Ausdruck gefunden hat.¹⁰ Was den Wortlaut anbelangt, existieren die Sektoriellen Abkommen in den elf Amtssprachen der EU, welche alle gleichermassen verbindlich sind¹¹.

1 Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft einerseits und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten andererseits über die Freizügigkeit, vom 21. Juni 1999, SR 0.142.112.681.

2 Präambel FZA.

3 WÖLKER/GRILL, in: Groeben/Schwarze, 2003, Vorbem. zu den Art. 39 bis 41 EG, Ziff. 60.

4 Art. 1 FZA.

5 Art. 5(1) Anhang I FZA.

6 In steuerlicher Hinsicht insbesondere in Art. 21 FZA.

7 SR 0.111. Für die Schweiz am 6. Juni 1990 in Kraft getreten.

8 HÄFELIN/HALLER, 2001, 25; VOGEL, in: Vogel/Lehner, 2003, Einl., Ziff. 105 ff.; BBl 1989 II, 775 ff.; BGE 117 V 268 vom 8. November 1999, E. 3b; BGE 130 II 113 vom 19. Dezember 2003, 2A.246/2003, E. 6.1.

9 Vgl. etwa: BREITENMOSER/ISLER, 2001, 206; KAHIL-WOLFF/MOSTERS, Struktur, 2001, 21; HAILBRONNER, 2003, 48; THÜRER/HILLEMANN, 2002, 22, 28 und 35. Gegen eine direkte Anwendung: EPINEY/MEIER/MOSTERS, 2004, 150 f., welche jedoch die Anwendung der WVK nicht grundsätzlich in Frage stellen.

10 VOGEL, in: Vogel/Lehner, 2003, Einl., Ziff. 106 f.

11 EPINEY/MEIER/MOSTERS, 2004, 147.

Ergänzende Auslegungsmittel, insbesondere die vorbereitenden Arbeiten (*travaux préparatoires*) und die Umstände des Vertragsschlusses können gemäss Art. 32 WVK herangezogen werden: einerseits um die sich unter Art. 31 WVK ergebende Bedeutung zu bestätigen, andererseits um die Bedeutung zu bestimmen, wenn die Auslegung nach Art. 31 WVK mehrdeutig oder unklar ist oder zu einem sinnwidrigen oder unvernünftigen Ergebnis führt. Bei diesen ergänzend zuzuziehenden Materialien handelt es sich jedoch nur um Dokumente, die im Zusammenhang mit der Vertragsverhandlung vorgelegt oder hergestellt wurden.¹² Keine solchen Dokumente stellen dabei die Botschaften zu Händen der eidg. Räte zur Genehmigung von Staatsverträgen dar. Diese Botschaften werden von der Schweiz nämlich einseitig und regelmässig erst nach dem Abschluss der Verhandlungen erstellt. Anderer Auffassung ist das Bundesgericht, welches im Widerspruch zur WVK die Botschaften zu Händen der eidg. Räte regelmässig bezieht, wenn diese Aufschluss über die Entstehungsgeschichte bzw. den Willen der Vertragsparteien (die «Umstände des Vertragsschlusses») geben¹³. Im Zusammenhang mit dem FZA zieht das Bundesgericht die Botschaft Sektorielle Abkommen, 1999, gar direkt zur Auslegung einzelner Bestimmungen des FZA heran¹⁴. Ebenso irrelevant sind schliesslich die parlamentarischen Beratungen oder die Unterlagen für eine allfällige Volksabstimmung über einen Staatsvertrag¹⁵. Dies im Unterschied zur Auslegung von nationalen Normen, wo diese Materialien zum Standard der für eine Auslegung heranzuziehenden Dokumente gehören.

Richtigerweise muss damit davon ausgegangen werden, dass die Botschaft Sektorielle Abkommen 1999 zurückhaltend und v. a. nur zur Ermittlung der Umstände des Vertragsschlusses, als Auslegungshilfe herangezogen wird. Keine Bedeutung hat die Botschaft m. E. dort, wo

sie dem Wortlaut des FZA widerspricht oder Aussagen enthält, welche dem Wortlaut in guten Treuen nicht zu entnehmen sind¹⁶. In diesen Fällen wird in den nachfolgenden Ausführungen die Botschaft wie eine Auffassung der Verwaltung, ohne die erhöhte Bedeutung von Materialien, behandelt.

Weitere, iSd WVK verwertbare Materialien sind sowohl in der Schweiz als auch bei der EU-Kommission nicht erhältlich. Für die vorliegende Arbeit war einzig ein im Zusammenhang mit den Verhandlungen erstellter vertraulicher Bericht einer Arbeitsgruppe der Konferenz staatlicher Steuerbeamter aus dem Jahre 1998 zugänglich¹⁷. Dabei handelt es sich jedoch um ein einseitig von Schweizer Behörden erarbeitetes Dokument.

1.3 Inkrafttreten

Das Personenverkehrsabkommen ist am 1. Juni 2002 in Kraft getreten. Die Personenfreizügigkeit wird schrittweise in fünf Etappen eingeführt. Zwölf Jahre nach Inkrafttreten ist die Freizügigkeit vollständig verwirklicht¹⁸. Die im Steuerrecht v. a. relevanten Gleichbehandlungsge- und Diskriminierungsverbote sowie das Beschränkungsverbot sind bereits ab Inkrafttreten des Abkommens wirksam¹⁹.

1.4 Anwendungsbereich

In *räumlicher Hinsicht* gilt das Abkommen für die Schweiz und die EU-Mitgliedstaaten im Zeitpunkt der Unterzeichnung des FZA (21. Juni 1999)²⁰. Mit den EFTA-Staaten Island, Norwegen und Liechtenstein hat die Schweiz dem FZA entsprechende Verträge abgeschlossen²¹. Damit gelten zur Zeit die Regeln des FZA bzw. die entsprechend mit den EFTA-Staaten vereinbarten Regeln für Staatsangehörige der folgenden Staaten: Belgien, Frankreich, Österreich, Dänemark, Griechenland, Spanien, Deutschland, Grossbritannien, Luxem-

12 VOGEL, in: Vogel/Lehner, 2003, Einl., Ziff. 110.

13 HÖHN, 1993, 78, unter Hinweis auf einen BGE vom 20. Februar 1970, publiziert in LOCHER/MEIER/VON SIEBENTHAL B 23.1 Nr. 4 E. 3 und Pra 80 (1991) Nr. 34 E. 3b. Vgl. dazu auch LOCHER, 2000, 104, welcher ausserdem – unter Verweis auf den älteren BGE 112 V 150 – auch auf Vorbehalte des Bundesgerichts gegenüber dem Beizug dieser einseitigen Verlautbarungen hinweist. Vgl. ausserdem auch die Zusammenstellung in LOCHER, 1993, 576. Kritisch gegenüber dieser bundesgerichtlichen Praxis auch OBERSON, 2004, 25, mit weiteren Hinweisen.

14 BGE 130 II 1 vom 4. November 2003, 2A.91/2003, E. 3.5 und E. 3.6.3; BGE 130 V 51 vom 9. Dezember 2003, H 132/03, E. 5.2; BGE H 197/03 vom 20. Februar 2004, E. 4.1 und E. 4.2.

15 Zu den entsprechenden Materialien in Deutschland vgl. die Ausführungen bei VOGEL, in: Vogel/Lehner, 2003, Einl., Ziff. 110. Siehe dazu auch RIVIER, 2000, 124, und DERS. 2002/03, 117, FN 105, hinsichtlich der Botschaft zu den bilateralen Verträgen.

16 Gl. M. RIVIER, 2002/03, 119, FN 105.

17 Bericht Arbeitsgruppe Konferenz staatlicher Steuerbeamter, 1998.

18 Art. 10 FZA und Art. 26 Anhang I FZA. Vgl. dazu etwa GROSSEN/DE PALÉZIEUX, 2002, 113 ff., oder EPINEY/MEIER/MOSTERS, 2004, 151.

19 Botschaft Sektorielle Abkommen, 1999, 185. Die Botschaft bezieht sich nicht ausdrücklich auf das Beschränkungsverbot und erwähnt hier somit lediglich die Inländerbehandlung.

20 Präambel FZA.

21 Abkommen zur Änderung des Übereinkommens zur Errichtung der Europäischen Freihandelsassoziation vom 21. Juni 2001. Zu den Sonderregelungen mit Liechtenstein vgl. Protokoll betreffend den freien Personenverkehr zwischen der Schweiz und Liechtenstein, BBI 2001, 5326 ff., sowie Weisungen VEP, Ziff. 1.3.2. Vgl. auch EPINEY/MEIER/MOSTERS, 2004, 148, mit Hinweisen.

burg, Portugal, Finnland, Irland, Schweden, Italien, Niederlande (EU-Staaten: Stand Ende April 2004 und vor EU-Osterweiterung); Island, Norwegen und Liechtenstein (EFTA-Staaten). Die Regeln sind darüber hinaus auch auf EG-Angehörige mit den folgenden Wohnsitzorten anwendbar: Guadeloupe, Guyana, Martinique, La Réunion, Azoren, Madeira, Kanarische Inseln, Jersey, Guernsey, Alderney, Sark, Man, Grönland und Färöer-Inseln²².

Am 1. Mai 2004 hat sich die EU um zehn neue Mitgliedstaaten erweitert. Nach dem Beitritt von Estland, Lettland, Litauen, Polen, Slowakei, Slowenien, Tschechien, Ungarn, Malta und Zypern umfasst die EU 25 Mitgliedstaaten. Infolge dieser Erweiterung soll das FZA auf diese neuen Mitgliedstaaten ausgedehnt werden. Ein entsprechendes Protokoll zum FZA wurde am 2. Juli 2004 initialisiert²³. Über die Ausdehnung des Freizügigkeitsabkommens wird die Bundesversammlung in einem Bundesbeschluss entscheiden, welcher dem fakultativen Referendum untersteht.²⁴ Entsprechend wird nach Inkrafttreten dieses Protokolls der freie Personenverkehr auch im Verhältnis zu diesen Staaten schrittweise eingeführt. Dabei werden aber der Grundsatz der Inländerbehandlung und mithin die vorliegend interessierenden Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote ab Inkrafttreten des Protokolls gelten.

Der *persönliche Anwendungsbereich* umfasst die genannten Staatsangehörigen der Schweiz, der EU- und der EFTA-Mitgliedstaaten, die auf dem Hoheitsgebiet der anderen Vertragspartei Arbeitnehmer²⁵, Selbständig-erwerbende²⁶, Erbringer kurzzeitiger Dienstleistungen²⁷ oder Nichterwerbstätige²⁸ sind. Juristische Personen werden von der Niederlassungsfreiheit des Personenverkehrsabkommens nicht erfasst²⁹. Begünstigt sind aber auch die Familienangehörigen all dieser aufenthaltsberechtigten Personen. Als Familienangehörige

gelten, unabhängig von ihrer Staatsangehörigkeit (auch Drittstaatsangehörige), der Ehegatte und die unter 21 Jahre alten Verwandten in absteigender Linie, die Verwandten des Ehegatten in aufsteigender Linie sowie der Ehegatte und die unterhaltsberechtigten Kinder von Studierenden³⁰. Im Rahmen der Dienstleistungsfreiheit sind auch juristische Personen, die nach dem Recht eines Mitgliedstaates der EG, der EFTA oder der Schweiz gegründet wurden und ihren statutarischen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung in der EG, EFTA oder Schweiz haben, vom Anwendungsbereich umfasst³¹. Ebenfalls berechtigt sind, unabhängig von deren Staatsangehörigkeit, Personen, welche von einer sich für die Erbringung von Dienstleistungen qualifizierenden Gesellschaft entsandt werden und davor dauerhaft auf dem regulären Arbeitsmarkt in der EG, EFTA oder Schweiz zugelassen waren³².

In *sachlicher Hinsicht* umfasst die Personenfreizügigkeit nur grenzüberschreitende, primär wirtschaftliche Sachverhalte, insbesondere zwecks Ausübung einer Erwerbstätigkeit oder Erbringung einer Dienstleistung. Rein innerstaatliche Sachverhalte sind vom Anwendungsbereich des FZA nicht erfasst.³³

Der Grundsatz des Diskriminierungsverbots, wie auch derjenige des Beschränkungsverbots, sind im gesamten Schweizer Recht, einschliesslich des Steuerrechts, massgebend³⁴.

1.5 Übernahme des *Acquis Communautaire* und insbesondere der EuGH-Rechtsprechung

Das Personenverkehrsabkommen verwirklicht die Freizügigkeit auf der Basis der in der EG geltenden Bestimmungen³⁵. Unterschiede in der Anwendung sind nur denkbar, sofern und soweit in den Abkommen gewährte

22 Bundesamt für Zuwanderung, Integration und Auswanderung, Freier Personenverkehr Schweiz-EU/EFTA, Umsetzung des Freizügigkeitsabkommens in der Schweiz, Rundschreiben über Grundsatzfragen, Geltungsbereich des FZA: www.imes.admin.ch/personenverkehr/umsetzung/rundschreiben_d.asp (besucht am 12. Juli 2004).

23 Protocol to the Agreement between the European Community and its Member States, of the one part, and the Swiss Confederation, of the other, on the free movement of persons regarding the participation as contracting parties of the Czech Republic, the Republic of Estonia, the Republic of Cyprus, the Republic of Latvia, the Republic of Lithuania, the Republic of Hungary, the Republic of Malta, the Republic of Poland, the Republic of Slovenia and the Slovak Republic pursuant to their accession to the European Union.

24 Integrationsbüro EDA/EVD, Die EU-Erweiterung und die Ausdehnung des Personen-Freizügigkeitsabkommens, 1 f.: www.imes.admin.ch/personenverkehr/eu_erweiterung/factsheet_d.asp (besucht am 7. Juli 2004).

25 Art. 6 – 11 Anhang I FZA.

26 Art. 12 – 16 Anhang I FZA.

27 Art. 5 FZA iVm Art. 17 – 23 Anhang I FZA.

28 Art. 6 FZA iVm Art. 24 Anhang I FZA.

29 GASSER, 2001, 283, und GROSSEN/DE PALÉZIEUX, 2002, 121.

30 Art. 3 Anhang I FZA.

31 Art. 5(1) FZA iVm Art. 18 Anhang I FZA und Art. 2(3) VEP.

32 Art. 2(3) VEP.

33 Vgl. auch SCHEUER, in: Lenz/Borchardt, 2003, Art. 39, Ziff. 3 f.

34 Vgl. auch Kreisschreiben 2003, Ziff. 7.

35 Präambel FZA; Botschaft Sektorielle Abkommen, 1999, 183 f. Dieses Ziel wird auch vom Bundesgericht (insbesondere von der im Steuerrecht zuständigen II. Öffentlichrechtlichen Abteilung) anerkannt: BGE 130 II 1 vom 4. November 2003, 2A.91/2003, E. 3.3.

Rechte (insbesondere bestimmte Bewegungs- und Gleichbehandlungsrechte) nicht erwähnt werden, obwohl sie im Gemeinschaftsrecht enthalten sind. Soweit ersichtlich betrifft dies nur, aber immerhin, das Recht auf Gleichbehandlung der Nichterwerbstätigen. Für diese erschöpft sich die Regelung im Aufenthaltsrecht, ohne auch ein spezielles Gleichbehandlungsgebot zu statuieren, wie dies bei den Arbeitnehmern, den Selbständigerwerbenden und den Dienstleistungserbringern der Fall ist³⁶. Demnach ist das FZA überall dort, wo es eine entsprechende Regelung enthält, auch wenn der Wortlaut nicht genau mit den EG-vertraglichen Bestimmungen übereinstimmt, gleich zu verstehen und anzuwenden wie das einschlägige Gemeinschaftsrecht³⁷. Unbedeutend ist dabei, dass die Schweiz das Abkommen grundsätzlich autonom anwendet.

Zur Erreichung dieses Ziels sollen gemäss Art. 16(1) FZA unter dem FZA gleichwertige Rechte wie in der EG Anwendung finden und gemäss Art. 16(2) FZA die einschlägige EuGH-Rechtsprechung wie folgt berücksichtigt werden:

(2) Soweit für die Anwendung dieses Abkommens Begriffe des Gemeinschaftsrechts herangezogen werden, wird hierfür die einschlägige Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaft vor dem Zeitpunkt der Unterzeichnung berücksichtigt.

In materieller Hinsicht enthalten die originären Bestimmungen betreffend Einreise- und Aufenthaltsrechte sowie Inländergleichbehandlung des FZA den primär- und sekundärrechtlichen Rechtsbestand des freien Personenverkehrs einschliesslich des Gebots der Inländerbehandlung. Diesbezüglich ist die gefestigte und konstante EuGH-Rechtsprechung inner- und ausserhalb des Steuerrechts zu berücksichtigen.

In zeitlicher Hinsicht kann gemäss Hailbronner nicht formal auf das Datum des betreffenden EuGH-Entscheidungs abgestellt werden. Demnach sei auch Rechtsprechung zu berücksichtigen, «die bereits vor dem Zeitpunkt der Unterzeichnung vorhanden war, aber später unter Fortführung der früheren Rechtsprechung konkretisiert worden ist.» Anders sei die Rechtslage, «wenn der Gerichtshof von seiner früheren Rechtsprechung abweicht oder unter Hinweis auf neuere Entwicklungen oder Erkenntnisse seine Rechtsprechung modifiziert.»³⁸

Ähnlich ist für Grossen/de Palézieux die Rechtsprechung, welche bis zum 21. Juni 1999 «entwickelt wurde», massgebend³⁹.

Das Bundesgericht fühlt sich zunächst nur an vor dem 21. Juni 1999 gefällte Urteile gebunden. Es führt hinsichtlich neuerer EuGH-Urteile in konstanter Praxis Folgendes aus: «Das erwähnte Urteil datiert indes aus der Zeit nach der Unterzeichnung des Abkommens am 21. Juni 1999, so dass die Interpretation durch den Gerichtshof laut Art. 16 Abs. 2 FZA für die Anwendung des Abkommens nicht verbindlich ist.»⁴⁰ Dennoch werden z. T. auch neuere Urteile ohne weiteres berücksichtigt.

Entscheidend ist schliesslich, wie stark die rechtsanwendenden Behörden an die EuGH-Präjudizien gebunden sind: Gemäss Art. 16(2) Satz 1 FZA wird die einschlägige Rechtsprechung für die Anwendung des Abkommens «berücksichtigt» (französisch: «il sera tenu compte de la jurisprudence pertinente»; italienisch: «si terrà conto della giurisprudenza pertinente»; englisch: «account shall be taken of the relevant case law»).

Die Präambel des FZA sieht vor, dass die Personenfreizügigkeit auf der Grundlage der in der EG geltenden Bestimmungen verwirklicht wird. Gemäss Art. 16(1) FZA treffen die Vertragsparteien zur Erreichung der Ziele des Abkommens «alle erforderlichen Massnahmen, damit in ihren Beziehungen gleichwertige Rechte und Pflichten wie in den Rechtsakten der Europäischen Gemeinschaft, auf die Bezug genommen wird, Anwendung finden.» In diesem Zusammenhang wird denn auch die Berücksichtigung der EuGH-Rechtsprechung statuiert. Dabei wird die Schweiz auch über neuere Rechtsprechung unterrichtet und stellt der gemischte Ausschuss die Auswirkung dieser neueren Rechtsprechung auf das Abkommen fest.⁴¹ Diese vertraglichen Regelungen lassen auf eine enge Bindung an die EuGH-Präjudizien schliessen. Dies wird schliesslich auch in der bundesrätlichen Botschaft bestätigt: Demnach gelten «die Regeln des Freien Personenverkehrs – wie sie innerhalb der EU bereits zur Anwendung kommen – [...] auch für die Schweiz»⁴², dies unter Vorbehalt der Übergangsbestimmungen. Wie erwähnt, ist dabei jedoch die hier interessierende Inländerbehandlung ab Inkrafttreten zu gewähren.

36 Art. 9, 15 und 19 Anhang I FZA.

37 «Die Regeln des freien Personenverkehrs – wie sie innerhalb der EU bereits zur Anwendung kommen – gelten grundsätzlich [...] auch für die Schweiz» (Botschaft Sektorielle Abkommen, 1999, 183). Vgl. auch GASSER, 2001, 274; GROSSEN/DE PALÉZIEUX, 2002, 103 und 106.

38 HAILBRONNER, 2003, 51.

39 GROSSEN/DE PALÉZIEUX, 2002, 115.

40 BGE 130 II 1 vom 4. November 2003, 2A.91/2003, E. 3.5.

41 Art. 16(2) Sätze 2 und 3 FZA.

42 Botschaft Sektorielle Abkommen, 1999, 183.

Gemäss Epiney/Meier/Mosters ist aufgrund von Art. 16(2) iVm der Präambel zum FZA und mit Art. 16(1) FZA die einschlägige EuGH-Rechtsprechung «massgeblich», wenn sich aus Systematik, Sinn und Zweck nichts anderes ergibt⁴³. Die den freizügigkeitsrechtlichen Vorschriften des primären und sekundären Gemeinschaftsrechts weitgehend nachgebildeten Bestimmungen seien dabei «in Übereinstimmung» mit der EuGH-Rechtsprechung auszulegen⁴⁴. Gemäss Grossen/de Palézieux und Jaag sind die schweizerischen Instanzen «verpflichtet», die EuGH-Rechtsprechung zu berücksichtigen⁴⁵. Auch Kahil-Wolff geht von einer «Verpflichtung» zur Berücksichtigung und von einer «Massgeblichkeit» der freizügigkeitsfreundlichen EuGH-Rechtsprechung aus⁴⁶.

Von einer solchen Bindung an die EuGH-Entscheide scheint auch das Bundesgericht auszugehen: Dabei spricht es⁴⁷ von «Auslegung im Lichte»⁴⁸, «Anwendung»⁴⁹, «Gebrauch»⁵⁰, «Verpflichtung zur Übernahme»⁵¹ und gar von «Bindung an»⁵² und «Transformation der EuGH-Entscheide ins Schweizer Recht»⁵³. Diese Auffassung wird insbesondere auch von der in steuerrechtlichen Angelegenheiten zuständigen II. Öffentlich-rechtlichen Abteilung des Bundesgerichts massgeblich mitgetragen.

Damit sind nach herrschender Lehre und Auffassung des Bundesgerichts die einschlägigen EuGH-Entscheide nicht bloss unverbindlich zu konsultieren. Sie sind für die Auslegung und die Anwendung des FZA massgeblich anzuwenden. In der bundesgerichtlichen Praxis wird denn auch das EG-Recht, einschliesslich der EuGH-Entscheide, schon fast selbstverständlich und ohne weiteres wie eigenes Recht angewendet.

Neuere, d. h. ab dem 21. Juni 1999 ergangene Rechtsprechung ist gemäss Art. 16(2) FZA formal nicht zu berücksichtigen. Die Auswirkung neuerer Rechtsprechung auf das Abkommen stellt der gemischte Ausschuss auf An-

trag einer Vertragspartei fest⁵⁴. Mit anderen Worten ist zur Beurteilung von ab dem 1. Juni 2002 verwirklichten Sachverhalten, welche unter das FZA fallen, die EuGH-Rechtsprechung bis und mit dem 20. Juni 1999 zwingend zu berücksichtigen. Neuere Rechtsprechung ist formal nicht Gegenstand des Abkommens, solange der gemischte Ausschuss dies nicht ausdrücklich feststellt.

Angesichts der Zielsetzung des Vertrages, die Freizügigkeit «auf der Grundlage der in der Europäischen Gemeinschaft geltenden Bestimmungen zu verwirklichen»⁵⁵, und um ein ungewolltes Auseinanderdriften der Rechtsanwendung zu vermeiden, ist m. E. folgendermassen zu unterscheiden: Neuere Rechtsprechung, die bisherige Rechtsprechung lediglich präzisiert und den Rahmen des Rechtsbestandes per 21. Juni 1999 bzw. zwischenzeitlich formell einbezogener Rechtsprechung nicht sprengt, ist für die Auslegung zu berücksichtigen. Dabei ist jedoch zu berücksichtigen, dass der EuGH Praxisänderungen grundsätzlich nicht deklariert⁵⁶. Mit Breitenmoser/Isler ist somit bei einer (präzisierung) Eingrenzung der Freizügigkeit durch den EuGH davon auszugehen, dass dies auch unter dem FZA gilt⁵⁷. Wo allerdings der EuGH qualitativ neue Wege beschreitet und diese Entwicklung am 21. Juni 1999 aufgrund des damaligen Entscheidbestandes nicht absehbar war, ist diese Rechtsprechung – ohne formellen Beschluss des gemischten Ausschusses – nicht Gegenstand des Abkommens und an sich nicht zu berücksichtigen. Dies kann eine rechtsanwendende Behörde aber nicht an einer rechtsvergleichenden Berücksichtigung bei der Auslegung der Vertragsbestimmungen hindern.

Eine ähnliche Haltung scheint das Bundesgericht zu vertreten. Bei der Auslegung des FZA berücksichtigt es durchaus auch ab dem 21. Juni 1999 ergangene EuGH-Entscheide, vor allem sofern sie die bisherige Jurisprudenz präzisieren⁵⁸. Bisweilen lässt sich das Bundesge-

43 EPINEY/MEIER/MOSTERS, 2004, 151.

44 EPINEY/MEIER/MOSTERS, 2004, 152.

45 GROSSEN/DE PALÉZIEUX, 2002, 133; JAAG, 2002, 47.

46 KAHIL-WOLFF/MOSTERS, Struktur, 2001, 22 f.

47 Z. T. übersetzt aus dem französischen Originaltext.

48 BGE 130 II 113 vom 19. Dezember 2003, 2A.246/2003, E. 6.1.

49 BGE 130 II 113 vom 19. Dezember 2003, 2A.246/2003, E. 6.3.

50 BGE 130 II 113 vom 19. Dezember 2003, 2A.246/2003, E. 6.3.

51 BGE 130 II 113 vom 19. Dezember 2003, 2A.246/2003, E. 6.4.

52 Umkehrschluss aus BGE 130 II 1 vom 4. November 2003, 2A.91/2003, E. 3.6.1, wonach das Bundesgericht an nach dem 21. Juni 1999 ergangene EuGH-Entscheide «nicht gebunden» ist.

53 Umkehrschluss aus BGE 130 II 113 vom 19. Dezember 2003, 2A.246/2003, E. 6.2: «Les arrêts de la Cour de justice fondés sur des notions ou des considérations dépassant ce cadre relativement étroit ne sauraient donc, sans autre examen, être transposés dans l'ordre juridique suisse.»

54 Art. 16(2) FZA.

55 Präambel FZA.

56 BREITENMOSER/ISLER, 2001, 209; KAHIL-WOLFF/MOSTERS, 2001, 7.

57 BREITENMOSER/ISLER, 2001, 209.

58 BGE 130 II 113 vom 19. Dezember 2003, 2A.246/2003, E. 5.2: «Les arrêts rendus postérieurement à cette date peuvent, le cas échéant, être utilisés en vue d'interpréter l'Accord sur la libre circulation des personnes [...], surtout s'ils ne font que préciser une jurisprudence antérieure [...]»; BGE 130 II 1 vom 4. November 2003, 2A.91/2003, E. 3.5 und ausdrücklich E. 3.6.1, mit weiteren Hinweisen; BGE 128 V 315 vom 9. August 2002 C 357/01, E. 1.d.

richt von neuerer Rechtsprechung «inspirieren»⁵⁹, «lehnt sich an diese an»⁶⁰ oder wendet diese gar völlig selbstverständlich an⁶¹. Wo der EuGH in einem nach dem 21. Juni 1999 ergangenen Entscheid jedoch neu eine weite Auslegung von Gemeinschaftsnormen vornimmt, prüft es, ob sich eine solche Interpretation auch unter dem FZA vertreten lässt. In der bisherigen Rechtsprechung hat das Bundesgericht insbesondere restriktivere Auslegungen der Grundfreiheiten nachvollzogen, selbst wenn das bisherige Verständnis sowohl der EU-Kommission als auch des schweizerischen Verhandlungspartners weitergehend war⁶². Gemäss Bundesgericht sind unter dem FZA jedenfalls keine weitergehenden Ansprüche zu schützen, als sie innerhalb der EU gelten⁶³.

1.6 Verhältnis zum Landesrecht und zu anderen Staatsverträgen

Staatsvertragsrecht geht nach schweizerischer Praxis dem Landesrecht vor. Soweit Bestimmungen des geltenden Landesrechts mit solchen der Bilateralen Verträge unvereinbar sind, werden sie somit durch das Staatsvertragsrecht derogiert⁶⁴.

Das FZA geht als *lex posterior* grundsätzlich allen älteren Staatsverträgen, einschliesslich Doppelbesteuerungsabkommen, im Regelungsbereich vor. Soweit bestehende Abkommen im Regelungsbereich mit dem Abkommen vereinbar sind, bleiben sie davon unberührt; andernfalls werden sie verdrängt⁶⁵. Art. 21 FZA nimmt dabei konkret zum Verhältnis des Personenverkehrsabkommens zum Steuerrecht Stellung⁶⁶.

1.7 Individueller Rechtsschutz

1.7.1 Direkte Anwendbarkeit

Bei den sieben sektoriellen Verträgen mit der EG handelt es sich um Staatsverträge. Sie bedürfen nach dem in der Schweiz angewendeten monistischen Prinzip für deren innerstaatliche Gültigkeit keiner Transformation in nationales Recht⁶⁷. Die Abkommen sind für natürliche und juristische Personen unmittelbar anwendbar

(und enthalten für diese Rechte und Pflichten), soweit die darin enthaltenen Rechtssätze hinreichend bestimmt und klar (*self-executing*) sind⁶⁸. Die im Abkommen, insbesondere aber im Anhang I, präzise formulierten Rechte und Pflichten, die in Art. 16 FZA statuierte enge Anlehnung an das per Vertragsschluss bestehende Gemeinschaftsrecht und insbesondere die zu berücksichtigende EuGH-Rechtsprechung führen zu einer starken Konkretisierung der Bestimmungen des FZA. Ein weiteres Indiz für die direkte Anwendbarkeit des Personenverkehrsabkommens findet sich in dessen Art. 11. Danach haben die unter das Abkommen fallenden Personen das Recht, hinsichtlich der Anwendung der Bestimmungen dieses Abkommens bei den zuständigen Behörden Beschwerde einzulegen, Entscheide anzufechten oder die Untätigkeit der Behörde zu rügen⁶⁹. Bundesrat, Bundesamt für Justiz, Lehre und Bundesgericht gehen entsprechend davon aus, dass die Bestimmungen des hier relevanten Personenverkehrsabkommens und insbesondere die Diskriminierungsverbote unmittelbar anwendbar sind⁷⁰.

1.7.2 Ausgestaltung des Rechtsmittelverfahrens

Gemäss Art. 11(1) und (2) FZA haben die unter das Abkommen fallenden Personen das Recht, zur Durchsetzung ihrer Ansprüche unter dem FZA bei den zuständigen Behörden Beschwerde einzulegen, und Anspruch darauf, dass diese innert angemessener Frist behandelt wird. Ausserdem sieht Art. 11(3) FZA die Möglichkeit der Berufung an ein unabhängiges Gericht vor.

Konkret sind damit in der Schweiz Ansprüche aus dem FZA im ordentlichen Verfahren geltend zu machen. So kann etwa ein Verstoß einer Steuerveranlagung gegen das Diskriminierungsverbot des FZA im ordentlichen Einspracheverfahren und letztinstanzlich vor Bundesgericht geltend gemacht werden. Ein Vorabentscheid des EuGH kann nur hinsichtlich in einem EG-Staat geltend gemachter Ansprüche erwirkt werden.

59 BGE 2A.240/2003 vom 23. April 2004, E. 3.1; BGE 2A.114/2003 vom 23. April 2004, E. 3.2 oder BGE 2A.345/2003 vom 31. März 2004, E. 3.3.

60 BGE 2A.579/2003 vom 2. März 2004, E. 2.2.2.

61 BGE 2A.274/2003 vom 25. September 2003, E. 3.4.

62 BGE 130 II 1 vom 4. November 2003, 2A.91/2003, E. 3.6.3. Vgl. auch BGE 130 II 137 vom 16. Januar 2003, 2A.457/2003, E. 4.3.

63 BGE 130 II 1 vom 4. November 2003, 2A.91/2003, E. 3.6.3.

64 Vgl. auch Kreisschreiben, 2003, Ziff. 18.

65 Art. 22 FZA.

66 S. dazu Abschn. 2.3, unten.

67 HÄFELIN/HALLER, 2001, 560 f.

68 JAAG, 2002, 44; HÄFELIN/HALLER, 2001, 561.

69 Diesbezüglich scheint auch eine Bezugnahme auf den EuGH-Entscheid *Factortame*, wie dies von THÜRER/HILLEMANN, 2002, 25, als Möglichkeit erwähnt wird, nicht notwendig.

70 Erläuternder Bericht, 2001, Ziff. 15, 6 f.; Kreisschreiben, 2003, Ziff. 2; THÜRER/HILLEMANN, 2002, 24 f., mit weiteren Hinweisen, und 22, insbes. auch FN 23; FILLIEZ, 2001, 194 ff. Gl. M. GROSSEN/DE PALÉZIEUX, 2002, 107, sowie generell ZÄCH, 2002, 6 f., und JAAG, 2002, 44; BGE 129 II 249 vom 17. Januar 2003, 2A.246/2002, E. 3.3 (hinsichtlich der ausländerrechtlichen Bestimmungen im Anhang I FZA).

2 Steuerrechtlich relevanter Inhalt

In steuerlicher Hinsicht sind v. a. die im Abkommen vorgesehenen und durch die EuGH-Rechtsprechung konkretisierten Gleichbehandlungsge- bzw. Diskriminierungsverbote und die Beschränkungsverbote relevant. Diese sind wesentliche Bestandteile der im Abkommen vorgesehenen:

- Freizügigkeit der Arbeitnehmer (entsprechend Art. 39 EGV);
- Niederlassungsfreiheit der Selbständigerwerbenden (entsprechend Art. 43 EGV) und
- Dienstleistungsfreiheit für bestimmte natürliche oder juristische Personen als kurzzeitige Dienstleister; bei Letzteren allerdings beschränkt auf die aktive Dienstleistungsfreiheit (auf der Basis von Art. 49 EGV).

Dass auch steuerliche Aspekte vom Abkommen erfasst werden, ergibt sich v. a. aus den folgenden drei Gründen: (i) Das Abkommen will erstens – wie oben gezeigt – die Personenfreizügigkeit auf der Basis der in der EG geltenden Bestimmungen verwirklichen und gilt demnach in der gesamten Rechtsordnung⁷¹. Es ist dabei im EG-Raum unbestritten, dass die Grundfreiheiten auch gegenüber steuerlichen Massnahmen gelten⁷². (ii) Das Steuerrecht ist zweitens in Art. 9(2) FZA und über den Verweis in Art. 15(2) Anhang I FZA für unselbständig und selbständig Erwerbende konkret angesprochen: Demnach geniessen diese Personen und deren Familienangehörigen die gleichen steuerlichen Vergünstigungen wie entsprechende Inländer und deren Familienangehörigen. Diese Bestimmung entspricht Art. 7(2) der Verordnung über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer innerhalb der Gemeinschaft⁷³. Dabei ist der Begriff der «steuerlichen Vergünstigung» umfassend, im Sinne von «steuerlicher Behandlung» zu verstehen⁷⁴. (iii) Schliesslich bezieht sich Art. 21 FZA («Beziehung zu den bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen») konkret auf steuerliche Massnahmen. Wie sogleich zu zeigen sein wird, schliesst diese Bestimmung das Steuerrecht nicht einfach vom Anwendungsbereich aus.

Nachfolgend wird die Rechtsgrundlage für die Geltung des Diskriminierungs- und Beschränkungsverbots in der Schweiz erläutert.

2.1 Diskriminierungsverbot

Die im Steuerrecht massgebenden Gleichbehandlungsge- und Diskriminierungsverbote basieren primär auf den Art. 1(d), 2, 7(a) FZA sowie Art. 9, 15 und 19 Anhang I FZA. Die einschlägigen Bestimmungen lauten wie folgt:

Art. 2 FZA: Die Staatsangehörigen einer Vertragspartei, die sich rechtmässig im Hoheitsgebiet einer anderen Vertragspartei aufhalten, werden bei der Anwendung des Abkommens [...] nicht aufgrund ihrer Staatsangehörigkeit diskriminiert.

Art. 9(2) Anhang I FZA: Arbeitnehmer [...] geniessen dort die gleichen steuerlichen und sozialen Vergünstigungen wie inländische Arbeitnehmer [...].

Der Wortlaut dieser Bestimmungen orientiert sich an denjenigen von Art. 12, 39(2) und 50(2) EGV, wobei Art. 9(2) Anhang I FZA fast wörtlich Art. 7(2) der EG-Verordnung 1612/68⁷⁵ entspricht. Diese Ge- und Verbote sind denn, gemäss Botschaft Sektorielle Abkommen, auch inhaltsgleich mit dem Recht auf Inländerbehandlung, wie es Bestandteil der Personenfreizügigkeit, der Niederlassungsfreiheit und der Dienstleistungsfreiheit in der EG ist⁷⁶; bei der Dienstleistungsfreiheit beschränkt auf bestimmte, kurzzeitige Dienstleistungen. Gemäss Art. 16 FZA sollen dabei gleichwertige Rechte und Pflichten wie innerhalb der EG gelten und soll entsprechend die einschlägige EuGH-Rechtsprechung berücksichtigt werden.

Dieses Gleichbehandlungsgebot, auch Recht auf Inländergleichbehandlung oder Diskriminierungsverbot genannt, verbietet jede Ungleichbehandlung aufgrund der Staatsangehörigkeit. Mit anderen Worten: Es ist verboten, die Staatsangehörigkeit als Differenzierungskriterium zu verwenden. Verboten sind sowohl direkte (bzw. offene) und indirekte (bzw. versteckte) Unterscheidungen aufgrund der Staatsangehörigkeit. Somit ist eine Ungleichbehandlung nicht nur dann unzulässig, wenn sie ausdrücklich an die Staatsangehörigkeit anknüpft, sondern auch dann, wenn das Differenzierungskriterium ausserhalb der Staatsangehörigkeit liegt (z. B. Geburtsort, Wohnsitz, Muttersprache), aber dennoch faktisch zu einer Ungleichbehandlung verschiedener Staatsangehöriger führt. Im Steuerrecht ist insbesondere das Verbot der Ungleichbehandlung aufgrund von unterschiedlicher Ansässigkeit von grosser Bedeutung.

71 Vgl. auch Kreisschreiben, 2003, Ziff. 7.

72 Anstelle vieler: BRECHMANN, in: Calliess/Ruffert, 2002, Art. 39, Ziff. 57 ff.

73 Verordnung (EWG) Nr. 1612/68 des Rates vom 15. Oktober 1968 über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer innerhalb der Gemeinschaft, ABl. Nr. L 257 vom 19/10/1968, 2.

74 SCHEUER, in: Lenz/Borchardt, 2003, Art. 39, Ziff. 48 und 50.

75 Verordnung (EWG) Nr. 1612/68 des Rates vom 15. Oktober 1968 über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer innerhalb der Gemeinschaft, ABl. Nr. L 257 vom 19/10/1968, 2.

76 Botschaft Sektorielle Abkommen, 1999, 183 f. Vgl. auch die dabei eng an den Wortlaut der Art. 39(2), 43(2) und 50(2) EGV angelehnten Formulierungen in der Botschaft.

Ausgehend von den leading cases *Avoir Fiscal* und *Schumacker* hat der EuGH diesbezüglich eine konstante Rechtsprechung entwickelt.

2.2 Beschränkungsverbot

Neben dem im EGV an verschiedenen Stellen enthaltenen Diskriminierungsverbot anerkennt der EuGH seit den EuGH-Entscheiden *Daily Mail* und v. a. *Bosman* ein so genanntes Beschränkungsverbot. Er leitet dieses Verbot der Behinderung grenzüberschreitender Wirtschaftstätigkeit aus der Personenfreizügigkeit und der Niederlassungsfreiheit ab.

Das Beschränkungsverbot verbietet jede (hinsichtlich der Staatsangehörigkeit unterschiedslos anwendbare) ungerechtfertigte staatliche Massnahme, einschliesslich steuerlicher Massnahmen, die geeignet ist, die Ausübung eines Freizügigkeitsrechts weniger attraktiv zu machen. Dabei steht das Beschränkungsverbot solchen Massnahmen des Herkunfts- und des Zuzugsstaats entgegen. Sie steht bei der Freizügigkeit von Arbeitnehmern etwa generell Bestimmungen entgegen, «die einen Staatsangehörigen des Mitgliedstaats daran hindern oder davon abhalten, sein Herkunftsland zu verlassen, um von seinem Recht auf Freizügigkeit Gebrauch zu machen, [...] auch wenn sie unabhängig von der Staatsangehörigkeit des betreffenden Arbeitnehmers Anwendung finden»⁷⁷. (Gegenwärtig stehen diesbezüglich v. a. die verschiedenen Wegzugsbesteuerungsmodelle der EG-Mitgliedstaaten unter Druck.) Bei der Niederlassungsfreiheit ist, parallel zur Freizügigkeit der Arbeitnehmer, «eine unzulässige Behinderung etwa dann anzunehmen, wenn die Ausdehnung selbständiger Tätigkeiten über das Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaates hinaus aufgrund unterschiedslos anwendbarer Rechtsvorschriften des Aufnahmemitgliedstaates unterbunden oder behindert wird [...] oder weniger attraktiv gestaltet ist, insbesondere durch das Entstehen zusätzlicher, nicht zu rechtfertigender Kosten»⁷⁸. Schliesslich ist bei der Dienstleistungsfreiheit⁷⁹ eine unzulässige Beschränkung anzunehmen «aufgrund innerstaatlicher Vorschriften oder Praktiken, die zwar unterschiedslos auf alle Dienstleistungserbringer anwendbar sind, aber sich für die in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Dienstleistungserbringer erschwerend auswirken»⁸⁰. Das Beschränkungsverbot ist daher klar vom Diskriminierungsverbot zu unterscheiden.

Dieses Beschränkungsverbot ist im Personenverkehrsabkommen hinsichtlich der Dienstleistungsfreiheit ausdrücklich enthalten. So verbietet Art. 17(a) Anhang I FZA, in Anlehnung an den entsprechenden Wortlaut in Art. 49(1) EGV, die «Beschränkung grenzüberschreitender Dienstleistungen im Hoheitsgebiet einer Vertragspartei». Die Anlehnung an das Freizügigkeitskonzept der EG und die Massgeblichkeit der entsprechenden EuGH-Entscheide⁸¹ lassen auch hier ohne weiteres auf ein einheitliches Verständnis schliessen. Die Gültigkeit des Beschränkungsverbots im Rahmen der im Abkommen gewährten Dienstleistungsfreiheit wird denn auch nicht in Frage gestellt⁸².

Hinsichtlich der Personenfreizügigkeit ist das Beschränkungsverbot im Abkommen nicht erwähnt. Auch die Botschaft geht nicht auf diesen Aspekt der Freizügigkeit ein. Dennoch wird vorliegend die Auffassung vertreten, dass das FZA ein solches Verbot enthält. Dies, weil es im EG-Recht direkt aus dem (im FZA übernommenen) Konzept der Personenfreizügigkeit und dessen Konkretisierung durch die EuGH-Rechtsprechung abgeleitet wird. Die fehlende ausdrückliche Kodifikation im FZA entspricht im Übrigen der Regelung im EGV, wo ein solcher Anspruch ebenfalls nur im Zusammenhang mit der Dienstleistungsfreiheit ausdrücklich erwähnt ist. Das spätestens mit dem 1995 gefällten EuGH-Entscheid *Bosman* gefestigte Beschränkungsverbot ist damit gemäss Art. 16(2) FZA auch unter dem FZA zu berücksichtigen. Die Ausdehnung des freien Personenverkehrs (Stand per 21. Juni 1999) auf die Schweiz beinhaltet somit auch die Übernahme des Beschränkungsverbots. Es würde den Rahmen dieser Arbeit jedoch sprengen, näher auf diesen Aspekt einzugehen.

2.3 Vorbehalte und Rechtfertigungsgründe

2.3.1 Im Allgemeinen

Einschränkungen der Personenfreizügigkeit, der Niederlassungs- und der Dienstleistungsfreiheit bzw. Diskriminierungen aufgrund der Staatsangehörigkeit oder Beschränkungen der grenzüberschreitenden Wirtschaftstätigkeit sind nicht per se unzulässig. Sie können u. U. gerechtfertigt werden. Die entsprechenden Rechtfertigungsgründe ergeben sich einerseits aus dem Personenverkehrsabkommen (Art. 5 Anhang I FZA und speziell für das Steuerrecht Art. 21 FZA) und anderer-

77 EuGH-Entscheid *Bosman*, Ziff. 96.

78 SCHEUER, in: Lenz/Borchardt, 2003, Art. 43, Ziff. 9.

79 Zur Subsidiarität der Dienstleistungsfreiheit gegenüber der Personenfreizügigkeit vgl. HAKENBERG, in: Lenz/Borchardt, 2003, Art. 49/50, Ziff. 8.

80 HAKENBERG, in: Lenz/Borchardt, 2003, Art. 49/50, Ziff. 17.

81 Art. 16 FZA.

82 MARITZ, 2001, 342 ff.

seits aus der gemäss Art. 16(2) FZA zu berücksichtigenden EuGH-Rechtsprechung. Dabei muss hier die spezielle Situation der Schweiz berücksichtigt werden. Zusammenfassend gelten unter dem FZA in steuerrechtlicher Hinsicht die folgenden Vorbehalte bzw. können die folgenden Rechtfertigungsgründe vorgebracht werden:

- *Ordre-public-Vorbehalt* (öffentliche Ordnung, Sicherheit und Gesundheit): Dieser in Art. 5(2) Anhang I FZA verankerte Rechtfertigungsgrund spielt im Steuerrecht kaum eine praktische Rolle;
- *ungeschriebene Vorbehalte* (sog. zwingende Gründe des Allgemeininteresses): In konstanter Rechtsprechung anerkennt der EuGH insbesondere die sog. *Kohärenz des Steuersystems*, die *Wirksamkeit der Steueraufsicht* sowie das *Missbrauchsverbot* als Gründe, welche einen Verstoß gegen die Grundfreiheiten grundsätzlich rechtfertigen können⁸³. Solche Rechtfertigungsgründe müssen dabei in nicht-diskriminierender Weise angewendet werden und dem Verhältnismässigkeitsgrundsatz standhalten (Erforderlichkeit und Geeignetheit)⁸⁴. In der Praxis haben diese Rechtfertigungsgründe jedoch kaum mehr eine Bedeutung – die Wirksamkeit der Steueraufsicht allerdings v.a. deshalb kaum mehr, weil eine solche Steueraufsicht durch die Amtshilferichtlinie sichergestellt wird. Im Verhältnis zur Schweiz gilt die Amtshilferichtlinie nicht, und der entsprechende Informationsaustausch kann nur mittels Amtshilfe im Rahmen eines anwendbaren DBA erfolgen. Dabei enthalten die Schweizer DBA gegenüber der Amtshilferichtlinie einerseits erhöhte Voraussetzungen für den Informationsaustausch und erlauben ihn andererseits nur in einem geringeren Umfang. Damit kommt diesem Rechtfertigungsgrund unter dem FZA eine erhöhte Bedeutung zu.

Interessanter als diese Rechtfertigungsgründe, welche grundsätzlich einen Verstoß gegen die Personenfreizügigkeit rechtfertigen können, sind schliesslich jene Gründe, welche dazu *nicht* angeführt werden können. So können nach ständiger EuGH-Rechtsprechung insbesondere: (i) rein ökonomische (staatliche) Interessen der Verhinderung von Steuerausfällen⁸⁵; (ii) der Ausgleich mit einem anderen Vorteil⁸⁶ (insbesondere die auf im Quellen-

staat erzielte Einkünfte beschränkte Steuerpflicht⁸⁷); (iii) ein tieferes Steuerniveau im Herkunftsstaat des benachteiligten Marktteilnehmers⁸⁸; (iv) eine nur geringfügige Beeinträchtigung⁸⁹ (z. B. ein Zinsnachteil) oder (v) die Möglichkeit des Beschreitens eines Billigkeitsverfahrens zur Behebung der diskriminierenden oder beschränkenden Wirkung – ohne dass dabei ein Anspruch auf einen Entscheid besteht⁹⁰ – nicht zur Rechtfertigung der Verletzung einer Grundfreiheit angeführt werden;

- *Vorbehalte gemäss Art. 21 FZA*: Diese Bestimmung enthält die im nachfolgenden Abschnitt näher erläuterten Vorbehalte, v.a. hinsichtlich der Grenzgäuberbesteuerung, der Quellenbesteuerung bestimmter Nicht-Ansässiger und hinsichtlich der Sicherung des Steuerbezugs.

Gemäss Auffassung des Bundesgerichts sind Einschränkungen der Personenfreizügigkeit, in Übereinstimmung mit dem EG-Recht, eng auszulegen⁹¹.

2.3.2 Art. 21 FZA im Besonderen

Unter dem Titel «Beziehung zu den bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen» enthält Art. 21 FZA die folgenden, weiteren Vorbehalte, welche eine Einschränkung der Personenfreizügigkeit und der Niederlassungsfreiheit rechtfertigen können.

2.3.2.1 Art. 21(1) FZA

Art. 21(1) FZA lautet:

(1) Die Bestimmungen der bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und den Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft bleiben von den Bestimmungen dieses Abkommens unberührt. Insbesondere lassen die Bestimmungen dieses Abkommens die in den Doppelbesteuerungsabkommen festgelegte Begriffsbestimmung des Grenzgängers unberührt.

Der Wortlaut der Bestimmung betont den Vorrang der DBA-rechtlichen Begriffsdefinition des Grenzgängers gegenüber derjenigen im FZA. Gemäss Auffassung des Bundesrats bezieht sich die Bestimmung auf den Grenzgäuberbegriff. Sie soll vermeiden, dass die bloss wöchentliche Rückkehr an den Wohnort, wie sie in Art. 7(1) Anhang I FZA vorgesehen ist, gegenüber der unter den DBA üblicherweise geforderten täglichen

83 TERRA/WATTEL, 2001, 63 ff.

84 EuGH-Entscheid Gebhard, Ziff. 37.

85 EuGH-Entscheide Verkooijen, Ziff. 59, und ICI, Ziff. 28.

86 EuGH-Entscheide Avoir Fiscal, Ziff. 21, und Verkooijen, Ziff. 61, mit weiteren Verweisen. Vgl. THÖMMES, 1996, 46.

87 EuGH-Entscheid Biehl, Ziff. 15.

88 EuGH-Entscheid Eurowings, Ziff. 43.

89 EuGH-Entscheide Avoir Fiscal, Ziff. 21, und Commerzbank, Ziff. 12 ff.

90 EuGH-Entscheid Biehl, Ziff. 18.

91 BGE 130 II 176 vom 7. April 2004, 2A. 273/2003, E. 3.4.

Rückkehr für die steuerliche Qualifikation als Grenzgänger genügen soll. Über den Wortlaut in Art. 21(1) FZA hinaus soll dies gemäss Botschaft offenbar auch dort gelten, wo der Grenzgängerbegriff in den DBA nicht definiert wird⁹². Eine weitere Bedeutung misst der Bundesrat dieser Bestimmung trotz des grundlegenden Wortlautes nicht zu.

Gemäss Rivier scheint sich Art. 21(1) FZA vorab (und präzisierend) auf die Zuteilungsnormen bei unselbständig Erwerbenden gemäss den Regelungen iSv Art. 15 OECD-MA bzw. allfälligen Grenzgängerregelungen zu beziehen⁹³: Die zu berücksichtigende EuGH-Rechtsprechung greife denn auch nicht in diese Zuteilungsnormen ein. Das Besteuerungsrecht müsse gemäss dieser Rechtsprechung aber in nicht-diskriminierender Weise ausgeübt werden⁹⁴.

Bei der Auslegung von Art. 21(1) FZA stellt sich formal die Frage, was unter der Anordnung, wonach die Bestimmungen der DBA von denjenigen des FZA «unberührt bleiben» («pas affectée»; «non devono incidere»; «unaffected»), zu verstehen ist: Dazu ist vorweg festzuhalten, dass ohne die entsprechende Bestimmung nach Schweizer Praxis das FZA als neuerer Staatsvertrag den älteren DBA vorgehen würde. Dies sollte offenbar, in noch zu bestimmendem Umfang, mit dieser im Staatsvertragsrecht häufig anzutreffenden Formulierung⁹⁵ vermieden werden. Um diesen Umfang zu ermitteln, soll nachfolgend ein allfälliges weiteres (neben dem Grenzgängerbegriff) Derogationspotential eruiert werden.

2.3.2.1.1 Verhältnis der FZA- zu den DBA-Diskriminierungsverboten

Materiell stellt sich diesbezüglich v. a. die Frage nach dem Verhältnis der in steuerrechtlicher Hinsicht v. a. bedeutsamen FZA-Diskriminierungsverbote zu den DBA-rechtlichen Diskriminierungsverboten⁹⁶. Dazu ist vorab der Deckungsgrad des Schutzzumfangs dieser Verbote zu prüfen.

Deckungsgleich sind die Diskriminierungsverbote in den folgenden Bereichen:

- Verbot der direkten Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit (Art. 24(1) OECD-MA) – entspricht formal dem FZA-Diskriminierungsverbot; materiell ist das FZA-Diskriminierungsverbot jedoch weitergehend;

- Verbot der Diskriminierung von Auslands- gegenüber Inlandszahlungen von Unternehmen⁹⁷;
- Verbot der Diskriminierung von Unternehmen aufgrund deren ausländischer Beherrschung⁹⁸.

Die FZA-rechtlichen Diskriminierungsverbote haben in den folgenden Bereichen einen weiteren Umfang als die DBA-Diskriminierungsverbote:

- Verbot der direkten Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit. Formal sind die Diskriminierungsverbote in diesem Bereich deckungsgleich. Aufgrund der bisherigen, restriktiven bundesgerichtlichen Auslegung der DBA-Diskriminierungsverbote gemäss Art. 24(1) OECD-MA ist der materielle Gehalt des FZA-Diskriminierungsverbots jedoch weitergehend;
- Verbot der indirekten Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit, d. h. Gleichbehandlung von beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtigen;
- Verbot der sog. Inländerdiskriminierung oder umgekehrten Diskriminierung (d. h. der Diskriminierung von Inländern gegenüber EU-Ausländern, sofern diese Inländer die Personenfreizügigkeit in Anspruch nehmen);
- Diskriminierungsverbot von Auslandszahlungen natürlicher Personen (als Gegensatz zu solchen Zahlungen von Unternehmen) sowie
- Verbot der steuerlichen Diskriminierung von ausländischen Teilhabern an inländischen Personennunternehmen.

Zu Recht stellt Rivier deshalb die Frage, ob aufgrund von Art. 21(1) FZA das DBA-Diskriminierungsverbot dem weitergehenden Diskriminierungsverbot des FZA vorgeht⁹⁹ oder dieses allenfalls gar verdrängt. Diese Frage kann dabei (i) i. S. eines umfassenden Vorrangs oder (ii) i. S. eines Vorrangs nur dort, wo die DBA zumindest formell (oder allenfalls materiell) ein entsprechendes Diskriminierungsverbot enthalten, verstanden werden.

(i) Dabei würde der *umfassende Vorrang* der DBA-Diskriminierungsverbote die FZA-rechtlichen Diskriminierungsverbote auch in den Bereichen ausschliessen, wo die DBA keine entsprechenden Verbote enthalten. Dies ist in der Meinung, dass die DBA-Diskriminierungsverbote den Bereich der Ungleichbehandlung aufgrund der Staatsangehörigkeit abschliessend regeln. Ein umfassender Ausschluss des FZA-Diskriminierungsverbots

92 Botschaft Sektorielle Abkommen, 1999, 226.

93 RIVIER, 2002/03, 117, und FN 96 und 97.

94 RIVIER, 2002/03, 118.

95 Anstelle vieler, vgl. etwa Art. 4(4) DBA-Deutschland.

96 Die DBA-rechtlichen Verteilungsnormen und die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung wurden vom EuGH bisher nicht in Frage gestellt.

97 Gemäss Art. 24(4) OECD-MA.

98 Gemäss Art. 24(5) OECD-MA.

99 RIVIER, 2002/03, 117.

würde dazu führen, dass die steuerrechtliche Rechtsprechung des EuGH zum Diskriminierungsverbot (nicht aber diejenige zum Beschränkungsverbot, da ein solches in den DBA nicht enthalten ist) für die Schweiz nicht von Bedeutung wäre. Damit wäre ein bedeutender Teil des steuerrechtlichen Gehaltes der EG-rechtlichen Personenfreizügigkeit vom FZA ausgeschlossen. Vorliegend wird ein umfassender Vorrang jedoch aus den folgenden Gründen ausgeschlossen:

- Zunächst weist der Wortlaut von Art. 21(1) FZA mit der Verwendung des Begriffs «insbesondere» darauf hin, dass sich die Bestimmung primär (eben insbesondere) auf die Grenzgängerbesteuerung bezieht. Hätte auch das wesentlich bedeutsamere Gebot der Inländerbehandlung ausgeschlossen werden sollen, so hätte dies hier ebenfalls erwähnt werden müssen.
- Ein umfassender Vorrang der DBA-rechtlichen Diskriminierungsverbote würde materiell dazu führen, dass die steuerrechtliche Rechtsprechung des EuGH zum Diskriminierungsverbot für die Schweiz nicht von Bedeutung wäre. Insbesondere die grundlegende Bestimmung in Art. 9(2) Anhang I FZA, wonach die freizügigkeitsberechtigten Personen die gleichen steuerlichen und sozialen Vergünstigungen wie die inländischen Personen geniessen, wäre bedeutungslos. Für einen solchen, tief greifenden Ausschluss dieser grundlegenden Bestimmung der Inländerbehandlung für den Bereich des Steuerrechts fehlen jegliche Hinweise. Weder Materialien noch bundesrätliche Botschaft zum FZA geben diesbezüglich einen Hinweis. Angesichts der Bedeutung eines solchen Vorrangs hätte sich diesbezüglich eine Erwähnung oder Erläuterung aufgedrängt. Im Gegenteil setzt sich die Botschaft mit den Auswirkungen im Steuerrecht auseinander und geht von einem nunmehr strengeren Diskriminierungsverbot aus¹⁰⁰.
- Die Geltung des FZA-rechtlichen Diskriminierungsverbots im Schweizer Steuerrecht ergibt sich ausserdem formell aus der Struktur von Art. 21(1) FZA, wo die Betonung auf die Weitergeltung des DBA-Grenzgängerbegriffs gelegt wird. Wäre nämlich der erste Satz von Art. 21(1) FZA umfassend zu

verstehen, so wäre der zweite Satz hinsichtlich des Grenzgängerbegriffs überflüssig. Gleiches gilt für Art. 9(2) Anhang I FZA.

- Die Geltung des FZA-Diskriminierungsverbots (zumindest im Umfange eines eingeschränkten Vorrangs) ergibt sich gemäss Rivier sodann aus dem dargestellten, wesentlich weiteren Gehalt des EG-rechtlichen Diskriminierungsverbots gegenüber demjenigen der DBA¹⁰¹. Insbesondere enthalten die DBA nur eine Verpflichtung zum Verzicht auf direkte Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit. Sie enthalten kein Verbot der indirekten Diskriminierung und damit kein Verbot der Ungleichbehandlung von beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtigen¹⁰². Sie erlauben solches aber auch nicht ausdrücklich, weshalb mindestens in diesem weitergehenden Umfange die FZA-Diskriminierungsverbote durch Art. 21(1) FZA nicht verdrängt werden.
- Die Geltung eines steuerrechtlichen Diskriminierungsverbots unter dem FZA wird auch durch die unterschiedlichen Zielsetzungen des FZA und der DBA bestätigt. Das FZA will einen möglichst ungehinderten Zugang zum gemeinsamen (Arbeits-) Binnenmarkt sicherstellen. Dabei stellen das Diskriminierungsverbot und dessen Konkretisierung durch die Rechtsprechung eine grundlegende und zentrale Bestimmung der Personenfreizügigkeit dar¹⁰³. Das Steuerrecht hat hierbei eine nicht zu unterschätzende Bedeutung. Dies zeigt nicht zuletzt die quantitativ umfangreiche EuGH-Rechtsprechung im Steuerrecht; und qualitativ zeigt diese Rechtsprechung, dass grundlegende Entwicklungen des Diskriminierungsverbots im Steuerrecht stattgefunden haben¹⁰⁴. Demgegenüber geht es bei den DBA primär um die Vermeidung der Doppelbesteuerung. Die (effektive) Ausübung und Ausgestaltung des Besteuerungsrechts wird dabei weitestgehend den Vertragsstaaten überlassen. Das DBA-Diskriminierungsverbot, welches solche Vorgaben für die Ausgestaltung des nationalen Rechts enthält, stellt damit innerhalb der DBA eine einschränkend zu interpretierende, singuläre Norm dar¹⁰⁵.

100 Botschaft Sektorielle Abkommen, 1999, 226.

101 RIVIER, 2002/03, 118. Vgl. auch OBERSON, 2004, 214, Ziff. 685.

102 Dieser wesentlich weitere Umfang des EG-rechtlichen Diskriminierungsverbots gegenüber den DBA-Diskriminierungsverböten zeigt sich nicht zuletzt in der zu den EG-vertraglichen Bestimmungen ergangenen Rechtsprechung. Während das Bundesgericht etwa bei der Quellensteuerordnung keinen Verstoß gegen das DBA-Diskriminierungsverbot erkannt hat, ver-

stossen – wie noch zu zeigen sein wird – die Regelungen gegen das FZA-Diskriminierungsverbot.

103 Vgl. BGE 129 I 392 vom 21. November 2003, 1P.27/2003, E 3.2.3.

104 Die EuGH-Entscheide *Avoir Fiscal*, *Daily Mail*, *Schumacker*, *de Groot* etc. gehören nicht nur im Steuerrecht, sondern generell im EG-Recht zu den einschlägigen und grundlegenden Entscheidungen.

105 RUST, in: Vogel/Lehner, 2003, Art. 24, Ziff. 18.

(ii) Demgegenüber würde ein *eingeschränkter Vorrang* der DBA-Diskriminierungsverbote bedeuten, dass nur dort, wo ein DBA formell ein entsprechendes Verbot enthält, dasjenige des DBA vorgeht. Dies, auch wenn in der (innerstaatlichen) Praxis der Umfang wesentlich enger ist, wie dies z. B. im Bereich der direkten Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit der Fall ist. Soweit die DBA aber formell kein entsprechendes Verbot enthalten, entfalten die FZA-Diskriminierungsverbote uneingeschränkt ihre Wirkung. De facto würde dies dazu führen, dass die direkte Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit erlaubt und die indirekte Diskriminierung verpönt wäre.

Denkbar wäre jedoch ein eingeschränkter Vorrang der DBA-Diskriminierungsverbote, wobei auf den materiellen, innerstaatlich anerkannten Gehalt des Verbots abgestellt würde. Angesichts der engen bundesgerichtlichen Interpretation der DBA-Diskriminierungsverbote wäre ein solcher Vorrang allerdings nur noch sehr geringfügig. Vorliegend wird jedoch auch ein solcher eingeschränkter (formeller oder materieller) Vorrang aus den folgenden Gründen abgelehnt; dies führt umgekehrt dazu, dass hier von einem generellen Vorrang der FZA-rechtlichen Diskriminierungsverbote gegenüber denjenigen der DBA ausgegangen wird:

- Auch hier ist zunächst auf den Wortlaut von Art. 21(1) FZA zu verweisen, welcher sich vorab auf den Begriff des Grenzgängers zu beziehen scheint. Ein wesentlich bedeutenderer, auch ausgedehnterer Vorrang hätte erwähnt werden müssen.
- Dies wird – zumindest aus Sicht der Schweiz – auch durch die bundesrätliche Botschaft bestätigt. Dort wird erstens Art. 21(1) FZA nur eine Bedeutung bezüglich des Grenzgängerbegriffs zugeschrieben, zweitens wird von einer Ausweitung des Gleichbehandlungsgrundsatzes ausgegangen, und drittens wird im Zusammenhang mit Art. 21(2) FZA auf den Einfluss der steuerlichen EuGH-Diskriminierungsrechtsprechung eingegangen, welche ansonsten für die Schweiz nicht massgeblich wäre¹⁰⁶. Diese letztgenannte Ausweitung wird dabei insbesondere in einem Bereich erwartet (direkte Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit bei persönlich zugehörigen Quellenbesteuerten), wo bei einem eingeschränkten Vorrang nicht mit einer Änderung zu rechnen wäre¹⁰⁷.
- Für einen generellen Vorrang der strengeren FZA-Diskriminierungsverbote gegenüber den zumindest in der Praxis larger gehandhabten DBA-Diskrimi-

nierungsverboten spricht schliesslich der Grössenschluss. Dies betrifft insbesondere den Bereich der direkten Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit: Wird der strenge Massstab der EuGH-Rechtsprechung im Bereich der indirekten Diskriminierung angewendet, was angesichts der oben erwähnten Gründe kaum bestreitbar ist, kann im sensibleren Bereich der direkten Diskriminierung nicht ein weniger strenger Massstab angewendet werden. Dies zu tun würde unter der Schweizer Quellensteuerordnung etwa bedeuten, dass beschränkt Steuerpflichtige mit überwiegend Einkommen am Arbeitsort einen höheren Diskriminierungsschutz geniessen würden als ansässige Ausländer ohne Niederlassungsbewilligung.

Die Geltung dieser EG-rechtlichen Prinzipien im Steuerrecht wird – wie in den nachfolgenden Ausführungen zu Art. 21(2) FZA gezeigt wird – de facto von der Schweizer Lehre einhellig bestätigt. Eine konkrete Auseinandersetzung mit Art. 21(1) FZA hat allerdings soweit ersichtlich nur bei Rivier und Oberson stattgefunden¹⁰⁸. Beide Autoren gehen von einer substanziellen Erweiterung des Diskriminierungsverbots im Schweizer Steuerrecht aus.

2.3.2.1.2 Grenzgängerbesteuerung im Besonderen

Schliesslich stellt sich damit die Frage nach der Bedeutung von Art. 21(1) FZA für die Grenzgängerbesteuerung.

Die DBA der Schweiz, bzw. gewisser Kantone, mit den Nachbarstaaten Deutschland, Frankreich, Italien, Österreich und Liechtenstein enthalten spezielle Bestimmungen für die steuerliche Behandlung von so genannten Grenzgängern (z. T. auch als Grenzpendler bezeichnet). Dabei wird das aufgrund des Arbeitsortsprinzips dem Arbeitsort grundsätzlich allein zustehende Besteuerungssubstrat zwischen den Vertragsstaaten aufgeteilt bzw. das Besteuerungsrecht des Arbeitsorts mindestens teilweise zurückgedrängt. Mit diesen Regelungen verzichtet die Schweiz, als traditionelles Zupendlerland, in erheblichem Masse auf Steuersubstrat. Die Anwendung der Grenzgängerbestimmungen gegenüber der allgemeinen Besteuerungsregel für beschränkt Steuerpflichtige verlangt, abgesehen von Spezialregelungen z. B. für leitende Angestellte, v. a.:

- die grundsätzlich tägliche Rückkehr des Grenzgängers und

106 Botschaft Sektorielle Abkommen, 1999, 226 f.

107 Botschaft Sektorielle Abkommen, 1999, 227, letzter Abschnitt: Hier geht es um die Frage einer direkten Diskriminierung auf-

grund der Staatsangehörigkeit, welche auch Gegenstand von Art. 24(1) OECD-MA ist.

108 RIVIER, 2002/03, 117 ff., und OBERSON, 2004, 214, Ziff. 685.

- – im Verhältnis zu Österreich – die Ansässigkeit bzw. Erwerbstätigkeit in Grenznähe¹⁰⁹.

In Art. 7(1) (bzw. Übergangsbestimmungen Art. 28) Anhang I FZA wird der unselbständig erwerbende, keine Aufenthaltserlaubnis benötigende Grenzgänger u. a. dahingehend definiert, dass dieser:

- «ein Staatsangehöriger einer Vertragspartei mit Wohnsitz im Hoheitsgebiet einer Vertragspartei [ist],
- eine Erwerbstätigkeit als Arbeitnehmer im Hoheitsgebiet der anderen Vertragspartei ausübt und
- in der Regel täglich oder mindestens einmal in der Woche an seinen Wohnort zurückkehrt.»

Damit unterscheidet sich die FZA-Regelung von derjenigen in den DBA v. a. in dreierlei Hinsicht:

- Zum einen wird im FZA auf die Staatsangehörigkeit des Grenzgängers abgestellt, was für die steuerliche Behandlung unter den DBA irrelevant ist.
- Sodann wird im FZA, anders als im DBA-Österreich (nach Ablauf der Übergangsfrist)¹¹⁰, keine Ansässigkeit bzw. Erwerbstätigkeit in Grenznähe verlangt.
- Schliesslich ist das FZA-Erfordernis (auch) bei einer nur wöchentlichen Rückkehr weiter als dasjenige in den DBA bzw. der DBA-Praxis, wo eine idR tägliche Rückkehr erforderlich ist.

Gemäss Art. 21(1) FZA lässt das FZA die in den DBA festgelegten Begriffsbestimmungen des Grenzgängers unberührt. Gemäss Auffassung des Bundesrates soll damit vermieden werden, dass die bloss wöchentliche Rückkehr an den Wohnort, wie sie in Art. 7(1) Anhang I

FZA vorgesehen ist, gegenüber der in den DBA geforderten, grundsätzlich täglichen Rückkehr für die steuerliche Qualifikation als Grenzgänger genügen soll. Über den Wortlaut in Art. 21(1) FZA hinaus soll dies gemäss Botschaft offenbar auch dort gelten, wo der Grenzgängerbegriff in den DBA nicht definiert wird¹¹¹. Dies gelte insbesondere im Verhältnis zu Italien und im Verhältnis Genf-Frankreich. Ob sich dies aus dem Wortlaut von Art. 21(1) FZA ergibt, ist nach hier vertretener Auffassung zumindest fraglich. Dabei ist auf die oben erwähnte marginale Bedeutung der bundesrätlichen Botschaft hinzuweisen. Demnach hat die Botschaft insbesondere dort keine Bedeutung, wo sie dem Wortlaut des FZA widerspricht oder Aussagen enthält, welche dem Wortlaut in guten Treuen nicht zu entnehmen sind¹¹².

In den DBA-Frankreich¹¹³, Deutschland (Art. 15a(2))¹¹⁴, Österreich (Art. 15(4))¹¹⁵ und Liechtenstein (Art. 5(2))¹¹⁶ wird der Begriff des Grenzgängers u. a. dahingehend definiert, dass grundsätzlich eine tägliche Rückkehr an den Wohnort erforderlich ist. Mithin enthalten diese DBA Begriffe des Grenzgängers, welche gemäss Art. 21(1) FZA demjenigen des FZA vorgehen. Keine solchen Begriffsbestimmungen sind in den DBA der Schweiz mit Italien¹¹⁷ und von Genf mit Frankreich¹¹⁸ festgelegt. Das Erfordernis der täglichen Rückkehr ergibt sich in diesen DBA aus der analogen Übernahme einer bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur alten Regelung im DBA-Frankreich¹¹⁹.

Eine Ausdehnung des DBA-rechtlichen Grenzgängerbegriffs iSd FZA gegenüber Italien und Frankreich würde tendenziell dazu führen, dass mehr Personen unter die Grenzgängerregelung fallen würden. Dies v. a. we-

109 Art. 15(4) DBA-Österreich.

110 GROSSEN/DE PALÉZIEUX, 2002, 119.

111 Botschaft Sektorielle Abkommen, 1999, 226.

112 Vgl. oben, Abschn. 1.2.

113 Vereinbarung zwischen dem Schweizerischen Bundesrat (im Namen der Kantone Bern, Solothurn, Basel-Stadt, Basel-Landschaft, Waadt, Wallis, Neuenburg und Jura) und der Regierung der Französischen Republik über die Besteuerung der Erwerbseinkünfte der Grenzgänger vom 11. April 1983, Art. 3: «Der Ausdruck 'Grenzgänger' bedeutet jede in einem Staat ansässige Person, die im anderen Staat eine bezahlte Tätigkeit bei einem in diesem Staat ansässigen Arbeitgeber ausübt und die in der Regel jeden Tag in den Staat, in dem sie ansässig ist, zurückkehrt.»

114 «Grenzgänger im Sinne des Absatzes 1 ist jede in einem Vertragsstaat ansässige Person, die in dem anderen Vertragsstaat ihren Arbeitsort hat und von dort regelmässig an ihren Wohnsitz zurückkehrt. Kehrt diese Person nicht jeweils nach Arbeitsende an ihren Wohnsitz zurück, entfällt die Grenzgängereigenschaft nur dann, wenn die Person bei einer Beschäftigung während des gesamten Kalenderjahres an mehr als 60 Arbeitstagen auf Grund ihrer Arbeitsausübung nicht an ihren Wohnsitz zurückkehrt.»

115 «Wer als Grenzgänger in einem Vertragsstaat in der Nähe der Grenze ansässig ist und in dem anderen Vertragsstaat in der Nähe der Grenze seinen Arbeitsort hat und sich üblicherweise an jedem Arbeitstag dorthin begibt [...]».

116 «[...] Personen, die im einen Staat ihren Wohnsitz und im anderen Staat ihren Arbeitsort haben und sich in der Regel an jedem Arbeitstag dorthin begeben (Grenzgänger) [...]».

117 Art. 15(4) DBA-Italien sowie Vereinbarung zwischen der Schweiz und Italien über die Besteuerung der Grenzgänger und den finanziellen Ausgleich zugunsten der italienischen Grenzgemeinden vom 3. Oktober 1974; das Fehlen einer Definition geht ausdrücklich aus einem Protokoll der gemischten Kommission zu Art. 26 Ziff. 4 DBA-Italien vom 9. Juli 1985, Ziff. 1, hervor. Vgl. auch WALDBURGER, 1990, 186.

118 Accord entre le Conseil fédéral suisse et le Gouvernement de la République française sur la compensation financière relative aux frontaliers travaillant à Genève, du 29 janvier 1973.

119 WALDBURGER, 1990, 236, ausdrücklich mit Bezug auf das DBA-Italien, mit Verweis auf einen BGE vom 19. Juni 1984, in ASA 55 (1986/87), 589 ff.

gen der fehlenden Restriktion der Ansässigkeit und Erwerbstätigkeit auf die Grenznähe und der Notwendigkeit der nur wöchentlichen, anstelle der täglichen Rückkehr¹²⁰. Im Verhältnis zu Italien hätte dies zur Folge, dass die Kantone Graubünden, Tessin und Wallis bei mehr Personen auf das volle Besteuerungsrecht gemäss Art. 15(1) DBA-Italien verzichten und 38,8% der Bruttosteuererträge an Italien abliefern müssten. Für die betroffenen, in Italien ansässigen Personen wäre demgegenüber – angesichts des in Italien im Allgemeinen höheren Steuerniveaus – die steuerliche Behandlung als Grenzgänger idR attraktiver als diejenige als sonstige beschränkt steuerpflichtige Person: Grenzgänger dürfen für ihr Einkommen nämlich nur in der Schweiz besteuert werden¹²¹. Bei den übrigen in der Schweiz unselbständig Erwerbstätigen ist Italien demgegenüber zur Besteuerung befugt und nur zur Anrechnung der Schweizer Steuer verpflichtet¹²². Im Verhältnis Genf-Frankreich würde dies bedeuten, dass hinsichtlich einer grösseren Zahl von Personen 3,5 % der in der Schweiz vereinnahmten Bruttovergütung an Frankreich überwiesen werden müsste. Angesichts des in Frankreich in jedem Fall anwendbaren Anrechnungsverfahrens würde sich für die betroffenen Personen hier nichts ändern.

Für eine solche Ausdehnung des DBA-rechtlichen Grenzgängerbegriffs würde es m. E., selbst ohne die Bestimmung in Art. 21(1) FZA, jedoch keinen Grund geben. Bei den Begriffsbestimmungen in den Art. 7 und 28 Anhang I FZA geht es lediglich um die Bestimmung der Personen, welche für ihre im anderen Staat ausgeübte unselbständige Erwerbstätigkeit keine Aufenthaltserlaubnis benötigen. Mithin geht es um Aufenthalts- und Beschäftigungsbestimmungen. Daraus lässt sich jedoch nichts für eine steuerliche Behandlung als Grenzgänger ableiten (anstelle einer solchen als anderweitig beschränkt Steuerpflichtiger). Dass Begriffe an verschiedenen Orten der Rechtsordnung unterschiedliche Bedeutungen aufweisen, ist ausserdem nichts Neues.

2.3.2.2 Art. 21(2) FZA

Art. 21(2) FZA lautet:

(2) Keine Bestimmung des Abkommens ist so auszulegen, dass sie die Vertragsparteien daran hindert, bei der Anwendung ihrer Steuervorschriften eine Unterscheidung zwischen Steuerpflichtigen zu machen, die sich – insbesondere hinsichtlich ihres Wohnsitzes – nicht in vergleichbaren Situationen befinden.

Der Wortlaut von Art. 21(2) FZA erlaubt den Vertragsparteien bei der Anwendung der Steuervorschriften eine Unterscheidung zu treffen, sofern sich Steuerpflichtige, insbesondere hinsichtlich des Wohnsitzes, nicht in einer vergleichbaren Situation befinden. Die Bestimmung steht damit in einem Spannungsverhältnis zu Art. 2 FZA und zu Art. 9(2) Anhang I FZA, wonach eine Unterscheidung aufgrund der Staatsangehörigkeit und (aufgrund der EuGH-Rechtsprechung) der Ansässigkeit verboten ist.

Art. 21(2) FZA ist von grundlegender Bedeutung für die Frage der Massgeblichkeit der steuerlichen EuGH-Rechtsprechung für die Schweiz: Ein Grossteil der für die Schweiz gemäss Art. 16(2) FZA relevanten EuGH-Rechtsprechung verbietet nämlich eine Ungleichbehandlung von beschränkt gegenüber unbeschränkt Steuerpflichtigen. Wäre Art. 21(2) FZA dahingehend zu verstehen, dass beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtige in jedem Fall steuerlich unterschiedlich behandelt werden dürfen, so wäre die Rechtsprechung des EuGH im Bereich der direkten Steuern faktisch unbedeutend. V. a. die Schumacker-Rechtsprechung wäre für die Schweiz bedeutungslos.

Bei der Auslegung des Wortlautes von Art. 21(2) FZA stellen sich v. a. die beiden Fragen, was unter den Begriffen «Unterscheidung bei der Anwendung der Steuervorschriften» und «Personen, die sich nicht in vergleichbaren Situationen, insbesondere hinsichtlich des Wohnsitzes, befinden» zu verstehen ist.

2.3.2.2.1 Unterscheidung bei der Anwendung der Steuervorschriften

Der Wortlaut von Art. 21(2) FZA erlaubt den Vertragsparteien eine Unterscheidung bei der Anwendung der Steuervorschriften (und an sich nicht, etwa eine *unterschiedliche Steuervorschrift* anzuwenden), sofern sich Steuerpflichtige, insbesondere hinsichtlich des Wohnsitzes, nicht in einer vergleichbaren Situation befinden. Mit anderen Worten erlaubt die Bestimmung nicht die Anwendung einer anderen Steuervorschrift, sondern die unterschiedliche Anwendung derselben.

Die Wendung «Unterscheidung bei der Anwendung ihrer Steuervorschriften» wird auch im französischen («distinction dans l'application des dispositions pertinentes de leur législation fiscale», italienischen («operare distinzioni, nell'applicare le disposizioni pertinenti

120 Leicht einschränkend würde sich das Nationalitätserfordernis auswirken.

121 Art. 15(4) DBA-Italien und Art. 1 Vereinbarung zwischen der Schweiz und Italien über die Besteuerung von Grenzgängern

und den finanziellen Ausgleich zugunsten der italienischen Grenzgemeinden vom 3. Oktober 1974.

122 Art. 16(1) und Art. 24(2) DBA-Italien.

della loro normativa tributaria») und englischen Wortlaut («distinguishing, when applying the relevant provisions of their fiscal legislation») verwendet.

Soweit ersichtlich, ist diese Wendung im Recht, und insbesondere im Schweizer Staatsvertragsrecht, einzigartig. In verschiedenen Verträgen wird die Anwendung von Bestimmungen vorbehalten, ausgesetzt oder werden Anleitungen zur Auslegung und Anwendung von Normen gegeben. Eine Bestimmung kann früher oder später angewendet oder eben nicht angewendet werden. Eine unterschiedliche Anwendung scheint logisch ausgeschlossen.

Zum Vergleich: Art. 24(1) OECD-MA spricht konkret von einer *anderen oder belastenderen Besteuerung oder damit zusammenhängenden Verpflichtung*. Art. 24(1) OECD-MA verbietet damit insbesondere eine Höherbesteuerung von ausländischen Staatsangehörigen gegenüber den Inländern. Demgegenüber erlaubt Art. 21(2) FZA nur eine Unterscheidung bei der Anwendung.

Diese, auf den ersten Blick wenig verständliche, Formulierung¹²³ scheint erst vor dem Hintergrund der in diesem Zusammenhang in der Botschaft erwähnten Schweizer Quellensteuerordnung Sinn zu machen. Während die Quellenbesteuerung von unselbständig Erwerbenden in den meisten umliegenden Staaten die Regel ist, stellt sie in der Schweiz die Ausnahme dar. In der Schweiz unterliegen nämlich nur gewisse unselbständig Erwerbende der Quellensteuer (anstelle der nachträglichen ordentlichen Besteuerung) – nämlich (bei inländischer Zahlstelle) alle beschränkt Steuerpflichtigen sowie die unbeschränkt Steuerpflichtigen mit ausländischer Staatsangehörigkeit, sofern sie über keine Niederlassungsbewilligung verfügen. Dabei kann davon ausgegangen werden, dass ein Grossteil der unter dem FZA freizügigkeitsberechtigten Personen dieser Besteuerungsform unterliegt. Entsprechend bestand in den Verhandlungen auf Seiten der Schweiz ein erhebliches Interesse daran, diese Besteuerungsform aufrecht erhalten zu können¹²⁴.

Dies wird denn auch bestätigt durch einen nicht veröffentlichten Bericht der Arbeitsgruppe der Konferenz staatlicher Steuerbeamter zu Händen der Kantone, welcher in der Schlussphase der Verhandlungen (Juli 1998)

erstellt wurde. Danach ergibt sich aus der erst zum Schluss der Verhandlungen präzisierten Bestimmung (wobei Art. 21(3) FZA in seinem Wortlaut noch nicht definitiv feststand), dass die bisherige, unterschiedliche Besteuerung (Quellensteuerverfahren statt des ordentlichen Verfahrens)¹²⁵ bei beschränkt Steuerpflichtigen mit Ansässigkeit ausserhalb der Schweiz weiterhin zulässig sein soll. Unsicher war sich die Arbeitsgruppe demgegenüber, ob im Sinne der Schumacker-Rechtsprechung bisher im Tarif nicht berücksichtigte Abzüge künftig berücksichtigt werden müssten. Als problematischer erachtete die Arbeitsgruppe demgegenüber die Quellenbesteuerung von ansässigen Personen. Schliesslich gelangte die Arbeitsgruppe aber auch diesbezüglich – v. a. in Anbetracht der bisherigen bundesgerichtlichen Praxis und der erweiterten Möglichkeit der Berücksichtigung von Abzügen – zur Auffassung, dass die Weiterführung der Quellenbesteuerung durchaus möglich sei.¹²⁶

Mithin scheint sich – als Zwischenfazit – die Erlaubnis der «Unterscheidung bei der Anwendung ihrer Steuervorschriften» auf die Anwendung der besonderen Quellensteuerveranlagung zu beziehen. Dabei erlaubt der Wortlaut von Art. 21(2) FZA eine solche Ungleichbehandlung aber nur hinsichtlich beschränkt Steuerpflichtiger (und, wie der folgende Abschnitt zeigt, nur solchen, welche nicht den überwiegenden Anteil ihrer Einkünfte in der Schweiz erzielen). Wie nachfolgend zu zeigen sein wird, erlaubt Art. 21(2) FZA damit, nach hier vertretener Auffassung, die Ungleichbehandlung von Ansässigen und «Quasi-Ansässigen»¹²⁷ gegenüber den übrigen beschränkt Steuerpflichtigen hinsichtlich der Art der Steuererhebung. Die Möglichkeit einer Höherbesteuerung der Quellenbesteuerten wird durch Art. 21(2) FZA damit vorerst nicht eröffnet.

Vor diesem Hintergrund werden schliesslich auch die nicht näher begründeten Ausführungen Möhrs, welcher während der Verhandlungsphase der Bilateralen Verträge selbst im Rechtsdienst der Steuerverwaltung des Kantons Graubünden tätig war¹²⁸, verständlich. Demnach soll gemäss Art. 21(2) FZA eine indirekte Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit durch die Erhebung der Steuer an der Quelle bei beschränkt Steuerpflichtigen ausgeschlossen sein. Getrennt zu prüfen sei demgegenüber bei diesen Personen, ob die Ausge-

123 Weder der weitere Vertragstext noch die Botschaft geben dazu näheren Aufschluss. Vgl. dazu die nachfolgenden Ausführungen.

124 Dies lässt sich auch aus den bundesrätlichen Erläuterungen in der Botschaft Sektorielle Abkommen, 1999, 226 ff., schliessen, wo im Zusammenhang mit Art. 21(2) FZA einzig von der Weiterführung der bisherigen Quellensteuerordnung die Rede ist.

125 Konkret wird gar von der «Anwendung einer besonderen Ver-

anlagung (Quellensteuerverfahren statt ordentliches Verfahren)» gesprochen (S. 30).

126 Bericht Arbeitsgruppe Konferenz staatlicher Steuerbeamter, 1998, 16 ff.

127 Personen, welche den überwiegenden Anteil ihrer (Erwerbs-) Einkünfte in der Schweiz erzielen.

128 MÖHR, 2002, 325.

staltung der Quellensteuer zu einer verbotenen indirekten Diskriminierung führe. Eine solche sei ausgeschlossen, «falls die Quellensteuer zu einer grundsätzlich gleichen steuerlichen Belastung wie die ordentliche Veranlagung führt»¹²⁹.

Entgegen der hier vertretenen Auffassung ist es denkbar, unter der Wendung «Unterscheidung bei der Anwendung ihrer Steuervorschriften» nicht (nur) die Anwendung einer besonderen Art der Steuererhebung (Quellensteuer anstelle der ordentlichen nachträglichen Veranlagung) zu verstehen, sondern generell eine unterschiedliche steuerliche Behandlung. Bei nicht vergleichbaren Situationen, insbesondere hinsichtlich der Ansässigkeit (vgl. dazu den nachfolgenden Abschnitt), hätte dies im Lichte der zu berücksichtigenden EuGH-Rechtsprechung zur Folge, dass nicht nur die Erhebung der Steuer an der Quelle, sondern auch anderweitige Unterscheidungen getroffen werden dürften. Dies betrifft insbesondere die Berücksichtigung von Gewinnungskosten und die Durchführung eines Jahressteuerausgleichs. Wie in diesem Abschnitt ausgeführt, spricht jedoch der spezielle Wortlaut («Unterscheidung bei der Anwendung der Steuervorschriften») gegen eine solche weite Interpretation¹³⁰, was durch den Bundesrat und die Konferenz staatlicher Steuerbeamter bestätigt wird¹³¹.

2.3.2.2.2 Personen in nicht vergleichbaren Situationen, insbesondere hinsichtlich ihres Wohnsitzes

Art. 21(2) FZA erlaubt die «Unterscheidung bei Steuerpflichtigen [...], die sich – insbesondere hinsichtlich ihres Wohnsitzes – nicht in vergleichbaren Situationen befinden.»

Es fragt sich also, wann Steuerpflichtige sich «nicht in einer vergleichbaren Situation, insbesondere hinsichtlich des Wohnsitzes,» befinden («qui ne se trouvent pas dans des situations comparables, en particulier en ce qui concerne leur lieu de résidence»; «la cui situazione non è comparabile, segnatamente per quanto riguarda il luogo di residenza»; »whose situations are not comparable, especially as regards their place of residence«).

Dabei ist zunächst zu klären, was unter dem Begriff «Wohnsitz» zu verstehen ist: Aus dem Zusammenhang,

aber auch aus dem französischen und englischen Wortlaut des FZA, lässt sich iVm Art. 4 OECD-MA («ansässige Person»; «résident»; «resident») zunächst schliessen, dass unter dem in der deutschsprachigen Version des FZA verwendeten Begriff «Wohnsitz» der im internationalen Steuerrecht gebräuchlichere Begriff der «Ansässigkeit» zu verstehen ist. Mithin geht es dabei nicht um den Begriff des Wohnsitzes gemäss Art. 3(2) DBG¹³². Diese Interpretation wird durch den französischen und italienischen Wortlaut des DBG, wo in Art. 3(2) für den Begriff Wohnsitz der Begriff «domicile» und «domicilio» (gegenüber «résidence» und «residenza» im FZA) verwendet wird. Dies wird schliesslich auch durch die Botschaft bestätigt¹³³. Damit erlaubt Art. 21(2) FZA eine unterschiedliche Anwendung der Steuervorschriften gegenüber Personen, die sich hinsichtlich ihrer Ansässigkeit nicht in vergleichbaren Situationen befinden. Der Begriff des Wohnsitzes iSv Art. 3(2) DBG ist dabei ohne Bedeutung.

Sodann ist die Wendung «nicht in einer vergleichbaren Situation, insbesondere hinsichtlich des Wohnsitzes» zu klären: Eine ungleiche (nicht gleiche) Situation hinsichtlich der Ansässigkeit liegt bei Ansässigen und Nicht-Ansässigen (beschränkt Steuerpflichtigen¹³⁴) vor. Art. 21(2) FZA spricht jedoch nicht von einer *ungleichen*, sondern von einer *nicht vergleichbaren* Situation, ohne dies näher zu erläutern.

Im internationalen Steuerrecht ist die Unterscheidung zwischen ansässigen und nicht ansässigen Steuerpflichtigen von grundlegender Bedeutung. Während ansässige Personen hinsichtlich ihres weltweiten Einkommens und Vermögens unbeschränkt steuerpflichtig sind, sind nicht ansässige Personen nur (hinsichtlich des im Quellenstaat erzielten Einkommens) beschränkt steuerpflichtig. Die Zuteilung der Ansässigkeit an den einen oder anderen Staat ergibt sich dabei im DBA-Recht aus der sog. tie breaker rule, entsprechend Art. 4 OECD-MA. Dabei ist eine Person schliesslich ansässig oder nicht ansässig. Zwischenstufen («ein bisschen» oder «etwas weniger» ansässig) gibt es in diesem «binären» System nicht. Die Verhältnisse sind somit hinsichtlich der Ansässigkeit gleich oder ungleich. Die in Art. 21(2) FZA verwendete Formulierung der sich hinsichtlich ihres Wohnsitzes nicht in einer vergleichbaren Situation befindenden Steuerpflichtigen macht damit scheinbar

129 MÖHR, 2002, 157.

130 Der Wortlaut von Art. 21(2) FZA erlaubt den Vertragsparteien damit eine *unterschiedliche Anwendung* der Steuervorschriften (und nicht eine *unterschiedliche steuerliche Behandlung*), sofern sich Steuerpflichtige, insbesondere hinsichtlich des Wohnsitzes, nicht in einer vergleichbaren Situation befinden.

131 Botschaft Sektorielle Abkommen, 1999, 226 ff., und Bericht Arbeitsgruppe Konferenz staatlicher Steuerbeamter, 1998, 16 ff.

132 A. A. (aber ohne Begründung) MÖHR, 2002, 168 f.

133 Botschaft Sektorielle Abkommen, 1999, 226.

134 Damit die Frage der Gleichbehandlung aber erst relevant wird, muss dabei die nicht ansässige Person in der Schweiz beschränkt steuerpflichtig sein.

keinen Sinn. Gemäss Auffassung des Bundesrates «ist die Auswirkung dieser Ausweitung des Gleichbehandlungsgrundsatzes [...] schwierig abzuschätzen»¹³⁵. Auf den ersten Blick zu Recht empfindet auch Möhr die Regelungstechnik als «etwas verwirrend»¹³⁶. Es stellt sich die Frage, weshalb nicht die Formulierung von Art. 24(1) OECD-MA – «gleiche [anstelle von «vergleichbare»]; Anm. des Autors] Verhältnisse, insbesondere hinsichtlich ihrer Ansässigkeit» – vereinbart wurde.

Die Bedeutung des Begriffs ergibt sich aufgrund des EG-Rechts – einschliesslich der EuGH-Rechtsprechung, auf welchem das Abkommen basiert¹³⁷ – und welches gemäss Art. 16(2) FZA bei der Auslegung zu berücksichtigen ist. Mit der Formulierung der «vergleichbaren Situation» wird nämlich eine im steuerrechtlichen Gemeinschaftsrecht einschlägige Terminologie verwendet¹³⁸. Dabei stellt sich die *grundlegende Frage, inwiefern die Situation vergleichbar sein muss*.

2.3.2.2.1 Exkurs: Schumacker-Rechtsprechung

In konstanter Rechtsprechung unterscheidet der EuGH zwischen einkommens- bzw. objekt- und personen- bzw. subjektbezogenen Verhältnissen und damit solchen steuerlichen Vorteilen («income-related benefits» und «personal-circumstances-related benefits»¹³⁹). Diese sollen beschränkt Steuerpflichtigen gewährt oder eben nicht gewährt werden. Dabei müssen nach dieser Rechtsprechung objektbezogene steuerliche Vorteile (z. B. Abzug der Gewinnungskosten und Jahressteuer ausgleich) in jedem Fall gewährt werden, da diesbezüglich die Verhältnisse von beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtigen immer gleich sind.¹⁴⁰ Es entspricht dabei einem international (auch in der Schweiz) anerkannten Grundprinzip, wonach nicht Brutto-, sondern Nettoeinkünfte (Abzug der Gewinnungskosten) steuerbar sind. Der Ort der Ansässigkeit spielt dabei keine Rolle.

Anders verhält es sich bei subjektbezogenen Aspekten (z. B. familiäre Verhältnisse). Gemäss konstanter Rechtsprechung des EuGH befinden sich diesbezüglich Ansässige und Nicht-Ansässige grundsätzlich nicht in einer vergleichbaren Situation, da sie im Quellenstaat meist nur einen (untergeordneten) Teil der Einkünfte erzielen. Entsprechend dürfen sie steuerlich, hinsichtlich ihrer persönlichen und familiären Verhältnisse, grundsätzlich unterschiedlich behandelt werden. Dabei sei es Sache des Wohnsitzstaates, und nicht des Staates der beschränkten Steuerpflicht, diese Verhältnisse des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen¹⁴¹. Ausnahmsweise aber, wenn der Steuerpflichtige in seinem Ansässigkeitsstaat keine nennenswerten und im Beschäftigungsstaat den wesentlichen Teil seiner Einkünfte erziele (Cordewener verwendet dabei den treffenden Begriff des *virtual resident*¹⁴²; in dieser Arbeit wird der Begriff des *Quasi-Ansässigen* verwendet), sodass der Ansässigkeitsstaat nicht in der Lage sei, ihm die Vergünstigungen zu gewähren, die sich aus der Berücksichtigung seiner persönlichen Lage und seines Familienstandes ergeben, sei die Situation von Ansässigen und beschränkt Steuerpflichtigen vergleichbar. Der Staat der beschränkten Steuerpflicht müsse dann auch die persönlichen und familiären Verhältnisse wie bei Ansässigen berücksichtigen¹⁴³.

Dieses Begriffsverständnis, im Lichte der Rechtsprechung des EuGH, macht schliesslich auch unter der Gleichbehandlungs-Rechtsprechung des Bundesgerichts Sinn: Nicht vergleichbar ist eine Situation gemäss Bundesgericht, wenn sich Personen in einer wesentlich anderen Lage befinden¹⁴⁴. Dabei stellt sich immer die Frage, inwiefern die Verhältnisse gleich bzw. vergleichbar oder eben ungleich oder nicht vergleichbar sind. Erzielt eine Person alle oder einen grossen Teil ihrer Einkünfte in der Schweiz, so ist sie eben zwar nicht in einer gleichen, jedoch in einer vergleichbaren Situation und muss entsprechend gleich behandelt werden.¹⁴⁵

135 Botschaft Sektorielle Abkommen, 1999, 226.

136 MÖHR, 2002, 95. Trotzdem schliesst MÖHR darauf, dass Ansässige und Nicht-Ansässige sich nie in vergleichbaren Situationen befinden und damit Art. 21(2) FZA ein Verbot der indirekten Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit ausschliesse. Nicht ganz konsequent vertritt er sodann die Meinung, dass hinsichtlich der Ausgestaltung der Quellensteuer die Frage der indirekten Diskriminierung zu prüfen sei. Dabei kommt er dann (m. E. richtigerweise) zur Auffassung, dass aufgrund des FZA bei beschränkt Steuerpflichtigen neu die sog. Tarifkorrektur zugelassen werden soll, um – wie bei Ansässigen – weitere Abzüge zuzulassen; MÖHR, 2002, 157 f.

137 Präambel FZA.

138 Vgl. EuGH-Entscheide Schumacker, Ziff. 31 ff., Wielockx, Ziff. 18, Asscher, Ziff. 41, oder Gschwind, Ziff. 22; Gl. M. RIVIER, 2002/03, 120. Vgl. auch WALDBURGER, 2001, 164, FN 49.

139 TERRA/WATTEL, 2001, 48.

140 Vgl. dazu die EuGH-Entscheide Schumacker, Ziff. 48 ff., und Gerritse, Ziff. 28 f.

141 Vgl. u. a. EuGH-Entscheid Schumacker, Ziff. 31 ff.

142 CORDEWENER, 2002, 493, FN 438, mit weiteren Hinweisen.

143 EuGH-Entscheid Schumacker, Ziff. 36 ff.

144 Vgl. etwa BGE 125 II 326 vom 29. Juni 1999, E. 10 b.

145 Vgl. dazu auch WALDBURGER, 2001, 163, welcher bereits unter der vor dem FZA gültigen Rechtsordnung die formalistische Haltung des Bundesgerichts kritisiert und sich für ein materielles Verständnis des Diskriminierungsverbots eingesetzt hat.

Den materiellen Aspekt dieser Schumacker-Rechtsprechung (Abzug von Gewinnungskosten und Berücksichtigung der familiären Verhältnisse etc.) hat die Schweiz aufgrund von Art. 2 FZA und Art. 9(2) Anhang I FZA iVm Art. 16(2) FZA zu berücksichtigen. Darauf soll hier jedoch nicht weiter eingegangen werden. Art. 21(2) FZA schränkt die Bedeutung dieser Rechtsprechung jedoch in formeller Hinsicht – hinsichtlich der Art der Steuererhebung – ein.

2.3.2.2.2 Erlaubnis der Quellenbesteuerung

Art. 21(2) FZA erlaubt eine Unterscheidung bei der Anwendung der Steuervorschriften (und mithin die Erhebung der Steuer an der Quelle) bei Steuerpflichtigen, «die sich – insbesondere hinsichtlich ihres Wohnsitzes – nicht in vergleichbaren Situationen befinden». Aufgrund von Schumacker liegt eine solche nicht vergleichbare Situation vor, wenn der Steuerpflichtige nicht den überwiegenden Anteil seiner Einkünfte im Quellenstaat erzielt. Hinsichtlich solcher Personen erlaubt Art. 21(2) FZA die Erhebung der Steuer an der Quelle.

Anzumerken bleibt, dass die Quellenbesteuerung auch bei weiteren Personen gerechtfertigt sein kann, sofern die Quellensbesteuerung, gemäss Art. 21(3) FZA, der Sicherung des Steuerbezugs dient.

Art. 21(2) FZA erlaubt damit zusammenfassend die Ungleichbehandlung, in Form der Quellenbesteuerung, von beschränkt steuerpflichtigen Personen, welche nicht den überwiegenden Anteil ihrer Einkünfte in der Schweiz erzielen, gegenüber den übrigen Steuerpflichtigen. Die Möglichkeit einer Höherbesteuerung der Quellenbesteuerten wird durch Art. 21(2) FZA jedoch nicht eröffnet.

Die hier gewonnene Erkenntnis wird nun im nachfolgenden Abschnitt der Literatur und Verwaltungsauffassung gegenübergestellt. Dabei werden an dieser für die vorliegende Arbeit zentralen Stelle nicht nur die Stellungnahmen zu Art. 21(2) FZA dargestellt, sondern in einem weiteren Kontext die steuerliche Bedeutsamkeit des FZA im Allgemeinen.

2.3.2.2.3 Schweizer Literatur und Verwaltungsauffassung zu den steuerlichen Auswirkungen des FZA

In der *Botschaft des Bundesrates*¹⁴⁶ wird der Gehalt von Art. 21(2) FZA – gegenüber dem Gesetzestext, welcher

eine Ungleichbehandlung erlaubt – dahingehend umgekehrt, dass bei vergleichbaren Verhältnissen, insbesondere hinsichtlich des Ortes der Ansässigkeit, eine steuerliche Ungleichbehandlung verboten sei. Dieser «Gleichbehandlungsgrundsatz» bzw. dieses «Diskriminierungsverbot» sei strenger als dasjenige der DBA, indem bereits bei vergleichbaren Verhältnissen und nicht erst bei gleichen Verhältnissen gleich behandelt werden müsse. Dabei sei die praktische Auswirkung dieser Ausweitung des Gleichbehandlungsgrundsatzes schwierig abzuschätzen, «jedoch nach jetziger Beurteilung kaum von grosser Tragweite». Der Bundesrat kommt dabei zum Schluss, dass die «erwähnte Abkommensbestimmung [...] zur Zeit keine Anpassung im schweizerischen Steuerrecht notwendig» mache.¹⁴⁷

Sodann erläutert der Bundesrat die Vereinbarkeit der Schweizer Quellensteuerordnung mit den Vorgaben des FZA, wobei die Massgeblichkeit des *Acquis Communautaire* und insbesondere der Schumacker-Rechtsprechung vorbehaltlos anerkannt wird. Die konkrete Auseinandersetzung mit dieser gemäss Art. 16 FZA massgeblichen EuGH-Rechtsprechung ist sodann nicht in allen Punkten zutreffend: Im Zusammenhang mit der Quellenbesteuerung von in der Schweiz beschränkt Steuerpflichtigen übersieht der Bundesrat das Risiko einer indirekten Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit. Er geht damit nur bei den unbeschränkt Steuerpflichtigen, nicht aber bei den beschränkt Steuerpflichtigen auf den EuGH-Entscheid Schumacker ein.¹⁴⁸

Im Ergebnis gehen die Erwägungen des Bundesrates letztlich trotzdem in die richtige Richtung. Der Bundesrat erkennt die Erfordernisse der Berücksichtigung der familiären Verhältnisse der einzelnen Steuerpflichtigen, der Berufskosten und der Sozialabzüge ebenso wie jene einer Berücksichtigung von «im Tarif nicht vorgesehene[n] Abzüge[n] oder Entlastungen (z. B. den Abzug von Einkaufsbeiträgen in eine Einrichtung der beruflichen Vorsorge, von Beiträgen an die gebundene berufliche Vorsorge oder den Abzug von Schuldzinsen)»¹⁴⁹. Für Fälle, wo bestimmte Abzüge oder Belastungen im Tarif nicht berücksichtigt sind, verweist er auf die Möglichkeit von Tarifkorrekturen im Einzelfall, welche in den kantonalen Quellensteuervorschriften enthalten seien¹⁵⁰. Wie noch zu zeigen sein wird, ist diese Aussage nur bedingt richtig. Dabei kommt der Bundesrat zum Schluss, dass die Quellensteuerordnung «im Grossen und Ganzen den Anforderungen des EuGH im Bereich des Gleichbehandlungsgebots» entspreche¹⁵¹.

146 Welche allerdings für die Auslegung von Staatsverträgen nur von untergeordneter Bedeutung ist.

147 Alle Zitate *Botschaft Sektorielle Abkommen*, 1999, 225 f.

148 *Botschaft Sektorielle Abkommen*, 1999, 227 f.

149 *Botschaft Sektorielle Abkommen*, 1999, 228.

150 *Botschaft Sektorielle Abkommen*, 1999, 228.

151 *Botschaft Sektorielle Abkommen*, 1999, 228.

Differenzierter fällt das Urteil der *Arbeitsgruppe der Konferenz staatlicher Steuerbeamter* aus. Richtigerweise wird dort bei beschränkt Steuerpflichtigen die Erhebung der Steuer an der Quelle statt der Anwendung des ordentlichen Veranlagungsverfahrens als mit dem FZA vereinbar beurteilt, allerdings ohne die hier vertretene Unterscheidung von Quasi-Ansässigen gegenüber den übrigen beschränkt Steuerpflichtigen. Im Übrigen wird die Anwendbarkeit der Schumacker-Rechtsprechung auch hinsichtlich von beschränkt Steuerpflichtigen, einschliesslich der Grenzgänger, anerkannt. Entsprechend ist sich die Arbeitsgruppe uneins, inwiefern weitere, im Quellensteuertarif nicht enthaltene Abzüge zu berücksichtigen sind.¹⁵² Hinsichtlich von ansässigen quellensteuerpflichtigen EU-Ausländern ist die Arbeitsgruppe trotz des an die Ansässigkeit anknüpfenden Art. 21(2) FZA – aber ohne Berücksichtigung des damals in seinem genauen Wortlaut noch nicht feststehenden Art. 21(3) FZA – der Auffassung, dass sich eine unterschiedliche Besteuerung während der ersten fünf Jahre der Ansässigkeit rechtfertige. Dies gelte insbesondere angesichts der, gegenüber beschränkt Steuerpflichtigen, noch erweiterten Möglichkeiten der individuellen Tarifkorrekturen. Die Arbeitsgruppe schliesst aber die Beurteilung der geltenden Regelung als steuerrechtliche Diskriminierung nicht aus.¹⁵³ Entsprechend diesen Problemen untersucht die Arbeitsgruppe schliesslich die Varianten (i) Einführung einer allgemeinen Quellensteuer für alle unselbständig Erwerbenden, (ii) Ausgestaltung der Quellensteuer als reine Sicherungssteuer, (iii) Beibehaltung des geltenden Quellensteuersystems mit der Möglichkeit der ordentlichen Veranlagung und schliesslich (iv) Beibehaltung des geltenden Systems. Trotz Unsicherheiten hinsichtlich eines allfälligen Verstosses gegen das Diskriminierungsverbot empfiehlt die Arbeitsgruppe aus Effizienzgründen schliesslich das Belassen des Status quo. Sie weist aber auf das Risiko hin, eventuell rasch eine Gesetzesänderung vornehmen zu müssen.¹⁵⁴

In der Literatur hat die Frage der steuerlichen Auswirkungen der Bilateralen Verträge bisher nur wenig Niederschlag gefunden. Die vom Autor dieses Aufsatzes in den Jahren 2000 und 2001 vertretenen Forderungen

nach einer Anpassung der Quellensteuerordnung¹⁵⁵ wird jedoch von der nachfolgend (in chronologischer Folge) dargestellten Lehre überwiegend unterstützt:

Waldburger vertritt die Auffassung, dass mit den Bilateralen Verträgen eine Neubeurteilung der bisherigen Besteuerung von Grenzgängern zu erfolgen habe. Art. 21(2) FZA enthalte nämlich die Verpflichtung, «(auch) Grenzgänger in vergleichbaren Verhältnissen mit schweizerischen Steuerpflichtigen gleich zu behandeln»: «Gemäss Art. 16 II des Personenfreizügigkeitsabkommens wird wohl die bisherige Rechtsprechung des EuGH zur Gleichbehandlung von der Schweiz übernommen¹⁵⁶»¹⁵⁷. Hinsichtlich eines konkreten Bundesgerichtsentscheids¹⁵⁸ kritisiert *Waldburger* das rein formale Verständnis des DBA-Diskriminierungsverbots seitens des Bundesgerichts. Demnach war das Bundesgericht – zumindest in diesem Fall und vor Inkrafttreten der Bilateralen Verträge – blind für die Problematik der indirekten Diskriminierung. *Waldburger* plädiert, entsprechend der EuGH-Rechtsprechung, für ein «materielles Verständnis» des DBA-Diskriminierungsverbots. Im zu beurteilenden Fall war es dem quellensteuerpflichtigen italienischen Grenzgänger weder in der Schweiz noch in Italien möglich, die Alimentenzahlungen von seinem steuerbaren Einkommen abzuziehen.¹⁵⁹

Rivier setzte sich eingehend mit dem FZA und dessen Auswirkungen auf die Schweizer Quellensteuerordnung auseinander. Er geht von einem Vorrang des FZA-Diskriminierungsverbots gegenüber den DBA-rechtlichen Diskriminierungsverboten aus¹⁶⁰. *Rivier* geht sodann davon aus, dass die entsprechende EuGH-Rechtsprechung in der Schweiz neu zu berücksichtigen sei¹⁶¹. Entsprechend seien unter den im EuGH-Entscheid *Schumacker* genannten Umständen beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtige gleich zu behandeln. Konkret ergebe sich dabei grundlegender Änderungsbedarf bei der Schweizer Quellensteuerordnung (nicht nur der unbeschränkt, sondern auch) der beschränkt Steuerpflichtigen¹⁶². Dabei sei entweder die Quellensteuer auf alle Steuerpflichtigen auszuweiten oder diese gänzlich aufzugeben¹⁶³.

152 Bericht Arbeitsgruppe Konferenz staatlicher Steuerbeamter, 1998, 17 f., und – hinsichtlich von Grenzgängern – 30.

153 Bericht Arbeitsgruppe Konferenz staatlicher Steuerbeamter, 1998, 18 f.

154 Bericht Arbeitsgruppe Konferenz staatlicher Steuerbeamter, 1998, 32 ff.

155 HINNY, 2000, 1147 ff., und 2001, 423 ff.

156 Sofern davon ausgegangen wird, dass mit der Formulierung von Art. 21 II des Personenfreizügigkeitsabkommens Begriffe des Gemeinschaftsrechts herangezogen worden sind.

157 WALDBURGER, 2001, 164.

158 BGE 2P.145/1999 vom 31. Januar 2000.

159 WALDBURGER, 2001, 163.

160 RIVIER, 2002/03, 119.

161 RIVIER, 2002/03, 119 f.

162 RIVIER, 2002/03, 120 f.

163 RIVIER, 2002/03, 119 ff.

Etwas zurückhaltender erscheint *Oberson*. Zwar anerkennt er eine bemerkenswerte Ausweitung des Diskriminierungsverbots im Verhältnis zur EU und deren Auswirkung auf die Schweizer Quellenbesteuerung, insbesondere für unbeschränkt Steuerpflichtige¹⁶⁴. Bei den beschränkt Steuerpflichtigen anerkennt *Oberson* auch die Geltung eines Verbots indirekter Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit und konkret die Massgeblichkeit der EuGH-Rechtsprechung i. S. Schumacker, Gilly und Wielockx¹⁶⁵ für die Schweiz. Trotzdem verneint er schliesslich eine Auswirkung auf die in der Schweiz beschränkt Steuerpflichtigen, da (formell) Ausländer und Schweizer hier gleich behandelt würden¹⁶⁶.

Auch *Möhr* kommt in seiner Dissertation aufgrund von Art. 21(2) FZA zur Auffassung, dass das EG-rechtliche Diskriminierungsverbot aufgrund der Staatsangehörigkeit bei unterschiedlichem Wohnsitz und mithin bei beschränkt Steuerpflichtigen nicht zur Anwendung kommt: Die Verhältnisse seien bei beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtigen nicht vergleichbar.¹⁶⁷ Trotzdem vertritt er im Ergebnis dann die Auffassung, dass sich aufgrund des FZA, d. h. unter Berücksichtigung von Art. 21(1) und (2) FZA, eine Änderung der heutigen Quellensteuerordnung (für beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtige, einschliesslich der Quellenbesteuerung von Künstlern, Sportlern und Verwaltungsräten) aufdränge¹⁶⁸. Kein Änderungsbedarf ergebe sich jedoch aufgrund des Vorbehalts in Art. 21(1) FZA bei der Besteuerung von Grenzgängern¹⁶⁹.

Kolb schliesslich vertritt die Auffassung, dass Art. 2 iVm Art. 21(2) FZA dahingehend zu verstehen sei, dass nur die direkte Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit verboten sei. Damit habe das FZA keine Auswirkung auf beschränkt Steuerpflichtige¹⁷⁰. Ansässige Ausländer ohne Niederlassungsbewilligung befänden sich zudem nicht in vergleichbaren Verhältnissen, so dass auch hier keine Gleichbehandlung geboten sei¹⁷¹. Zudem weist *Kolb* auf verfahrensmässige Probleme hin, sollten diese Personen ordentlich veranlagt werden müssen. Angesichts der möglichen Rechtskraft einer Veranlagung erst nach einem Wegzug ins Ausland bestünden Probleme beim Steuerbezug: «Ein solches System würde daher faktisch zu einer Bevorzugung von

kurzfristig in der Schweiz wohnhaften ausländischen Arbeitnehmern führen, weil sich diese auf einfache Weise der schweizerischen Besteuerung entziehen könnten.»¹⁷² Insgesamt vertritt *Kolb*, entgegen der in der übrigen Literatur vertretenen Meinung, die Auffassung, dass sich unter dem FZA bei der Quellensteuer kaum wesentliche Auswirkungen ergeben¹⁷³.

2.3.2.3. Art. 21(3) FZA

Der letzte steuerlich relevante Vorbehalt findet sich in Art. 21(3) FZA:

(3) Keine Bestimmung dieses Abkommens hindert die Vertragsparteien daran, Massnahmen zu beschliessen oder anzuwenden, um nach Massgabe der Bestimmungen der nationalen Steuergesetzgebung einer Vertragspartei oder der zwischen der Schweiz einerseits und einem oder mehreren Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft andererseits geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen oder sonstiger steuerrechtlicher Vereinbarungen die Besteuerung sowie die Zahlung und die tatsächliche Erhebung der Steuern zu gewährleisten oder die Steuerflucht zu verhindern.

Demnach steht es den Vertragsstaaten frei, im nationalen oder internationalen Recht Massnahmen zu treffen, die die Zahlung und die tatsächliche Erhebung der Steuern gewährleisten oder die Steuerflucht verhindern. Soweit die Massnahme verhältnismässig ist und nur diesen Zielen dient, ist ein Eingriff in das Diskriminierungs- und Beschränkungsverbot gerechtfertigt¹⁷⁴. Im Sinne der Erforderlichkeit muss nach hier vertretener Auffassung eine tatsächliche Gefährdung der Besteuerung, des Steuerbezugs oder die Gefahr der Steuerflucht bestehen.

3 Zusammenfassung

Mit dem Personenverkehrsabkommen (FZA) wird der EG-rechtliche freie Personenverkehr auf die Schweiz ausgedehnt. Massgebend ist der Acquis Communautaire per Vertragsschluss, d. h. per 21. Juni 1999, womit die Schweiz auch den entsprechenden Bestand der EuGH-Rechtsprechung übernimmt.

164 OBERSON, 2004, 214, Ziff. 686 und 215 sowie Ziff. 688 f.

165 OBERSON, 2004, 212, Ziff. 682.

166 OBERSON, 2004, 214 f., Ziff. 687.

167 MÖHR, 2002, 95: «Bei unterschiedlichen Wohnsitzen liegen keine „vergleichbaren Verhältnisse“ vor, was in Anwendung von Art. 21 Abs. 2 des Abkommens über den Personenverkehr eine unterschiedliche steuerliche Behandlung grundsätzlich rechtfertigt.»

168 MÖHR, 2002, 157 ff.

169 MÖHR, 2002, 161.

170 KOLB, 2004, 27.

171 KOLB, 2004, 30.

172 KOLB, 2004, 30.

173 KOLB, 2004, 31.

174 A. A. MÖHR, 2002, 97.

Als Staatsvertrag geht das Abkommen dem Landesrecht vor. Dessen Auslegung hat nach den Grundsätzen des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge (WVK) zu erfolgen, wobei für die Auslegung der gemeinschaftsrechtlichen Begriffe des Abkommens die EuGH-Rechtsprechung massgebend ist. Der Botschaft des Bundesrates zur Genehmigung der Sektoriellen Verträge kommt – wie generell bei Staatsverträgen – nicht die Bedeutung von Materialien zu, wie dies etwa bei der Auslegung von Landesrecht der Fall ist.

Der freie Personenverkehr umfasst das Gebot der Inländerbehandlung bzw. das Verbot der direkten und indirekten Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit sowie ein Beschränkungsverbot. Das Verbot der indirekten Diskriminierung wurde vom EuGH dahingehend interpretiert, dass eine Ungleichbehandlung von beschränkt gegenüber unbeschränkt Steuerpflichtigen unzulässig ist, soweit sich diese in vergleichbaren Verhältnissen befinden. Art. 21 FZA präzisiert die steuerlichen Auswirkungen dahingehend, dass gemäss Abs. 1 der DBA-rechtliche Begriff des Grenzgängers vom FZA nicht ausgedehnt wird. Sodann erlaubt Abs. 2 die Quellenbesteuerung, anstelle der ordentlichen Veranlagung, bei Nicht-Ansässigen, welche nicht den überwiegenden Anteil ihrer Einkünfte im Quellenstaat erzielen. Schliesslich erlaubt Abs. 3, dass verhältnismässige Massnahmen zur Sicherung des Steuerbezugs ergriffen werden.

Literatur

- BRECHMANN WINFRIED, Art. 39 EG-Vertrag, in: Calliess Christian/Ruffert Matthias (Hrsg.), Kommentar zum EU-Vertrag und zum EG-Vertrag, 2. A., Neuwied/Kriftel 2002, 704 ff.
- BREITENMOSER STEPHAN/ISLER MICHAEL, Der Rechtsschutz gemäss Personenfreizügigkeitsabkommen vom 21. Juni 1999 im Bereich der sozialen Sicherheit, in: René Schaffhauser/Christian Schürer (Hrsg.), Die Durchführung des Abkommens EU/CH über die Personenfreizügigkeit (Teil Soziale Sicherheit), St. Gallen 2001, 197 ff.
- CORDEWENER AXEL, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, Köln 2002
- EPINEY ASTRID/MEIER ANNEKATHRIN/MOSTERS ROBERT, Europarecht II, Die Grundfreiheiten des EG-Vertrages, Bern 2004
- FILLIEZ FABRICE, Application des accords sectoriels par les juridictions suisses: quelques repères, in: Daniel Felder/Christine Kaddous (Hrsg.), Bilaterale Abkommen Schweiz-EU (Erste Analysen), Basel 2001, 183 ff.
- GASSER PETER, Grundsätzliche Charakteristika des Abkommens über die Freizügigkeit der Personen, inklusive Arbeitslosenversicherung, in: Daniel Felder/Christine Kaddous (Hrsg.), Bilaterale Abkommen, Schweiz-EU (Erste Analysen), Basel 2001, 269 ff.
- GROSSEN DIETER W./DE PALÉZIEUX CLAIRE, Abkommen über die Freizügigkeit, in: Daniel Thürer/Rolf H. Weber/Roger Zäch (Hrsg.), Bilaterale Verträge Schweiz-EG, Zürich 2002, 87 ff.
- HÄFELIN ULRICH/HALLER WALTER, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 5. A., Zürich 2001
- HAILBRONNER KAY, Freizügigkeitsrecht nach EU-Recht und dem bilateralen Abkommen mit der Schweiz über die Freizügigkeit von Personen, EUZ 2003, 48 ff.
- HAKENBERG WALTRAUD, Art. 49/50 EGV, in: Carl Otto Lenz/Klaus-Dieter Borchardt, EU- und EG-Vertrag, Kommentar zu dem Vertrag über die Europäische Union und zu dem Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft, jeweils in der durch den Vertrag von Nizza geänderten Fassung, 3. A., Basel 2003, 649 ff.
- HINNY PASCAL, Die bilateralen Verträge und ihre Auswirkungen auf unser Steuerrecht; Sind Pauschalbesteuerung und Quellensteuer weiterhin zulässig?, ST 2000, 1147 ff.
- Impact on Swiss Tax Law of the Non-Discrimination Requirement in the EC-Swiss Bilateral Agreements, ET 2001, 423 ff.
- HÖHN ERNST, Begriff, Aufgaben und Rechtsquellen des Internationalen Steuerrechts, in: Ernst Höhn (Hrsg.), Handbuch des Internationalen Steuerrechts der Schweiz, 2. A., Bern 1993, 47 ff.
- JAAG TOBIAS, Institutionen und Verfahren, in: Daniel Thürer/Rolf H. Weber/Roger Zäch (Hrsg.), Bilaterale Verträge Schweiz-EG, Zürich 2002, 39 ff.
- KAHIL-WOLFF BETTINA/MOSTERS ROBERT, Das Abkommen über die Freizügigkeit EG-Schweiz, EuZW 2001, 5 ff.
- Struktur und Anwendung des Freizügigkeitsabkommens Schweiz/EG, in: René Schaffhauser/Christian Schürer (Hrsg.), Die Durchführung des Abkommens EU/CH über die Personenfreizügigkeit (Teil Soziale Sicherheit), St. Gallen 2001, 9 ff. (zit.: Struktur)
- KOLB ANDREAS, Bilaterale Verträge I – Personenfreizügigkeit/Grenzgängerbesteuerung, FStR 2004, 22 ff.

- LOCHER KURT/MEIER WALTER/VON SIEBENTHAL RUDOLF/KOLB ANDREAS, Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Deutschland 1971 und 1978, Basel (Loseblattwerk)
- LOCHER PETER, Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, Landesbericht Schweiz, in: Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. LXXVIIIa, 1993, 573 ff.
- Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 2. A., Bern 2000
- MARITZ DANIEL, Der Dienstleistungsverkehr im Abkommen über die Freizügigkeit der Personen, in: Daniel Felder/Christine Kaddous (Hrsg.), Bilaterale Abkommen, Schweiz-EU (Erste Analysen), Basel 2001, 331 ff.
- MÖHR MARCO, Die Bedeutung der Staatsangehörigkeit der natürlichen Personen im schweizerischen Steuerrecht, Diss. St.Gallen 2002
- OBERSON XAVIER, Précis de droit fiscal international, 2. A., Bern 2004
- RIVIER JEAN-MARC, L'égalité devant l'impôt des travailleurs suisses et étrangers, ASA 71 (2002/03) 97 ff.
- L'Interprétation des Conventions de Double Imposition, RDAF 2000, 113 ff.
- RUST ALEXANDER, Art. 24, in: Klaus Vogel/Moris Lehner, DBA, Doppelbesteuerungsabkommen, Kommentar, 4. A., München 2003, 1795 ff.
- SCHUEER ALEXANDER, Art. 39–41 EGV und Art. 43–48 EGV, in: Carl Otto Lenz/Klaus-Dieter Borchardt, EU- und EG-Vertrag, Kommentar zu dem Vertrag über die Europäische Union und zu dem Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft, jeweils in der durch den Vertrag von Nizza geänderten Fassung, 3. A., Basel 2003, 536 ff. und 611 ff.
- TERRA BEN/WATTEL PETER, European Tax Law, 3. A., London/Boston/The Hague 2001
- THÖMMES OTMAR, Das EuGH-Urteil in der Rechtssache Wielockx – Abschied vom Rechtfertigungsgrund der «steuerlichen Kohärenz»? , IWB Nr. 1 vom 10. Januar 1996, 41 ff.
- THÜRER DANIEL/HILLEMANN CAROLIN, Allgemeine Prinzipien, in: Daniel Thürer/Rolf H. Weber/Roger Zäch (Hrsg.), Bilaterale Verträge Schweiz-EG, Zürich 2002, 17 ff.
- VOGEL KLAUS, Einleitung, in: Klaus Vogel/Moris Lehner, DBA, Doppelbesteuerungsabkommen, Kommentar, 4. A., München 2003, 105 ff.
- WALDBURGER ROBERT, Das Einkommen aus unselbständiger Arbeit im internationalen Steuerrecht der Schweiz, Diss. St.Gallen 1990
- Rechtsprechung im Jahr 2001 (1. Teil), FStR 2002, 138 ff.
- WÖLKER ULRICH/GRILL GERHARD, Artikel 39 bis 41 EGV, in: Hans von der Groeben/Jürgen Schwarze, Kommentar zum Vertrag zur Europäischen Union und zum Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft, 6. A., Baden-Baden 2003, 1275 ff.
- ZÄCH ROGER, Gesamtüberblick, in: Abkommen über die Freizügigkeit, in: Daniel Thürer/Rolf H. Weber/Roger Zäch (Hrsg.), Bilaterale Verträge Schweiz-EG, Zürich 2002, 3 ff.

Weitere Dokumente

Abkommen zur Änderung des Übereinkommens zur Errichtung der Europäischen Freihandelsassoziation vom 21. Juni 2001, BBl 2001, 5028 ff.

Arbeitsgruppe der Konferenz staatlicher Steuerbeamter, Vertraulicher Bericht betreffend die bilateralen Verhandlungen zwischen der Schweiz und der Europäischen Union (EU) über den freien Personenverkehr, Quellensteuer von EU-Bürgern, Bern, Juli 1998 (zit.: Bericht Arbeitsgruppe Konferenz staatlicher Steuerbeamter, 1998)

Botschaft zur Genehmigung der sektoriellen Abkommen zwischen der Schweiz und der EG, vom 23. Juni 1999, BBl 1999, 6128 ff. (zit.: Botschaft Sektorielle Abkommen, 1999, mit jeweils den Seitenzahlen des Separatdruckes 99.028).

Erläuternder Bericht zur bundesrätlichen Verordnung zur schrittweisen Einführung des freien Personenverkehrs zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Gemeinschaft sowie ihren Mitgliedstaaten, Mai 2001 (zit.: Erläuternder Bericht, 2001)

Kreisschreiben des Bundesamtes für Justiz vom 25. Juli 2003 betreffend die Anforderung an die Nationalität und den Wohnsitz im Gesellschaftsrecht (zit.: Kreisschreiben 2003)

Verordnung vom 22. Mai 2002 über die schrittweise Einführung des freien Personenverkehrs zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Gemeinschaft und deren Mitgliedstaaten sowie unter den Mitgliedstaaten der Europäischen Freihandelsassoziation (Verordnung über die Einführung des freien Personenverkehrs [VEP], SR 142.203)

Weisungen und Erläuterungen über die schrittweise Einführung des freien Personenverkehrs zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten sowie den EFTA-Mitgliedstaaten Norwegen, Island und dem Fürstentum Liechtenstein (Weisungen VEP); zur Zeit unter www.imes.admin.ch/personenverkehr/weisung/weisung_vep_d.pdf abrufbar

EuGH-Entscheide

ASSCHER, vom 27. Juni 1996, C-107/94
AVOIR FISCAL, vom 28. Januar 1986, C-270/83
BIEHL, vom 8. Mai 1990, C-175/88
BOSMAN, vom 15. Dezember 1995, C-415/93
COMMERZBANK, vom 13. Juli 1993, C-330/91
DAILY MAIL, vom 27. September 1988, C-81/87
DE GROOT, vom 12. Dezember 2002, C-385/00
EUROWINGS, vom 26. Oktober 1999, C-294/97
FACTORTAME, vom 19. Juni 1990, C-213/89
GEBHARD, vom 30. November 1995, C-55/94
GERRITSE, vom 12. Juni 2003, C-234/01
GILLY, vom 12. Mai 1998, C-336/96
GSCHWIND, vom 14. September 1999, C-391/97
ICI, vom 16. Juli 1998, C-264/96
SCHUMACKER, vom 14. Dezember 1995, C-279/93
VERKOOIJEN, vom 6. Juni 2000, C-35/98
WIELOCKX, vom 11. August 1995, C-80/94

Steuerharmonisierung und interkantonale Freizügigkeit (2. Teil)

Dr. oec. publ. Ivo P. Baumgartner*

Inhalt

In der vorangehenden Ausgabe:

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

In dieser Ausgabe:

5	Umsetzung der interkantonalen Freizügigkeit
5.1	Ebenen und Grenzen der Umsetzung
5.2	Steuerdomizile
5.2.1	Einheitliche Definition
5.2.2	Differenziertes Besteuerungsrecht bei Änderungen der Steuerdomizile
5.2.2.1	Allgemeines
5.2.2.2	Unbeschränkte Steuerpflicht
5.2.2.3	Beschränkte Steuerpflicht
5.3	Übernahme ausserkantonaler Besteuerungselemente
5.3.1	Wertansätze
5.3.2	Verluste
5.4	Nichtbesteuerung der Mehrwerte beim interkantonalen Wegzug
5.4.1	Verbot der Wegzugsbesteuerung
5.4.2	Wegzug und Statuswechsel
5.4.2.1	Nicht harmonisierter Statuswechsel
5.4.2.2	Statuswechsel im Zuge eines Wegzuges
5.4.2.3	Wegzug nach einem steuerprivilegierten Statuswechsel
5.5	Nichtbesteuerung der Mehrwerte bei der interkantonalen Verlegung von Vermögenswerten
5.5.1	Grundsatz
5.5.2	Umstrukturierungen
5.5.3	Ersatzbeschaffung
5.5.3.1	Selbstgenutztes Wohneigentum
5.5.3.2	Betriebliches Anlagevermögen
5.5.3.2.1	Bewegliches Anlagevermögen
5.5.3.2.2	Unbewegliches Anlagevermögen
5.5.4	Übertragung von Vermögenswerten im Konzern
6	Durchsetzung der interkantonalen Freizügigkeit
7	Schlussbetrachtungen
	Literatur
	Materialien und Kreisschreiben

* Dipl. Steuerexperte; Partner, Hess Dallafior Rechtsanwälte, Zürich

Nachtrag

Infolge eines Versehens sind im 1. Teil dieses Artikels die Fussnoten ab S. 116 um eine Spalte nach rechts verschoben, weshalb die Fussnoten 85 bis 98 fehlen. Wir tragen hier diese Fussnoten nach:

- 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.

5 Umsetzung der interkantonalen Freizügigkeit

Nachfolgend wird auf einige wichtig erscheinende, teilweise umstrittene Aspekte der Umsetzung der interkantonalen Freizügigkeit eingegangen. Nicht beabsichtigt ist die Wiedergabe sämtlicher Aspekte, da dies den Rahmen des vorliegenden Beitrages sprengen würde.

5.1 Ebenen und Grenzen der Umsetzung

Der Bund hat bekanntlich die eigentliche *Steuerharmonisierung* durch den Erlass einer Rahmengesetzgebung zu realisieren. Es kommt so ein mittelbar rechtsetzendes Verfahren zur Anwendung⁹⁹, welches der Umsetzung in der kantonalen Gesetzgebung bedarf. Der mehrdimensionalen Harmonisierungslogik¹⁰⁰ entsprechend, hängt die Bindung der Kantone an das Rahmengesetz von der Tiefe der Harmonisierung¹⁰¹ im entsprechenden Bereich, und damit vom Ausmass des den Kantonen bewusst zugestandenen Gestaltungsfreiraumes, ab. Bei diesem Prozess ist die Harmonisierungswirkung des DBG nicht zu vergessen¹⁰², selbst wenn den StHG-Grundsätzen Vorrang¹⁰³ eingeräumt wird. Dies ergibt sich aus dem Erfordernis der Abstimmung der verschiedenen Gesetzgebungsebenen¹⁰⁴.

Innerhalb des Rahmens des StHG ist es den Kantonen unbenommen, unilateral oder bilateral Regelungen in ihre Gesetzgebung aufzunehmen, welche einer weitergehenden Durchsetzung der interkantonalen Freizügigkeit dienen. Dies ist jedoch auf Bereiche beschränkt, bei welchen der Bundesgesetzgeber weder eine abschliessende Regelung getroffen noch die Anwendung der interkantonalen Freizügigkeit angeordnet hat¹⁰⁵. Eine unter den Kantonen abgestimmte Nichtanwendung der im StHG angeordneten interkantonalen Freizügigkeit ist nicht statthaft¹⁰⁶. Um dennoch solche Einschränkungen der interkantonalen Freizügigkeit einzuführen, stehen den Kantonen die demokratischen Mittel zur Änderung der Bundesgesetzgebung¹⁰⁷ zur Verfügung, oder sie können über die parlamentarischen Kommissionen und die Kommission Steuerharmonisierung auf den Gesetzgebungsprozess Einfluss nehmen, wie dies in der Vergangenheit auch erfolgreich geschehen ist.

Insoweit als das StHG materielles Doppelbesteuerungsrecht enthält, mit welchem die interkantonale Freizügigkeit realisiert wird, bedarf es keiner Umsetzung im kantonalen Recht. Kollisionsrechtliche Normen dürfen jedoch durchaus in die kantonale Gesetzgebung aufgenommen werden, soweit sie dem übergeordneten Recht nicht widersprechen.

5.2 Steuerdomizile

5.2.1 Einheitliche Definition

Die einheitliche Definition der subjektiven Steuerpflicht in den kantonalen Steuergesetzen wird durch Art. 3f. und Art. 20f. StHG vorgeschrieben. Diese Vereinheitlichung bewirkt, dass *Doppelbesteuerungskonflikte* im interkantonalen Verhältnis *gar nicht entstehen können*¹⁰⁸. Die genannten Bestimmungen des StHG stellen zwar kein materielles Doppelbesteuerungsrecht dar, weil sie keine Zuteilungsnormen sind, grenzen jedoch die Besteuerungsbefugnisse der Kantone gegeneinander ab. Da die Steuerdomizile im interkantonalen Verhältnis nicht anders definiert sind als im internationalen Verhältnis, stellt die einheitliche Definition der subjektiven Steuerpflicht kein eigentliches Instrument zur Umsetzung der interkantonalen Freizügigkeit dar.

99 REICH, Vorbemerkungen zu Art. 1/2 StHG N 34.

100 MEISTER, 297.

101 RIVIER, 297.

102 BLUMENSTEIN/LOCHER, 39.

103 MEISTER, 298 ff.

104 EXPERTENGRUPPE CAGIANUT, 13 f.

105 Zum Gestaltungsspielraum der Kantone s. Art. 1 Abs. 3 StHG.

106 S. dazu den Themenbereich «Ersatzbeschaffung» in Abschn. 5.5.3 hiernach.

107 Standesinitiative nach Art. 160 Abs. 1 BV.

108 HÖHN/MÄUSLI, 17 f.

5.2.2 Differenziertes Besteuerungsrecht bei Änderungen der Steuerdomizile

5.2.2.1 Allgemeines

In Art. 22 (juristische Personen) und in Art. 68 StHG (natürliche Personen)¹⁰⁹ sind besondere Regeln für die Abgrenzung der Steuerhoheit der Kantone bei einem interkantonalen Wohnsitz- oder Sitzwechsel bzw. bei der Begründung oder Aufhebung von Nebensteuerdomizilen enthalten. Diese sind im Rahmen des Vereinfachungsgesetzes verfeinert worden¹¹⁰ und unterscheiden sich vom Vorgehen in Fällen, wo eine Verschiebung über die Landesgrenze hinweg erfolgt. Die genannten Bestimmungen stellen materielles Doppelbesteuerungsrecht dar¹¹¹ und gelten als ein *Hauptpfiler der Umsetzung der interkantonalen Freizügigkeit*. Entgegen der ursprünglichen Ausgestaltung sind mit dem Vereinfachungsgesetz einige – teilweise bedauerliche – Relativierungen der interkantonalen Freizügigkeit eingeführt worden, indem nicht in jedem Fall von einer ausschliesslichen Zuteilung einer einheitlich definierten Steuerperiode zu einem Kanton ausgegangen werden kann. Diese Relativierungen stehen im Zusammenhang mit neu aufgeflamten Befürchtungen der Kantone in Bezug auf die bewusste Ausnützung der Unterschiede im Besteuerungsniveau der Kantone und des damit verbundenen beschränkten Substratausgleichs¹¹² und schränken die anvisierte Vereinfachung etwas ein. In jedem Fall gilt dennoch der Grundsatz der einheitlichen Steuerperiode im Gegensatz zur Aufteilung der Steuerperiode, welche im internationalen Verhältnis vorgenommen wird¹¹³.

5.2.2.2 Unbeschränkte Steuerpflicht

Beim interkantonalen *Wohnsitzwechsel natürlicher Personen* innerhalb einer Steuerperiode gilt bezüglich der unbeschränkten Steuerpflicht nach Art. 68 Abs. 1 StHG grundsätzlich das *Zuzugsprinzip*. Danach besteht die

unbeschränkte Steuerpflicht für die ungeteilte (einheitliche) Steuerperiode ausschliesslich im Zuzugskanton. Diese *ausschliessliche Zuordnung* ist eine wesentliche Vereinfachung¹¹⁴ und auch eine echte Rationalisierung, zumal die Fälle mit Steuerpflicht in verschiedenen Kantonen besonders arbeitsintensiv sind¹¹⁵. Bei der Einführung dieses Prinzips wurden denn auch Praktikabilitätsgründe angeführt¹¹⁶. Das Zuzugsprinzip ist indessen nur im Rahmen der interkantonalen Freizügigkeit möglich. Der Wegzugskanton muss nämlich zugunsten des Zuzugskantons auf Steuersubstrat verzichten. Der Stichtag am Ende der Steuerpflicht erlaubt zwar eher eine Steuerplanung als bei einem Abstellen auf den Beginn der Steuerperiode, die getroffene Wahl wird aber als mit dem System der Gegenwartsbemessung kompatibler betrachtet¹¹⁷. Die zwei Ausnahmen betreffen die der Quellensteuer unterworfenen Personen sowie die Kapitalleistungen aus Vorsorge. Die erstgenannte Ausnahme wird mit erhebungstechnischen, die zweite mit fiskalischen Überlegungen begründet.

Bei den *juristischen Personen* ist primär wegen erhöhter fiskalischer Bedenken¹¹⁸ von der Anwendung des ursprünglich vorgesehenen Wegzugsprinzips¹¹⁹ abgesehen worden. Statt dessen ist ein *paralleles Besteuerungsrecht von Wegzugs- und Zuzugskanton* mit Steuerauscheidung angeordnet worden¹²⁰. Die interkantonale Freizügigkeit beschränkt sich dabei auf die Bestimmung einer einheitlichen Bemessungsperiode und auf die Aufteilung der so bestimmten Steuerfaktoren. Die Regelung erscheint dennoch auch für den Steuerpflichtigen als akzeptabel und bietet bereits eine wesentliche Vereinfachung gegenüber früher.

5.2.2.3 Beschränkte Steuerpflicht

Bei der beschränkten Steuerpflicht, welche auch durch den Wegfall der unbeschränkten Steuerpflicht begründet werden kann¹²¹, ist *keine Stichtagsbetrachtung* an-

109 Diese Bestimmung gilt nur für das System der Gegenwartsbemessung, welches allerdings seit dem 1. Januar 2003 von sämtlichen Kantonen angewendet wird.

110 S. auch BAUMGARTNER, Vereinfachung, 137 ff.

111 HÖHN/MÄUSLI, 16.

112 S. auch BAUMGARTNER, Vereinfachung, 143.

113 S. auch BAUMGARTNER, Vereinfachung, 142; BUNDESRAT, Botschaft Vereinfachungsgesetz, 3905.

114 «grande simplicité», PASCHOUD, Passage, 111.

115 ZUPPINGER, 112 f.

116 REICH, Zeitliche Bemessung, 338.

117 Dies namentlich mit Blick auf die Zuständigkeitsregelung bei der direkten Bundessteuer und das der Steuerperiode nach-

gelagerte Deklarationsverfahren. Ein Abstellen auf den Beginn der Steuerperiode wäre auch denkbar gewesen, wie dies im Kanton Zürich im interkommunalen Verhältnis gilt (§ 190 StG ZH).

118 PASCHOUD, Evolution, 848; BAUMGARTNER, Vereinfachung, 143 und 223; BUNDESRAT, Botschaft Vereinfachungsgesetz, 3904.

119 Art. 22 StHG aF; s. auch ATHANAS/WIDMER, Art. 22 StHG N 2 ff. (1. A.).

120 BAUMGARTNER, Vereinfachung, 223.

121 Beispiel: Bei der gleichzeitigen Verlegung des Wohnsitzes und des Geschäftsortes innerhalb einer Steuerperiode in einen anderen Kanton wird die unbeschränkte Steuerpflicht im Zuzugskanton begründet, währenddem im Wegzugskanton eine beschränkte Steuerpflicht für die ganze Steuerperiode begründet wird.

zuwenden¹²². Die Steuerpflicht besteht während der ganzen Steuerperiode für die einheitliche Bemessungsgrundlage. Die Besteuerung durch die berechtigten Kantone erfolgt grundsätzlich aufgrund einer «Pro-rata-Faktorenaufteilung»¹²³. In Bezug auf die interkantonale Freizügigkeit ergibt sich das gleiche Bild wie bei der Verlegung des Sitzes einer juristischen Person in einen anderen Kanton.

5.3 Übernahme ausserkantonaler Besteuerungselemente

5.3.1 Wertansätze

Als die interkantonale Wegzugsbesteuerung noch greifen konnte, war es anerkannt, dass der Zuzugskanton die Gewinn- bzw. Einkommenssteuerwerte des Wegzugskantons, welche aufgrund der beim Wegzug erfolgten Besteuerung zwangsläufig über den handelsrechtlich massgebenden Ansätzen lagen, übernehmen musste¹²⁴. Nur durch eine solche *Wertkorrespondenz* war sichergestellt, dass *keine Mehrfachbelastungen* eintreten würden, welche es durch die Instrumente des interkantonalen Steuerrechts auszuschalten gilt. Dieses *Korrespondenzprinzip* gilt für alle Bilanzsteuerwerte und unabhängig vom Grund ihres Zustandekommens, so namentlich auch für aufgrund von Sofortabschreibungen¹²⁵ entstandene Bilanzsteuerwerte. Das Prinzip wirkt sich demnach sowohl zugunsten wie zulasten des Steuerpflichtigen aus. Bei durch Umstrukturierung bedingten interkantonalen Übertragungen von Vermögenswerten auf andere Rechtssubjekte spricht man in diesem Zusammenhang von der Buchwertübernahme¹²⁶, was einer subjektübergreifenden Korrespondenz entspricht.

Die Übernahme der Wertansätze anderer Kantone findet ihre Grenzen dort, wo kein Geschäftsvermögen vorliegt und es so keine Bilanzsteuerwerte zu übernehmen gilt. Eine weitere Ausnahme bilden die Vermögenssteuerwerte, welche auch innerkantonal nicht mit den Einkommenssteuerwerten übereinstimmen müssen.

5.3.2 Verluste

Im Rahmen des *Vereinfachungsgesetzes* ist der Grundsatz bestimmt worden, wonach der Zuzugskanton die im Wegzugskanton entstandenen Verluste den im eigenen Kanton entstandenen gleichzustellen hat¹²⁷. Diese Norm ist direkt auf den Grundsatz der interkantonalen Freizügigkeit zurückzuführen und wurde bei deren Einführung auch damit begründet¹²⁸. Im Rahmen der interkantonalen Steuerauscheidung werden die ausserkantonalen Verluste mittels einer Gesamtverlustverrechnung und nicht mehr mittels einer Teilverlustverrechnung berücksichtigt¹²⁹. Dies stellt eine Vereinfachung für alle Beteiligten dar und bewirkt im Ergebnis eine Anerkennung ausserkantonaler Wertansätze, was durch die weitestgehende Harmonisierung der Steuerbemessungsgrundlagen auch erleichtert worden ist.

5.4 Nichtbesteuerung der Mehrwerte beim interkantonalen Wegzug

5.4.1 Verbot der Wegzugsbesteuerung

Die interkantonale Wegzugsbesteuerung¹³⁰, welche auf einer steuersystematisch begründeten Realisation¹³¹ der stillen Reserven (auch steuersystematischer Gewinnausweistatbestand genannt)¹³² beruhte und mit einer «Kantonsfluchtsteuer»¹³³ gleichzusetzen war, ist seit dem 1. Januar 2001 nicht mehr zulässig. Das Verbot solcher «Heimatschutzklauseln»¹³⁴ bildet den *Ausgangspunkt der Umsetzung* einer weitergehenden *interkantonalen Freizügigkeit*.

Bereits vor dem Inkrafttreten des StHG bzw. vor dem Ablauf der den Kantonen gewährten Übergangsfrist war die Wegzugsbesteuerung unter Beschuss geraten und von verschiedener Seite als verfassungswidrig bezeichnet worden¹³⁵. Dennoch war eine «kleine Wegzugssteuer», nämlich diejenige auf Überabschreibungen, als noch zulässig erachtet worden¹³⁶. Mit der Umsetzung der interkantonalen Freizügigkeit steht auch eine solche Restbesteuerung nicht mehr zur Diskussion. Befürchtungen

122 RIHNER BAUMGARTNER, 183f.

123 BAUMGARTNER, Vereinfachung, 225. Allenfalls können wesentliche Verzerrungen (z. B. ausserordentliche Elemente) durch eine unterschiedliche Gewichtung aufgefangen werden.

124 BAUMGARTNER, Vereinfachung, 230; SCHÄRER, 253; DUSS, 619.

125 Zur Anerkennung der Sofortabschreibungen im interkantonalen Verhältnis s. VALLENDER/WIEDERKEHR, Art. 127 BV N 26.

126 Zur buchmässigen Aufdeckung stiller Reserven s. REICH, Grundriss, 39f.; DERS., Umstrukturierungen, insb. 29.

127 Art. 25 Abs. 2 iVm Art. 25 Abs. 4 StHG bzw. Art. 67 StHG.

128 BAUMGARTNER, Vereinfachung, 230; KURZ, 854; BAUMGARTNER, Verlustverrechnung, 293.

129 KS SSK 24 Ziff. 2 und 6; BAUMGARTNER, Verlustverrechnung, 297f.

130 Auch Liquidationsbesteuerung genannt, so BALTHASAR, 116f.

131 SPORI, 82; BLUMENSTEIN/LOCHER, 274.

132 REICH, Grundriss, 39.

133 BÖCKLI, 228.

134 REICH, Grundriss, 65.

135 Liste der ablehnenden Lehrmeinungen bei BÖCKLI, 229, FN 66.

136 BÖCKLI, 229.

tungen über eine potentielle Abwanderung von durch Überabschreibungen entstandenen Wertdifferenzen könnten die Steuerverwaltungen zu einer weniger grosszügigen Abschreibungspraxis verleiten¹³⁷. Solche Tendenzen sind allerdings derzeit nicht zu verzeichnen.

5.4.2 Wegzug und Statuswechsel

5.4.2.1 Nicht harmonisierter Statuswechsel

Der Wechsel von der ordentlichen Besteuerung zu einem besonderen Steuerstatus (so etwa zum kantonalen Holdingprivileg) führt zu einer derart grundlegenden Änderung des Besteuerungsregimes, dass regelmässig eine *steuersystematische Aufdeckung der beim Übergang vorhandenen stillen Reserven* greift. Die Besteuerung anlässlich des Statuswechsels im Holdingbereich ist nicht ohne Kritik geblieben¹³⁸. Dabei sind namentlich steuersystematische Überlegungen angeführt worden¹³⁹. Die allermeisten Kantone sind denn auch dazu übergegangen, in ihren Steuergesetzen *besondere Steueraufschubs- oder Sonderbesteuerungsnormen* vorzusehen¹⁴⁰, welche auch in eine definitive Befreiung münden können¹⁴¹. Von der privilegierten Behandlung werden in einigen Kantonen – neben den Beteiligungen, welche sich nicht bereits für einen Einbezug in den Beteiligungsabzug qualifizieren¹⁴² – auch Immaterialgüterrechte erfasst.

Die Regelungen zum Statuswechsel sind in den einzelnen Kantonen nicht einheitlich¹⁴³, weder in ihrem Aufbau noch in ihrer Wirkung¹⁴⁴. Das *StHG enthält keinerlei Normen, welche direkt auf einen Statuswechsel angewendet werden könnten*. Diese Unterlassung ist zwar bedauerlich¹⁴⁵, muss aber als gewollt angesehen werden. Das Fehlen einer ausdrücklichen Bestimmung kann auch nicht als Zwang zur Besteuerung gewertet werden, zumal für eine solche Besteuerung eine ausreichend klare Bestimmung gefordert werden müsste¹⁴⁶.

Eine solche muss sich im kantonalen Recht finden. Die Behandlung des Statuswechsels ist schlicht von der *Harmonisierung ausgeklammert* worden, womit den Kantonen ein weiter Gestaltungsspielraum zusteht¹⁴⁷. Auch ein Rückgriff auf das DBG führt zu keinen weiteren Erkenntnissen, zumal bei der direkten Bundessteuer keine besonderen Besteuerungsregime vorgesehen sind.

5.4.2.2 Statuswechsel im Zuge eines Wegzuges

Im Rahmen einer Umstrukturierung oder einer anderen strukturellen Änderung kann eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft ihren Sitz in einen anderen Kanton verlegen und ihre Tätigkeit und ihr Bilanzbild derart verändern, dass sie sich am neuen Standort für die Besteuerung nach einem besonderen Steuerstatus qualifiziert. In einem solchen Fall fragt es sich, ob die Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft den Statuswechsel noch im Wegzugskanton oder erst im Zuzugskanton vollzogen hat. Ein Statuswechsel sozusagen «während der Reise» kommt nicht in Frage, da Besteuerungslücken entstehen könnten. Mit Blick auf den Sinn der Norm und das Verbot der Wegzugsbesteuerung ist auf einen Statuswechsel im Zuzugskanton zu schliessen. Dort wird auch erstmals das Gesuch um Besteuerung nach einem besonderen Steuerstatus eingereicht. Aspekte der interkantonalen Freizügigkeit beschränken sich in einem solchen Fall auf das Verbot der Wegzugsbesteuerung.

5.4.2.3 Wegzug nach einem steuerprivilegierten Statuswechsel

Soweit anlässlich eines Statuswechsels zugunsten eines Steueraufschubs oder einer aufgeschobenen Sondersteuer von einer Besteuerung der stillen Reserven abgesehen worden ist, fragt es sich, welche Folgen ein *Wegzug in einen anderen Kanton vor Ablauf einer Nachbar-*

137 Im Vordergrund stehen dabei nicht die planmässigen Abschreibungen, sondern diejenigen, welche auf eine Nichtaktivierung aktivierungsfähiger Aufwendungen zurückzuführen sind.

138 REICH, FS Zuppinger, 395 mwH; SPORI, 74 mwH.

139 Verhinderung einer Dreifachbelastung, SPORI, 75.

140 Keine gesetzliche Regelung des Steueraufschubs kennen nur noch die Kantone Basel-Landschaft, Genf, Graubünden, Neuenburg und Tessin, wobei teilweise in der Verwaltungspraxis ein Aufschub mit Revers gewährt wird (Ausnahme: Tessin).

141 In diesen Kantonen besteht nur ein zeitlich beschränktes Nachbarbesteuerungsrecht, so z. B. im Kanton Zürich.

142 Eine solche Ausnahme ist (nur) teilweise in den Steuergesetzen definiert und beschlägt nur die Differenz zwischen dem Verkehrswert und den Gestehungskosten. Die wieder einge-

brachten Abschreibungen sind von der Ausnahme nicht zu erfassen.

143 Zu den fünf Schulen s. BÖCKLI, 223.

144 Teilweise bestehen zeitlich beschränkte oder unbeschränkte Nachbarbesteuerungsrechte. Bei Ersteren kann sowohl eine Besteuerung nach dem ordentlichen Tarif als auch eine proportionale Sondersteuer vorgesehen sein. Der für die Ermittlung des zu erfassenden Gewinnes massgebende Zeitpunkt kann auch variieren.

145 HOLLEUFER, 291.

146 Dies nicht zuletzt wegen der Wirkung des Massgeblichkeitsprinzips. Zu den Anforderungen an die gesetzliche Grundlage s. REICH, Umstrukturierungen, 29f.

147 In diesem Sinne KOMMISSION STEUERHARMONISIERUNG, 111.

steuerungsfrist hat. Verschiedene Kantone haben in neuerer Zeit¹⁴⁸ in ihrer Gesetzgebung darauf eine klare Antwort gegeben und stellen den Wegzug in einen anderen Kanton einer *Liquidation gleich*. Ein Kanton beschränkt sich dagegen ausdrücklich auf eine Nachbesteuerung bei einem Wegzug ins Ausland¹⁴⁹. Viele Steuergesetze schweigen sich über diesen Vorgang aus, was nur bedeuten kann, dass sie auf eine Nachbesteuerung bei einem interkantonalen Wegzug verzichten¹⁵⁰.

Die Nachbesteuerung beim Statuswechsel ist in den kantonalen Steuergesetzen so ausgestaltet, dass es sich nicht um eine auf den Zeitpunkt des Statuswechsels zurückwirkende Besteuerung handelt. Besteuert wird in der Steuerperiode, in welcher die Voraussetzungen für die Nachbesteuerung eintreten. Die Auslösung der Nachbesteuerung beim Wegzug in einen anderen Kanton muss so unter dem Gesichtspunkt des *Verbots der Wegzugsbesteuerung* näher untersucht werden. Es gilt zwar festzustellen, dass der Statuswechsel in den Kantonen ganz unterschiedlich geregelt ist, die interkantonale Mobilität der Unternehmen darf aber dennoch nicht durch fiskalische Hemmnisse behindert werden. Die Kantone haben die Möglichkeit, eine mit diesen Anforderungen kompatible Regelung des Statuswechsels vorzusehen. Der Grundsatz der *interkantonalen Freizügigkeit* muss auch in diesem Bereich gelten¹⁵¹. Die Zulässigkeit der von einzelnen Kantonen definierten «Wegzugsbesteuerung» bei Steuerpflichtigen mit speziellem Status ist somit *mehr als nur fraglich*¹⁵². Teilweise wird die Ansicht vertreten, dass nur die Besteuerung der nach dem Statuswechsel entstandenen stillen Reserven gegen das Verbot der Wegzugsbesteuerung verstosse¹⁵³. Dies bedeute – namentlich beim Modell einer zeitlich beschränkten Nachbesteuerung¹⁵⁴ – dennoch, dass der in einen anderen Kanton wegziehende Steuerpflichtige schlechter behandelt werde als ein Steuerpflichtiger, der im Kanton verbleibt¹⁵⁵. Klarheit könnte durch die Aufnahme einer ausdrücklichen Rege-

lung für den Statuswechsel ins StHG geschaffen werden. Angesichts der noch sehr unterschiedlichen Systeme in den einzelnen Kantonen scheint jedoch eine Einigung auf einen gemeinsamen Nenner fern zu sein. Die Nichtanerkennung von Wegzugsbesteuerungen nach einem Statuswechsel könnte einen positiven Harmonisierungsdruck erzeugen.

5.5 Nichtbesteuerung der Mehrwerte bei der interkantonalen Verlegung von Vermögenswerten

5.5.1 Grundsatz

Seit dem Verbot der Wegzugsbesteuerung kann die Überführung einzelner Wirtschaftsgüter in ausserkantonale Betriebsstätten nicht mehr als Realisationstatbestand behandelt werden¹⁵⁶. Dies entspricht der konsequenten Umsetzung der interkantonalen Freizügigkeit.

5.5.2 Umstrukturierungen

Bei den Umstrukturierungsbestimmungen, bei welchen den Kantonen bis vor dem Inkrafttreten des Fusionsgesetzes (FusG)¹⁵⁷ ein erheblicher Spielraum gewährt war¹⁵⁸, steht nicht die Frage nach einer steuersystematischen, sondern diejenige nach einer echten Realisation im Vordergrund. Dies, zumal bei einer steuerneutralen Umstrukturierung stille Reserven auf ein anderes Rechtssubjekt übertragen werden und dabei ein Besteuerungsaufschub gewährt wird. Die interkantonale Freizügigkeit ist von solchen Vorgängen nur in dem Umfange tangiert, als innerkantonale Transaktionen anders behandelt werden als interkantonale, was bei einer Buchwertübertragung nach ausdrücklicher gesetzlicher Bestimmung nicht der Fall sein darf. Bei den steuerneutralen Umstrukturierungen wird die interkantonale Freizügigkeit bestmöglich umgesetzt.

148 Mehrheitlich sind die Regelungen am 1. Januar 2001 in Kraft getreten (Luzern, Nidwalden, Schwyz, Uri und Zürich), im Kanton St. Gallen hingegen bereits am 1. Januar 1999 und im Kanton Schaffhausen am 1. Januar 2004.

149 § 70 StG ZG.

150 Steuerbegründende Tatbestände sollten im Gesetz, welches den Statuswechsel regelt, genügend bestimmt sein. Es ist deshalb von einem qualifizierten Schweigen des kantonalen Gesetzgebers auszugehen.

151 Nach Art. 24 Abs. 2 lit. b StHG entsteht durch die Verlegung des Sitzes in einen anderen Kanton kein Gewinn. Diese Bestimmung wird durch die Gleichstellung von interkantonalem Wegzug und Liquidation missachtet.

152 Eher ablehnend DUSS/VON AH/RUTISHAUSER, Art. 28 StHG N 125 in fine. Klar ablehnend RICHNER/FREI/KAUFMANN, EB, § 75 StG N 12.

153 KUH/BRÜLISAUER, Art. 24 StHG N 200.

154 Wie sie im Kanton Zürich vorgesehen ist (§ 75 StG ZH).

155 So kann bei einem weiteren Verbleiben im Kanton bis zum Ablauf der Nachbesteuerungsfrist eine Nachbesteuerung gänzlich ausgeschlossen werden.

156 REICH, Grundriss, 66.

157 Bundesgesetz vom 3. Oktober 2003 über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung (FusG; SR 221.301).

158 YERSIN, Steuerharmonisierung, 117.

5.5.3 Ersatzbeschaffung

Bei der steuerneutralen Ersatzbeschaffung ist zwischen Vorgängen im Privat- und im Geschäftsvermögen klar zu trennen¹⁵⁹. Dies nicht zuletzt deshalb, weil die Steueraufschubbestimmungen eine unterschiedliche Begründung und Zielsetzung haben. Im Geschäftsvermögen steht der funktionale Realisationsbegriff im Vordergrund¹⁶⁰ und erfasst sämtliche Veräusserungsgewinne, die in Verbindung mit der Beschaffung eines qualifizierenden Ersatzgutes stehen. Im Privatvermögensbereich beschränkt sich das Thema der Ersatzbeschaffung auf die Veräusserungsgewinne auf Grundstücken. Diese sind einzig einer speziellen Objektsteuer, der Grundstückgewinnsteuer, unterworfen.

5.5.3.1 Selbstgenutztes Wohneigentum

In Abweichung vom Grundsatz, wonach Kapitalgewinne im Privatvermögen steuerfrei sind, werden solche auf Grundstücken von sämtlichen Kantonen der Grundstückgewinnsteuer unterworfen¹⁶¹. Erfasst werden zivilrechtliche wie wirtschaftliche Handänderungen.

In Art. 12 Abs. 3 StHG wird eine Reihe von Handänderungen aufgelistet, bei welchen ein Steueraufschub erfolgt, so auch die unter lit. e geregelte Veräusserung einer dauernd und ausschliesslich selbst genutzten Wohnliegenschaft, soweit der dabei erzielte Erlös innert angemessener Frist zum Erwerb oder zum Bau einer gleich genutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz verwendet wird¹⁶². Die Fälle einer aufgeschobenen Besteuerung sind in Art. 12 Abs. 3 StHG abschliessend geregelt¹⁶³. Bei den Steueraufschubtatbeständen handelt es sich um *objektive Ausnahmen von der Steuerpflicht*¹⁶⁴. Dies bedeutet, dass die betroffene Handänderung für sich noch zu keiner Besteuerung führt. Im Gegensatz zu einer Steuerbefreiung bewirkt der Steueraufschub, dass die Bemessungsgrundlage der nachfolgenden – nicht privilegierten – Handänderung den Ausgangswert der privilegierten Handänderung zu übernehmen hat. Unter Aufschub ist demnach nicht eine

zeitlich verschobene Besteuerung der privilegierten Handänderung zu verstehen.

Laut Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG hat die Ersatzbeschaffung in der Schweiz zu erfolgen. Damit wird zum Ausdruck gebracht, dass das *Ersatzobjekt auch in einem anderen Kanton gelegen sein kann*, ohne den Steueraufschub zu gefährden. Die Zulässigkeit der interkantonalen Ersatzbeschaffung wird von keiner Seite bestritten; *umstritten* sind dagegen die *Folgen des Verkaufs oder einer Zweckentfremdung* des in einem anderen Kanton ersatzweise erworbenen Wohneigentums. Diese Konstellationen werden von Einzelnen als im StHG nicht geregelt angesehen¹⁶⁵. Daraus wird geschlossen, dass die Kantone frei seien, ein Nachbesteuerungsrecht vorzusehen. Die Kantone sollen somit zwischen einer Nachbesteuerung der auf ihrem Gebiet entstandenen Mehrwerte und einem Verzicht auf eine solche Besteuerung zugunsten des Zuzugskantons (Anwachsen des Steuersubstrates) wählen können¹⁶⁶. Diese Meinung soll angeblich auch diejenige des Parlaments sein¹⁶⁷. Dabei stützt sich diese Feststellung lediglich auf eine zu Protokoll gegebene Meinungsäusserung eines von der nationalrätlichen Kommission eingeladenen Experten¹⁶⁸. Weiter wird argumentiert, dass ein Nachbesteuerungsrecht dem im interkantonalen Steuerrecht verankerten Grundsatz der Besteuerung am Ort der gelegenen Sache entspreche¹⁶⁹.

Bei sämtlichen Normen des StHG, welche die Verschiebung von mit stillen Mehrwerten ausgestatteten Vermögenswerten von einem Kanton zu einem anderen zum Inhalt haben, ist dem Grundsatz der interkantonalen Freizügigkeit konsequent nachgelebt worden. Dies allerdings oft ohne eine entsprechende, ausdrückliche Formulierung im StHG. Bei einer Auslegung von Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG ist diesem Umstand Rechnung zu tragen. Daraus kann der Schluss gezogen werden, dass kein Freiraum der Kantone für irgendwelche, einer Harmonisierung entgegenwirkende Einzelgänge erkennbar ist¹⁷⁰. Das Konzept der Nachbesteuerung, wie es z. B. von den Kantonen Zürich¹⁷¹ und Bern¹⁷² in ihren

159 Wenn von Ersatzbeschaffung die Rede ist, wird nicht selten nur an den Geschäftsvermögensbereich gedacht; so WEIBEL, insb. 60 ff.

160 REICH, Umstrukturierungen, 27 f.

161 S. dazu Art. 12 Abs. 1 StHG. Die Erhebung einer Grundstückgewinnsteuer wird den Kantonen vorgeschrieben (Art. 2 Abs. 1 lit. d StHG).

162 Diese Ausnahme ist gegen den Willen des Bundesrates und der Finanzdirektorenkonferenz in das StHG aufgenommen worden (BUNDESRAT, Botschaft Steuerharmonisierung, 103) und stellte für viele Kantone eine Neuigkeit dar.

163 YERSIN, Steuerharmonisierung, 116; BUNDESRAT, Botschaft Steuerharmonisierung, 102 f.

164 BUSSMANN, 143; ZWAHLEN, Art. 12 StHG N 61.

165 ZWAHLEN, Art. 12 StHG N 76; JAU/LINDER, 424; MEUTER, 258; ZWAHLEN, Höhn/Athanas, 106.

166 LANGENEGGER, Art. 134 StG N 16.

167 ZWAHLEN, Höhn/Athanas, 106 FN 223.

168 LOCHER, Steuerharmonisierung, 630.

169 MEUTER, 259; RICHNER/FREI/KAUFMANN, EB, § 226a StG N 10.

170 So auch LOCHER, Steuerharmonisierung, 630 f.

171 § 226a StG ZH.

172 Art. 136 Abs. 3 StG BE.

Steuergesetzen kodifiziert wurde, widerspricht der Konzeption von Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG. Beim Zürcher Modell, welches von einer Nachbesteuerung aufgrund der Verhältnisse im Zeitpunkt der Ersatzbeschaffung ausgeht, erfolgt faktisch ein Zurückkommen auf den ursprünglichen Aufschubsentscheid, jedoch ohne dass die in Art. 12 Abs. 3 StHG gestellten Anforderungen eingehalten würden. Durch dieses Vorgehen werden die Vorgänge – u. a. Wertverminderungen, welche im neuen Kanton eingetreten sind – nicht berücksichtigt¹⁷³. Ebenso unerheblich ist dabei, ob bei einem Verkauf der ausserkantonalen Liegenschaft eine weitere privilegierte Ersatzbeschaffung vorliegt¹⁷⁴.

Bei einer Nachbesteuerung hat eine Gewinnaufteilung und Verteilung des Steuersubstrates zwischen den Kantonen zu erfolgen¹⁷⁵. Deshalb müssen die Gesetzgebungen der Kantone aufeinander abgestimmt werden, ansonsten der Wegzugskanton einen Teil und der Zuzugskanton den gesamten Gewinn besteuert. Eine solche Abstimmung ist nicht bei allen Kantonen, welche ein Nachbesteuerungsrecht kennen, erfolgt. So wird die Besteuerung einer ausserkantonalen Ersatzliegenschaft statuiert, ohne im umgekehrten Fall das Besteuerungsrecht des anderen Kantons im Gesetz festzuhalten¹⁷⁶. Dass bei interkantonalen Ersatzbeschaffungen kein Raum für Wahlrechte der Kantone¹⁷⁷ besteht, sondern das StHG eine einheitliche, seinen Prinzipien verpflichtete, schweizweit anwendbare Regelung bedingt, hat die Diskussion um die Berechnungsmethode bei teilweiser Ersatzbeschaffung gezeigt¹⁷⁸. Das Bundesgericht hat dabei – nicht zuletzt aufgrund dieser Überlegungen – der sog. absoluten Methode den Vorrang gegeben¹⁷⁹. Auch eine Abstimmung zwischen den Kantonen mit Gegenrechtsvereinbarungen¹⁸⁰ ändert nichts an der (derzeitigen) Unzulässigkeit von Nachbesteuerungen. Die Zuordnung der Gewinne ist nämlich keine Frage des Gegenrechtes unter den Kantonen, da die Materie durch das Bundesgesetz für die ganze Schweiz geregelt ist¹⁸¹.

Art. 5 der Verordnung vom 9. März 2001 zum Steuerharmonisierungsgesetz (VO StHG)¹⁸² legt dem Steuer-

pflichtigen bei einer interkantonalen Ersatzbeschaffung einer Liegenschaft bestimmte Verfahrenspflichten auf. So hat er den beteiligten Kantonen Auskunft über den gesamten Ablauf der Ersatzbeschaffung zu erteilen. Eine solche Norm ist angebracht, zumal der Wegzugskanton die Gewährung der Steuerneutralität und der Zuzugskanton die Rechtmässigkeit der Sonderabschreibungen prüfen müssen. Da sich die Auskunftserteilung auf den «Ablauf der Ersatzbeschaffung» beschränkt, spricht diese Bestimmung eher dafür, dass dem Gesetzgeber (hier: dem Verordnungsgeber) kein irgendwie geartetes Nachbesteuerungsrecht vorschwebte¹⁸³.

Die Umsetzung der *interkantonalen Freizügigkeit* bedingt, dass auf *jedliches Nachbesteuerungsrecht verzichtet* wird¹⁸⁴. Dadurch wird der administrative Aufwand beschränkt und verhindert, dass Überbesteuerungen entstehen. Im Rahmen der Schweizerischen Steuerkonferenz ist das Thema aufgenommen und festgestellt worden, dass unter den Kantonen unterschiedliche Meinungen bestehen. Als eine Art Kompromiss wird eine Nachbesteuerung durch den Kanton des ersatzbeschafften Objektes, wenn das Ersatzobjekt innerhalb von fünf Jahren veräussert oder zweckentfremdet wird, diskutiert. Dieses Modell lehnt sich an die Sperrfrist bei den Umstrukturierungen an und geht von einer nachträglichen Aufhebung der Steuerneutralität aus¹⁸⁵. Es entspricht jedoch nicht der Konzeption von Art. 12 Abs. 3 StHG, weshalb für dessen Einführung zu einer Gesetzesänderung geschritten werden müsste. Es bleibt zu hoffen, dass möglichst bald entweder eine gerichtliche Klärung oder eine adäquate gesetzliche Regelung getroffen werden kann.

5.5.3.2 Betriebliches Anlagevermögen

5.5.3.2.1 Bewegliches Anlagevermögen

In Art. 8 Abs. 4 und Art. 24 Abs. 4 StHG wird klar bestimmt, dass nur eine Ersatzbeschaffung von betriebsnotwendigem Anlagevermögen ausserhalb der Schweiz vom Steueraufschub ausgeschlossen ist. Demnach führt

173 MEUTER, 262; JAU/LINDER, 424 mwH.

174 Bei sog. Kaskadenersatzbeschaffungen wird die Zürcher Nachbesteuerung anlässlich des Verkaufes der ersten Ersatzliegenschaft ausgelöst (MEUTER, 262; relativierend RICHNER/FREI/KAUFMANN, EB, § 226a StG N 11).

175 Beim Zürcher Modell kann es sogar dazu kommen, dass mehr als nur der Gesamtgewinn besteuert wird.

176 So im Kanton Zürich, wo die Anwendung der Gewinnaufteilung zugunsten des Wegzugskantons der Praxis überlassen wird; RICHNER/FREI/KAUFMANN, EB, § 226a StG N 5.

177 In diesem Sinne noch SSK KS 19.

178 JAU/LINDER, 418 ff.

179 BGE vom 2. März 2004, Rs. 2A.311/2003, insb. E. 5.

180 S. dazu die Regelung in Art. 312 StG SG.

181 In diesem Sinne für die Wegzugsbesteuerung RIVIER, 304.

182 SR 642.141.

183 BAUMGARTNER, Vereinfachung, 231 f.

184 In diesem Sinne auch SCHERER/RÖSLI, 264; LOCHER, Steuerharmonisierung, 630 f.

185 An sich ist ein solches Modell denkbar, soweit es für sämtliche Ersatzbeschaffungen eingeführt wird. Art. 8 Abs. 4 StHG wäre entsprechend anzupassen.

die Verlegung von Vermögenswerten in einen anderen Kanton im Rahmen einer steuerneutralen Ersatzbeschaffung zu *keinerlei Wegzugsbesteuerung*, wie dies bereits für Vermögenswerte gilt, welche in einen anderen Kanton verlegt werden, ohne Ersatz für einen veräusserten Vermögenswert zu sein. Dies ist ein Postulat, das seit langem besteht¹⁸⁶ und dessen Verwirklichung im StHG als Schritt in die Richtung einer möglichst freien Entfaltung des Unternehmens gewertet worden ist¹⁸⁷. Auf der Ebene der Ersatzbeschaffung von betrieblichem Anlagevermögen wird die *interkantonale Freizügigkeit* somit in *optimaler Weise realisiert*.

5.5.3.2.2 Unbewegliches Anlagevermögen

Den Kantonen ist es freigestellt, ob sie das monistische oder das dualistische System anwenden wollen, wobei das StHG grundsätzlich von der Anwendung des dualistischen Systems ausgeht¹⁸⁸. Dementsprechend wird in Art. 12 Abs. 4 StHG direkt auf den Ersatzbeschaffungstatbestand von Art. 8 Abs. 4 StHG verwiesen¹⁸⁹.

Durch die Anwendung des monistischen Systems dürfen keine Regeln aufgestellt werden, welche die Grundsätze, die bei der Einkommens- und Gewinnsteuer gelten, untergraben. Aus dem Wortlaut von Art. 8 Abs. 4 StHG kann abgeleitet werden, dass nicht nur eine Übertragung der stillen Mehrwerte auf das Ersatzobjekt, sondern auch ein Wechsel in der Besteuerungszuständigkeit zu erfolgen hat¹⁹⁰. Daraus lässt sich wiederum folgern, dass es bei der Ersatzbeschaffung von betriebsnotwendigem unbeweglichem Anlagevermögen, *unabhängig vom gewählten System*, zu *keinerlei Nachbesteuerung* durch den Kanton, in welchem sich das ersetzte Objekt befindet, kommen darf. Die Regelungen einzelner Kantone, namentlich des Kantons Zürich¹⁹¹, sind demzufolge mit dem StHG und dem Prinzip der interkantonalen Freizügigkeit nicht vereinbar¹⁹².

5.5.4 Übertragung von Vermögenswerten im Konzern

Mit dem FusG ist in Art. 24 Abs. 1 StHG eine neue lit. d eingeführt worden, wonach die Übertragung von Gegenständen des betrieblichen Anlagevermögens auf eine inländische Tochtergesellschaft steuerneutral zugelassen werden muss¹⁹³. Gleiches gilt für die in Art. 24 Abs. 3^{quater} StHG verankerte Übertragung von Gegenständen des betrieblichen Anlagevermögens auf eine inländische Konzerngesellschaft¹⁹⁴. Beide Ausnahmebestimmungen erfassen auch die Übertragung von Betrieben und Teilbetrieben sowie von Beteiligungen¹⁹⁵.

Bei solchen Vermögensübertragungen greift – wie bereits für die eigentlichen Umstrukturierungstatbestände – die *interkantonale Freizügigkeit uneingeschränkt*. Dies wird dadurch zum Ausdruck gebracht, dass stets nur Übertragungen auf eine «inländische» Tochter- oder Konzerngesellschaft privilegiert werden (müssen). Spielraum für ein irgendwie geartetes kantonales Nachbesteuerungsrecht ist keiner gegeben. Die Kantone können befürchteten Verlusten an Steuersubstrat bei einem Wegzug nur mit einer weniger grosszügigen Abschreibungspraxis begegnen¹⁹⁶. Ein solches Vorgehen mindert allerdings die Standortattraktivität, wodurch Substratminderungen gerade begünstigt werden.

6 Durchsetzung der interkantonalen Freizügigkeit

Die Durchsetzung des Prinzips der interkantonalen Freizügigkeit liegt primär in den Händen des Steuerpflichtigen, welcher die mit dem StHG und diesem Prinzip nicht in Einklang stehenden kantonalen Bestimmungen bzw. darauf basierende Entscheide anfechten kann¹⁹⁷. Eine wichtige Rolle kommt auch dem eidgenössischen Gesetzgeber zu, welcher bei Änderungen des StHG die interkantonale Freizügigkeit nicht zulasten der Steuerpflichtigen und der Transparenz der Be-

186 WEIBEL, 133.

187 «libre développement de l'entreprise», HOLLEUFER, 291.

188 YERSIN, Steuerharmonisierung, 115 f.

189 Diese Verknüpfung ist auch im Rahmen der Änderung von Art. 12 Abs. 4 StHG im Zuge des FusG uneingeschränkt bestätigt worden.

190 REICH, Art. 8 StHG N 86.

191 § 226a StG ZH.

192 A. M. MEUTER, 258 f.; RICHNER/FREI/KAUFMANN, EB, § 226a StG N 10. Gl. M. REICH, Art. 8 StHG N 86; SCHERER/RÖSLI, 264.

193 Die Kantone haben ihre Gesetzgebung innerhalb dreier Jahre nach dem Inkrafttreten der geänderten Bestimmungen des StHG anzupassen (Art. 72e StHG); weiterführend LOCHER/AMONN, 773 ff.

194 LOCHER/AMONN, 777 ff.

195 LISSI/DUSS, insb. 1139 ff.

196 S. dazu auch die Ausführungen unter Abschnitt 5.4.1, oben.

197 Zu den Grenzen und Möglichkeiten der Durchsetzung der Steuerharmonisierung s. CAVELTI, 106 ff.

steuerung aufweichen darf. Von Bedeutung ist zudem, (endlich) Formulierungen zu finden, welche nicht zu ständigen Auslegungsdebatten führen, die der Rechtssicherheit abträglich sind.

7 Schlussbetrachtungen

Die Harmonisierungserlasse standen bei ihrer Entstehung im Zeichen der interkantonalen Freizügigkeit. Dieser Grundsatz ist teilweise als derart selbstverständlich betrachtet worden, dass er nur beschränkt Eingang in die gesetzlichen Formulierungen gefunden hat und vielmals unausgesprochen blieb. Im Rahmen verschiedener Änderungen des StHG ist dieses Prinzip stets hochgehalten worden, obschon in Teilbereichen die Befürchtung der Kantone, Steuersubstrat an andere Kantone mit niedrigerer Belastung zu verlieren, zu gewissen Relativierungen geführt hat. Die schlechte Lage der Haushalte der öffentlichen Hand und der akzentuierte interkantonale Steuerwettbewerb, begünstigt durch die merklichen Belastungsunterschiede, lässt bei den Kantonen die Tendenz erkennen, weniger freizügig zu sein. Ergebnis dieser Entwicklung ist das Aufblühen von Heimatschutzartikeln, so bei der Ersatzbeschaffung von Immobilien oder beim Wegzug nach einem Statuswechsel. Es ist zu hoffen, dass das StHG so rasch als möglich dahingehend geändert wird, dass bei den umstrittenen Fragen mit einfachen, praktikablen und systemkonformen Lösungen Klarheit geschaffen wird.

Literatur¹⁹⁸

- 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.
- ATHANAS PETER/WIDMER STEFAN, Kommentar Art. 22 StHG, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, 1. A., Basel/Frankfurt a. M. 1997
- Kommentar Art. 22 StHG, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, 2. A., Basel/Frankfurt a. M. 2002
- BALTHASAR LOUIS, Die Reservenbesteuerung bei der Verlegung juristischer Personen, Diss. Bern, Bern/Frankfurt a. M. 1973
- BAUMGARTNER IVO P., Verlustverrechnung im interkantonalen Verhältnis, FStR 2002, 293 (zit.: Verlustverrechnung)

- 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/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.

BUSSMANN SAMUEL, Das dualistische System der Grundstückgewinnbesteuerung, dargestellt anhand der Regelung im Kanton Zug, Bern/Stuttgart/Wien 2002

CAGIANUT FRANCIS, Kommentar Art. 42^{quinquies} aBV, in: Kommentar zur Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874, Bd. II, Basel 1986

CAVELTI ULRICH, Die Durchsetzung der Steuerharmonisierung – Grenzen und Möglichkeiten, FStR 2004, 106 ff.

DUSS MARCO, Umstrukturierungen, 2. Teil, in: Markus Reich/Marco Duss, Unternehmensumstrukturierungen im Steuerrecht, Basel/Frankfurt a. M. 1996, 394 ff.

DUSS MARCO/VON AH JULIA/RUTISHAUSER FRANK, Kommentar Art. 28 StHG, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, 2. A., Basel/Frankfurt a. M. 2002

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

198 Gesamtverzeichnis für den 1. und den 2. Teil.

- HÖHN ERNST/WALDBURGER ROBERT, Steuerrecht, Bd. I, 9. A., Bern/Stuttgart/Wien 2001
- HOLLEUFER HARALD T., L'impact de l'harmonisation sur les entreprises. Un pas vers l'innovation fiscale?, ST 1993, 289 ff.
- 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/Lachen 2002
- JAU MARTIN/LINDER THOMAS, Besteuerung von Grundstücksgewinnen bei Ersatzbeschaffung mit teilweiser Reinvestition, StR 2004, 418 ff.
- KOMMISSION STEUERHARMONISIERUNG der Konferenz staatlicher Steuerbeamter, Harmonisierung des Unternehmenssteuerrechts, Muri/Bern 1995
- 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
- LANGENEGGER MARKUS, Handbuch zur bernischen Grundstückgewinnsteuer 2001, Muri b. Bern 2002
- LISSI ALBERTO/DUSS PASCAL, Übertragung im Konzern und Ersatzbeschaffung von Beteiligungen, ST 2003, 866 ff. und 1139 ff.
- 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)
- LOCHER PETER/AMONN TONI, Vermögensübertragungen im Recht der direkten Steuern, ASA 71 (2002/03), 763 ff.
- MEISTER THOMAS, Gedanken zur horizontalen und vertikalen Steuerharmonisierung, ST 1993, 297 ff.
- 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)
 - Umstrukturierungen, 1. Teil, in: Markus Reich/Marco Duss, Unternehmensumstrukturierungen im Steuerrecht, Basel/Frankfurt a. M. 1996, 1 ff. (zit.: Umstrukturierungen)
 - Gedanken zur Umsetzung des Steuerharmonisierungsgesetzes, ASA 62 (1993/94), 577 ff. (zit.: Gedanken)
 - Die steuerneutrale Reservenrealisation bei Unternehmensumstrukturierungen – neuere Entwicklungen und Tendenzen, in: Festschrift Zuppinger, Bern 1989, 379 ff. (zit.: FS Zuppinger)
 - Die Realisation stiller Reserven im Bilanzsteuerrecht, Zürich 1983 (zit.: Realisation)
- RICHNER FELIX/FREI WALTER/KAUFMANN STEFAN, Zürcher Steuergesetz, Zürich 1999
- Zürcher Steuergesetz, Ergänzungsband, Zürich 2001 (zit.: EB)
- 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 unter besonderer Berücksichtigung der Aktienübertragung auf Holdinggesellschaften, 2. A., 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/Lachen 2002

WEIBEL KURT, Die steuerliche Behandlung der Ersatzbeschaffung in der Schweiz, Diss. Zürich 1988

YERSIN DANIELLE, Steuerharmonisierung und kantonales Recht, ASA 64 (1995/96), 97 ff. (zit.: Steuerharmonisierung)

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, Kommentar Art. 12 StHG, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, 2. A., Basel/Frankfurt a. M. 2002

- Privatvermögen, Vermögensertrag, Vermögensgewinn, in: Ernst Höhn/Peter Athanas, Das neue Bundesrecht über die direkten Steuern, Bern/Stuttgart/Wien 1993, 55 ff. (zit.: Höhn/Athanas)

Materialien und Kreisschreiben

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, Kreisschreiben Nr. 24 vom 17. Dezember 2003, Verrechnung von Verlusten in der interkantonalen Steuerauscheidung (zit.: SSK KS 24)

- Kreisschreiben Nr. 19 vom 31. August 2001, Ersatzbeschaffung mit nur teilweiser Reinvestition (zit.: SSK KS 19)

Altreservenpraxis – ein rechtliches Argumentarium

Am Beispiel des Doppelbesteuerungsabkommens mit Österreich

Dr. iur. Maja Bauer-Balmelli



Maja Bauer-Balmelli, Dr. iur.,
dipl. Steuerexpertin, Partnerin
bei Pestalozzi Lachenal
Patry, Rechtsanwälte, Zürich

Inhalt*

1	Einleitung
2	Die Altreservenpraxis – Beschrieb
3	Rechtmässigkeit der Altreservenpraxis
3.1	Allgemeines
3.2	Verhältnis zwischen Staatsvertragsrecht (DBA) und unilateralem Recht (VStG)
3.2.1	Grundsatz «Staatsvertrag derogiert unilateralem Recht»
3.2.2	Konkret: DBA vs. VStG
3.3	Nicht-Anwendbarkeit des VStG
3.4	Anwendbarkeit des DBA-Rechts
3.4.1	Grundsätzliches
3.4.2	Zuständigkeit
3.4.3	Das zeitliche Moment: welches DBA?
3.4.4	Geteiltes oder ungeteiltes Steuerobjekt: Was ist Gegenstand der Verteilungsnormen?
3.4.5	Wesen und Rechtsnatur der Verteilungsnormen
3.5	Missbrauchsvorbehalt
3.5.1	Grundsätzliches
3.5.2	Expliziter vs. stillschweigender Missbrauchsvorbehalt
3.5.3	Herleitung des Gehaltes des stillschweigenden Missbrauchsvorbehaltes
3.5.4	Inhalt und Tragweite des stillschweigenden Missbrauchsvorbehaltes
3.6	Fazit
4	Zusammenfassung

Literatur

Rechtsgrundlagen und Materialien

1 Einleitung

Im Zusammenhang mit internationalen Unternehmensumstrukturierungen ist die Auseinandersetzung mit dem Thema Altreserven nicht zu umgehen. Da die Altreservenpraxis der Eidg. Steuerverwaltung (ESTV) an sich klar und bekannt ist, die Zeit jedoch meistens drängt und überdies in vielen Fällen im ausländischen Ansässigkeitsstaat der neu beteiligten Gesellschaft eine Anrechnung der schweizerischen Verrechnungssteuer geltend gemacht werden kann, werden die Altreservenfälle in der Praxis in aller Regel mehr oder weniger einvernehmlich gelöst; die «alte» Sockelsteuer auf den Altreserven wird anlässlich der ersten Dividendenausschüttungen nach erfolgter Umstrukturierung entrichtet. Die mit der ESTV geregelten Fälle sind wohl zahlreich, bundesgerichtliche Präjudizien dagegen rar: Nur in einem – sehr spezifischen – Sachverhalt hat sich das Bundesgericht¹ zur Anwendung der (einzigartigen) Missbrauchsbestimmung im relevanten DBA-USA (1951) ausdrücklich zum Thema Altreserven resp. zum Thema DBA-Missbrauch geäußert.

Aufgrund einer Verlautbarung der ESTV² in dieser Zeitschrift, gefolgt von einer zu Recht sehr kritischen Entgegnung aus der Praxis³, hat das Thema im Jahr 2001 erstmals konzentriert auch im Schrifttum eine, wenn auch nur kurze, Auseinandersetzung erfahren⁴.

* Die Autorin dankt ihrem Mitarbeiter, Herrn lic. iur. Marco E. Vitali, für die engagierte Unterstützung.

1 BGER 16.8.1996, ASA 66 (1997/98), S. 406; vgl. dazu Abschn. 2.

2 BURRI, FStR 2001, S. 204.

3 RYSER, FStR 2001, S. 301.

4 Dazu auch BAUER-BALMELLI, S. 175f. und 246ff.

Unlängst hat allerdings in der Praxis, so die Erfahrung der Autorin, eine klare Konkretisierung der massgeblichen Kriterien und damit auch eine differenziertere Anwendung der rechtlichen Grundlagen im Einzelfall stattgefunden. Der Eindruck, die Altreservenpraxis werde als objektiverer Steuerumgehungstatbestand, der sich einzig am quantitativen, rein fiskalisch begründeten Kriterium der faktischen Sockelsteuersatzreduktion orientiert, angewandt, verblasst zusehends. Eine gleichermaßen erfreuliche wie notwendige Entwicklung, der im Nachfolgenden Substanz gegeben resp. das adäquate rechtliche Argumentarium unterlegt werden soll. Konkret wird untersucht, bei Vorliegen welcher sachverhältnismässigen Voraussetzungen aufgrund welcher Rechtsgrundlagen die Altreservenpraxis – sofern diese überhaupt noch so benannt werden soll – angewandt werden kann.

2 Die Altreservenpraxis – Beschrieb

Gemäss langjähriger *Praxis der ESTV* werden die folgenden Transaktionen unter dem Stichwort Altreservenpraxis oder unter dem Aspekt der Steuerumgehung bei der Rückerstattung gewürdigt:

Ein Ausländer überträgt seine Beteiligungsrechte an einer Schweizer Gesellschaft entweder an einen anderen Ausländer oder an einen Inländer und erreicht damit, dass die definitive Verrechnungssteuerbelastung auf künftigen Ausschüttungen (grundsätzlich) reduziert wird, weil als Folge entweder neu ein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) oder ein anderes DBA mit geringerem Sockelsteuersatz oder dasselbe DBA, jedoch neu mit dessen privilegiertem Sockelsteuersatz, oder das Verrechnungssteuergesetz (VStG) zur Anwendung kommt⁵.

- Wird die von einem Ausländer auf einen Inländer übertragene Gesellschaft im Anschluss an die Übertragung voll- oder, im Sinne der These der indirekten Teilliquidation, teilliquidiert, wird in der Regel in Anwendung von Art. 21 Abs. 2 VStG wegen *Steuerumgehung* die Rückerstattung der Verrechnungssteuer auf der entsprechenden Substanz- oder Liquidationsdividende verweigert.

Wird die übertragene Gesellschaft nicht unmittelbar im Anschluss an die Übertragung teil- oder vollliquidiert, verfügt sie jedoch im Zeitpunkt der Übertragung über ausschüttbare Reserven, wird in Anwendung der sog. Altreservenpraxis auf zukünftigen

Ausschüttungen dieser (bestehenden Alt-)Reserven nicht die volle Rückerstattung gewährt, sondern diese wird im Umfang des vor der Übertragung anwendbaren Sockelsteuersatzes verweigert.

- Analoges gilt bei der *Beteiligungsübertragung zwischen Ausländern*: Resultiert aus der Beteiligungsübertragung gemäss (neu) anwendbarem DBA eine Sockelsteuersatzreduktion, wird in Anwendung der sog. Altreservenpraxis auf künftigen Ausschüttungen der im Zeitpunkt der Beteiligungsübertragung bestehenden Reserven die Rückerstattung der Verrechnungssteuer im Umfang des unter der alten Beteiligungsstruktur geltenden Sockelsteuersatzes verweigert. Insbesondere diese Fälle sind es, die am Beispiel des DBA-A näher betrachtet werden sollen.

In seinem bisher einzigen Entscheid zur Altreservenpraxis hat das *Bundesgericht* die gemeinsame Übertragung einer Schweizer Beteiligung durch zwei zu 60% resp. 40% beteiligte amerikanische Konzerngesellschaften auf deren amerikanische Muttergesellschaft – was aufgrund des nunmehr 100%igen Beherrschungsverhältnisses zur Anwendung des privilegierten Sockelsteuersatzes geführt hätte – als Verstoß gegen die ratio legis der Missbrauchsbestimmung in Art. VI Abs. 2 DBA-USA (1951) betrachtet, das Vorliegen eines Rechtsmissbrauchs oder einer Steuerumgehung im Sinne von Art. 21 Abs. 2 VStG dagegen verneint⁶.

3 Rechtmässigkeit der Altreservenpraxis

3.1 Allgemeines

Die Steuererhebung muss in materieller und formeller Hinsicht rechtmässig sein. Dies bedeutet, dass die Steuerveranlagung sich sowohl bezüglich Inhalt als auch bezüglich Form und Verfahren, in dem sie zustande kommt, auf eine generell-abstrakte Norm stützen muss. Dabei muss zum einen das Erfordernis der Rechtsgrundlage (Vorbehalt und Vorrang des formellen Gesetzes sowie dessen Kompetenzmässigkeit) und zum anderen das Erfordernis der *Schrankenkonformität* erfüllt sein. Letzteres bedeutet, dass die Veranlagung der Steuer und die Rechtssätze, auf die sich diese stützt, nicht gegen andere, höherrangige Rechtssätze verstossen dürfen⁷.

Der Grundsatz der *Rechtmässigkeit der Besteuerung* gilt nicht nur für die *Steuererhebung*, sondern gleichermaßen auch für die Frage der *Rückerstattung der Verrech-*

⁵ Vgl. auch die Analyse solcher Fälle bei CLOPATH, ST 1993, S. 889 ff.

⁶ BGer 16.8.1996, ASA 66 (1997/98), S. 406 Erw. 5c.

⁷ HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht, § 4 N. 6 ff.

nungssteuer – sowohl für deren Gewährung als auch für deren Verweigerung, wirkt doch Letztere indirekt-retrospektiv steuerbegründend.

3.2 Verhältnis zwischen Staatsvertragsrecht (DBA) und unilateralem Recht (VStG)

3.2.1 Grundsatz «Staatsvertrag derogiert unilateralem Recht»

Nach schweizerischer Auffassung wird ein DBA mit dem Austausch der Ratifikationsurkunden für die Vertragsstaaten verbindlich und erhält gleichzeitig landesrechtliche Wirkung (sog. Monismus). Damit bindet es die staatlichen Behörden und erzeugt, da unmittelbar anwendbar (self executing), gleichzeitig Rechte und Pflichten für die Steuerpflichtigen.

Der geltende Monismus anerkennt ganz grundsätzlich das Primat des Völkerrechts gegenüber dem Landesrecht und damit den Vorrang des DBA-Rechts vor dem Steuerrecht von Bund und Kantonen. Das Bundesgericht hat schon verschiedentlich betont, dass sich die Schweiz ihren völkerrechtlichen Verpflichtungen nicht unter Berufung auf inländisches Recht entziehen könne. Das Völkerrecht gehe dem Landesrecht in allen Rechtsgebieten prinzipiell vor⁸. Diese Konfliktregelung dränge sich umso mehr auf, wenn sich der Vorrang aus einer völkerrechtlichen Norm ableite, die dem Schutz der Menschenrechte diene. Ob in anderen Fällen heute noch zur sog. Schubert-Praxis⁹ Zuflucht genommen würde, liess das Bundesgericht in einem neueren Fall offen¹⁰. Hinsichtlich des DBA-Rechts würde der Vorrang des Völkerrechts ohnehin auch nach der Schubert-Praxis generell zur Anwendung kommen, da im Bundessteuerrecht keine Normen existieren, mit denen der Gesetzgeber das Staatsvertragsrecht bewusst hat verdrängen wollen. Es gilt m. a. W. der Grundsatz «DBA derogiert VStG»; die Anwendung des Verrechnungssteuerrechtes darf DBA-Recht nicht widersprechen, muss DBA-konform sein.

3.2.2 Konkret: DBA vs. VStG

Das entsprechende DBA ist dann anzurufen, wenn aufgrund landesrechtlicher steuerlicher Anknüpfung in zwei Staaten dieselben Einkünfte steuerlich erfasst werden könnten. Diese Doppelbesteuerung wird mittels

Anwendung der Verteilungsnormen der DBA und, sofern diese keine ausschliessliche Zuweisung enthalten, in Verbindung mit dem Methodenartikel vermieden¹¹.

Dividendenausschüttungen einer Schweizer Gesellschaft an ihre Muttergesellschaft im DBA-Ausland unterliegen einerseits der schweizerischen Verrechnungssteuer im Quellenstaat und andererseits der Einkommenssteuer im Ansässigkeitsstaat der Empfängerin.

Das DBA regelt diesen Doppelbesteuerungskonflikt und damit die Abgrenzung der Besteuerungsbefugnisse (right to tax¹²) zwischen Quellenstaat und Ansässigkeitsstaat nicht nur qualitativ, indem es definiert, was als Dividende gilt, sondern insbesondere auch quantitativ: Bei Dividenden wird das Besteuerungsrecht regelmässig dem Ansässigkeitsstaat zugewiesen, allerdings idR nicht ausschliesslich. Das Besteuerungsrecht des Quellenstaates dagegen wird mittels der DBA-rechtlichen Verteilungsnormen quantitativ begrenzt; es ist dies eine Folge der *Negativkraft der DBA*¹³. In Bezug auf die Verrechnungssteuer auf Dividendenausschüttungen bedeutet dies, dass diese in dem im DBA vorgesehenen Ausmass nicht erhoben werden darf oder rückerstattet werden muss, falls die DBA-rechtlichen Voraussetzungen erfüllt sind¹⁴. Die Rückerstattung ist die Konsequenz der zwischen den Vertragsstaaten vereinbarten Besteuerungsbefugnisse, der DBA-rechtlichen Verteilungsnormen¹⁵. Die verrechnungssteuerliche Rückerstattung hat sich nach dieser staatsvertraglichen Vereinbarung zu richten.

Gemäss dem für das Steuerrecht vertretenen reinen Monismus¹⁶ gilt der Grundsatz des Vorrangs des DBA-Rechts gegenüber dem Verrechnungssteuerrecht ohne Einschränkung und absolut.

3.3 Nicht-Anwendbarkeit des VStG

Der hier zu beurteilenden Altreservenpraxis liegt regelmässig ein internationaler Sachverhalt zugrunde: Die Rückerstattung der Verrechnungssteuer auf Ausschüttungen sog. Altreserven an die neue ausländische Muttergesellschaft wird nicht in dem gemäss neu anwendbarem DBA vorgesehenen Masse gewährt, sondern im Umfang des im bisher anwendbaren DBA vorgesehenen Sockelsteuersatzes verweigert. Es stellt sich also die Frage der Anwendbarkeit des Verrechnungssteuergesetzes im internationalen Verhältnis.

8 BGer 15.11.1991, BGE 117 Ib 367 Erw. 2b = ASA 61 (1992/93), S. 779 mit weiteren Hinweisen.

9 Dazu BGer 2.3.1973, BGE 99 Ib 39 Erw. 3, 4.

10 BGer 26.7.1999, BGE 125 II 417 Erw. 4d.

11 OECD-MA, Introduction Ziff. 19; Art. 10 iVm Art. 23 DBA-A.

12 OECD-MA, Introduction Ziff. 19; Art. 10 DBA-A.

13 LOCHER, S. 85 f., 88; DANON/SALOMÉ, 678 f.

14 Zur Entlastung des Texts wird im Folgenden nur von der Rückerstattung gesprochen.

15 BAUER-BALMELLI, S. 177.

16 Siehe vorne, Abschn. 3.2.1.

Das VStG ist grundsätzlich *nur für im Inland Steuerpflichtige* anwendbar. Dies gilt, ausser in zwei explizit genannten Ausnahmefällen (Art. 27 und 28 Abs. 1 VStG), auch für die Bestimmungen über die Rückerstattung der Verrechnungssteuer. Entsprechend gilt auch der Steuerumgehungsvorbehalt gemäss Art. 21 Abs. 2 VStG nur im Zusammenhang mit der Rückerstattung im inländischen Verhältnis; er ist Vorbehalt zu den materiellen Rückerstattungsvoraussetzungen.

Die *grundsätzliche Nichtanwendbarkeit des verrechnungssteuerrechtlichen Steuerumgehungsvorbehaltes* gemäss Art. 21 Abs. 2 VStG im internationalen Verhältnis ergibt sich sodann auch aus dessen materiellem Gehalt: Nur dem durch einen Ausländer oder einen inländischen Defraudanten vorgeschobenen und damit nicht originär rückerstattungsberechtigten Inländer, der einen Rückerstattungsanspruch geltend macht, kann die Rückerstattung wegen Steuerumgehung verweigert werden¹⁷.

Und schliesslich geht es im internationalen Verhältnis im Grunde nicht um die Frage der Rückerstattung der Verrechnungssteuer im originären Sinne des Verrechnungssteuerrechts, sondern, wie erwähnt, ausschliesslich um die *quantitative Abgrenzung der Besteuerungsbefugnisse* der beiden das Besteuerungsrecht aufgrund unilateraler Anknüpfung beanspruchenden Vertragsstaaten mittels der DBA-rechtlichen Verteilungsnormen.

Aus den vorgenannten Gründen ist ein *direkter Rückgriff auf die Steuerumgehungsklausel* gemäss Art. 21 Abs. 2 VStG zur Begründung der Altreservenpraxis *ausgeschlossen*.

3.4 Anwendbarkeit des DBA-Rechts

3.4.1 Grundsätzliches

Ist der Empfänger des verrechnungssteuerbelasteten Ertrages in einem Staate ansässig, mit dem die Schweiz ein DBA abgeschlossen hat, so hat er grundsätzlich das Recht, nach Massgabe dieses DBA die schweizerische Verrechnungssteuer teilweise oder vollständig zurückzufordern. Die im DBA vorgesehene Steuerentlastung kann

eine Person idR, vorbehaltlich der missbräuchlichen Inanspruchnahme des DBA, dann in Anspruch nehmen, wenn sie gemäss den Abkommensbestimmungen im Abkommensstaat ansässig (resident) und an den Vermögenswerten, die den Ertrag abwerfen, uneingeschränkt Nutzungsberechtigt (d.h. der beneficial owner) ist¹⁸. Der Nachweis der effektiven Versteuerung der verrechnungssteuerbelasteten Erträge (eine subject-to-tax-Klausel¹⁹) ist in den DBA regelmässig nicht vorgesehen²⁰.

Das Erfordernis der *Ansässigkeit*²¹ ist eine Grundvoraussetzung der Anwendbarkeit jedes DBA und verlangt, dass eine Person im entsprechenden Vertragsstaat nicht nur Steuersubjekt-Qualität hat, sondern nach den dort geltenden Bestimmungen unbeschränkt steuerpflichtig ist.

Das *DBA-rechtliche Nutzungsrecht*²² an den die verrechnungssteuerbelasteten Erträge abwerfenden Vermögenswerten ist (wie das Recht zur Nutzung im Verrechnungssteuerrecht) ein in den Abkommen nicht näher definierter wirtschaftlicher Begriff und umfasst entsprechend nicht nur die formalrechtliche Berechtigung, sondern – im Sinne einer substance-over-form-Betrachtung – die wirkliche, tatsächliche Nutzungsberechtigung²³. «Nur der wahre Berechtigte (der nutzungsberechtigte Empfänger oder Eigentümer) kann die in einem DBA vereinbarten Steuerentlastungen beanspruchen, nicht dagegen der scheinbare Empfänger, eine bloss vorgeschobene Person, ein Treuhänder.»²⁴

Wesentlich ist zunächst die grundsätzliche *Steuerobjekt-Qualität der Erträge in den Händen des unmittelbaren Empfängers*²⁵; eine subjektive Steuerbefreiung oder -privilegierung ist nicht schädlich. Aufwand- und damit steuerwirksame Weiterleitungen sind allerdings genauer zu betrachten; Indiz für die fehlende Nutzungsberechtigung ist ein klarer Konnex solcher Weiterleitungen zu den DBA-begünstigten Erträgen.

3.4.2 Zuständigkeit

Primär zuständig für die Prüfung, ob diese materiellrechtlichen Bedingungen erfüllt sind, ist der Ansässigkeitsstaat des Leistungsempfängers; Gegenstand der

17 BAUER-BALMELLI, S. 162.

18 LOCHER, S. 135; VOGEL/LEHNER, Vor Art. 10–12 N. 10 ff., 20.

19 Dazu LANG, S. 63.

20 LANG, S. 45; LUTZ, S. 87 ff.; VOGEL/LEHNER, Vor Art. 10–12 N. 12.

21 Art. 1 OECD-MA; VOGEL/LEHNER, Vor Art. 10–12 N. 11, 20; BGER 3.10.1980, ASA 50 (1981/82), S. 145 Erw. 2: «Erforderlich ist eine Bescheinigung über den Wohnsitz und über die Heranziehung zu den direkten Steuern im Wohnsitzstaat.» Mit dieser Bescheinigung kann eine Rückerstattung i.c. gemäss DBA-NL

verlangt werden. Zum unterschiedlichen Verständnis verschiedener Steuerbehörden LANG, S. 37 ff.

22 Vgl. Art. 10 Abs. 2 OECD-MA. Zum unterschiedlichen internationalen Verständnis LANG, S. 44 ff.

23 VOGEL/LEHNER, Vor Art. 10–12 N. 16 ff.; LUTZ, S. 35 ff., spricht von der Sinnverwandtschaft der beiden Begriffe des Nutzungsberechtigten und des Rechtes zur Nutzung.

24 ESTV, Steuerentlastungen, Allgemeines VI, Ziff. 31.

25 BAUER-BALMELLI, SWI 2002, S. 569; LANG, SWI 1998, S. 219 ff.

Qualifikation ist ein Steuersubjekt, das Ansässigkeit in seinem Hoheitsgebiet behauptet. Am Beispiel Österreich ist dies gemäss Art. 10 der Vereinbarung zwischen der Schweiz und Österreich über die Durchführung der Entlastung bei Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren zunächst das *zuständige österreichische Finanzamt, alsdann das Bundesministerium für Finanzen*, welches gestützt auf die Bestätigung des Finanzamtes die Erstattungsberechtigung zu Handen der ESTV bestätigt²⁶.

Der Text der Bestätigung lautet²⁷: «Es wird bestätigt, dass der Ertragsgläubiger an den in Spalte 5 angegebenen Daten [Ertragsfälligkeiten] seinen Wohnsitz im Sinne des Doppelbesteuerungsabkommens in Österreich gehabt hat, dass er daselbst mit allen nach dem österreichischen Steuerrecht allgemein steuerpflichtigen Einkünften aus der Schweiz den allgemein erhobenen Steuern unterliegt und dass die tatsächliche Versteuerung der in diesem Antrag angegebenen Kapitalanlagen und ihrer Erträge überwacht wird.»

Gemäss Art. 11 der Vereinbarung *prüft die ESTV den Antrag auf «seine Berechtigung und seine Richtigkeit»*. Notwendige ergänzende Auskünfte und Beweismittel kann sie direkt beim Antragssteller oder beim Bundesministerium für Finanzen einholen. *Die ESTV entscheidet über die Durchführung der Erstattung.*

Generell gilt, dass die Frage der Anwendung des Staatsvertrages im konkreten Fall letztlich Sache beider Vertragspartner ist und, ausser die Beurteilung ist explizit dem einen Vertragsstaat übertragen, von beiden Staaten – wenn nicht gemeinsam, so doch *in gegenseitiger Übereinstimmung* – wahrgenommen wird. Letztes Mittel, um diese Übereinstimmung sowie die Ausräumung von echten Qualifikationskonflikten anzustreben, ist das in den DBA regelmässig vorgesehene Verständigungsverfahren²⁸.

Die vereinzelt vertretene Meinung²⁹, der Ansässigkeitsstaat entscheide abschliessend über die Erstattungsbeurteilung, geht wohl zu weit, insbesondere in der klar formulierten Konsequenz, der Quellenstaat habe sich an die Beurteilung des Ansässigkeitsstaates zu halten; verweigere der Quellenstaat trotz positiver Beurteilung durch den Ansässigkeitsstaat die Rückerstattung, so werde er dadurch vertragsbrüchig³⁰.

3.4.3 Das zeitliche Moment: welches DBA?

Die Voraussetzungen, die erfüllt sein müssen, damit ein DBA beansprucht und damit konkret die Verteilungsnormen angewandt werden können, müssen (mindestens) in dem Zeitpunkt erfüllt sein, für den das DBA beansprucht wird. *Relevant ist der Zeitpunkt des Leistungszuflusses*, der Zeitpunkt, in dem das von beiden Vertragsstaaten beanspruchte Steuerobjekt sich materialisiert. Dies ist dann der Fall, wenn einerseits die Dividende und damit die Verrechnungssteuer fällig wird und andererseits für die Einkommenssteuer des Ansässigkeitsstaates des Empfängers der Realisationszeitpunkt gegeben ist. Massgebend ist einzig der Zeitpunkt, für den es gilt, eine drohende Doppelbesteuerung qua Anwendung des DBA zu vermeiden³¹.

Weder die Erfüllung der DBA-rechtlichen Anspruchsvoraussetzungen *vor diesem Zuflusszeitpunkt* noch diejenige *nach diesem Zeitpunkt* vermag die Anspruchsberechtigung in Bezug auf diesen konkreten Leistungsfluss zu begründen. Zuweilen ist allerdings die vorgängige Erfüllung innerhalb einer bestimmten Periode zusätzliches Erfordernis³².

Die Anwendung eines früheren, d. h. vor dem Zufluss anwendbaren DBA auf einen aktuellen Dividendenfluss würde jeder Begründung entbehren. Die Grundvoraussetzungen der Anwendbarkeit sind im relevanten Zeitpunkt nicht mehr erfüllt, können nicht gleichzeitig in zwei Staaten resp. unter zwei DBA erfüllt sein. Eine *Nachwirkungskraft* (Zukunftswirkung) eines früher einmal anwendbaren DBA wäre ein *DBA-rechtliches Paradox*, bedarf doch ein nicht (mehr) bestehender Konflikt nicht der Regelung, genauso wenig, wie ein noch nicht bestehender der Regelung bedarf. Zudem ist es selbstverständlich, dass sich der Empfänger nicht auf die Nachwirkungskraft eines für ihn günstigeren älteren Sockelsteuersatzes berufen kann; vice versa muss Analoges für den Fiskus gelten.

Im bisher einzigen Altreservenfall erläuterte das Bundesgericht³³ explizit: «Abzustellen ist daher auf das im Zeitpunkt der Fälligkeit der steuerbaren Leistung anwendbare Recht und die dazumal noch vorhandenen Reserven.» Verluste, welche die im Zeitpunkt der Umstrukturi-

26 Vgl. LOCHER, S. 98f. Die verfahrensmässigen Aspekte der DBA-Entlastung sind nicht Gegenstand der DBA, sondern von zusätzlichen zwischenstaatlichen Vereinbarungen oder autonomen Anordnungen der Vertragsstaaten; Bundesbeschluss über die Durchführung von zwischenstaatlichen Abkommen des Bundes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (BB DBA) vom 22.6.1951, SR 672.2.

27 Gemäss Form. 840.

28 Art. 25 DBA-A.

29 BEHNISCH, S. 426.

30 Zur Bedeutung der Ansässigkeitsbescheinigung LANG, S. 40 ff.

31 PORTNER, Art. 10 OECD-MA, N. 51, 54; VOGEL/LEHNER, Art. 10, N. 24, mit Hinweisen.

32 Z. B. zwei Jahre Haltedauer für die Beanspruchung des reduzierten Sockelsteuersatzes unter dem DBA-L (Art. 10 Abs. 2 lit. b).

33 BGE 16.8.1996, ASA 66 (1997/98), S. 406 Erw. 6.

rierung festgestellten Altreserven nachträglich vermindern, sind zu berücksichtigen. Damit bestätigt das Bundesgericht mit aller Deutlichkeit die an sich uneingeschränkte Massgeblichkeit des Zeitpunktes des Leistungszuflusses, auch wenn es anschliessend, dazu im Widerspruch, festhält: «Nur in diesem Umfang bleiben die <Altreserven> der bisherigen Besteuerung verhaftet.»

Das österreichische Bundesministerium für Finanzen³⁴ hat im Zusammenhang mit der Anwendung des wie Art. 10 DBA-A lautenden Art. 11 des DBA zwischen Deutschland und Österreich ausgeführt: «Bei Gewinnausschüttungen stellt allerdings das Abkommen auf den Zeitpunkt der Fälligkeit der Kapitalerträge ab, sodass Gewinnausschüttungen, die nach Hauptwohnsitzverlegung nach Österreich erfolgen, gemäss Artikel 11 DBA-D in Österreich steuerpflichtig sind, gleichgültig, ob sie aus Gewinnen stammen, die die Kapitalgesellschaft in Jahren vor der Hauptwohnsitzverlegung erzielt hat...»

Aus diesen Gründen bedarf die Nichtanwendung des aktuell, d. h. im Zuflusszeitpunkt grundsätzlich anwendbaren DBA und damit die Nichtbeachtung der in diesem statuierten Verteilungsnormen besonderer Begründung und rechtsstaatlicher Rechtfertigung. Sind sowohl die Frage der Ansässigkeit des Empfängers als auch dessen Nutzungsberechtigung grundsätzlich positiv geklärt, darf die Anwendung des DBA nur und allenfalls wegen DBA-Missbrauchs³⁵ verweigert werden.

3.4.4 Geteiltes oder ungeteiltes Steuerobjekt: Was ist Gegenstand der Verteilungsnormen?

Gegenstand der Verteilungsnorm von Art. 10 DBA-A sind sämtliche in dessen Abs. 3 als Dividenden definierten Gewinnausschüttungen, die eine im einen Vertragsstaat ansässige Gesellschaft an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person zahlt (Abs. 1). Gegenstand dieser Verteilungsnorm ist m. a. W. *der als Dividende definierte Leistungsfluss*. Regelungsinhalt ist die staatsvertraglich vereinbarte Abgrenzung der Besteuerungsbefugnisse bezüglich eines aktuellen Leistungsflusses zwecks Vermeidung von dessen doppelter Besteuerung.

Wie und wann die dem Dividendenfluss zugrunde liegende *Leistungsquelle alimentiert* wurde, ist für die Anwendung dieser Verteilungsnorm *gänzlich irrelevant*. Eine Differenzierung bei der Anwendung der Verteilungsnorm auf ein und denselben Regelungsgegenstand,

konkret die von einer Gesellschaft bezahlten Dividenden, je nach dem Zeitpunkt, in welchem das diesen zugrunde liegende Substrat erschaffen wurde, ist schlicht nicht vorgesehen. *Die DBA-Berechtigung in Bezug auf Dividendenzahlungen unter einer gegebenen Struktur ist entweder erfüllt oder nicht, tertium non datur*³⁶.

Eine Unterscheidung lässt auch das Bundesgericht³⁷ nur unter der sehr spezifischen Missbrauchsbestimmung des Art. VI Abs. 2 DBA-USA (1951) zu, welcher die Herstellung oder Beibehaltung einer Beteiligungsstruktur in erster Linie in der Absicht, die DBA-Vorteile zu sichern, anvisiert. Der besondere Wortlaut dieser Bestimmung lässt eine solche Unterscheidung in Vorher und Nachher auch problemlos zu.

Die Materialien zur Einführung der 0%-Regelung im DBA-A³⁸ besagen, dass die neue Regelung für *Dividenden* gilt, die am oder nach dem 1. Januar 2000 *zugeflossen* sind. Eine Altreservenpraxis, die sich, vorbehaltlich des DBA-Missbrauchs, auf das DBA stützt resp. mit diesem konform sein will, hätte im Zusammenhang mit der Neuregelung des Sockelsteuersatzes explizit statuiert werden müssen³⁹. Eine solche Regelung hätte, wäre sie von den Vertragspartnern gewollt gewesen, ohne weiteres in den Abkommenstext aufgenommen werden können. *Eine Unterscheidung in Altreserven und Neureserven* wurde aber *nicht getroffen*. Auch in der Botschaft finden sich keinerlei Hinweise auf eine Einbindung vorbestandener Reserven irgendetwelcher Art.

3.4.5 Wesen und Rechtsnatur der Verteilungsnormen

Die DBA-rechtlichen Verteilungsnormen sind keine die Rückerstattung im originären Sinne des Verrechnungssteuerrechtes begründenden Normen, sondern *schlichte Verteilungs- oder Abgrenzungsnormen*. Das Besteuerungsrecht der beiden Vertragsstaaten wird aufgrund ihrer Vereinbarung quantitativ gegeneinander abgegrenzt.

Ist das DBA grundsätzlich anwendbar, weil sowohl die Ansässigkeit als auch die Nutzungsberechtigung gegeben sind, und liegt kein Missbrauch vor, sind die Verteilungsnormen ohne Einschränkung anzuwenden. Die Verteilungsnormen enthalten keine weitere qualitative Aussage. Sie lassen aufgrund ihres *rein das Quantitative regelnden Charakters* keine weitere qualitative Differenzierung in ihrer Anwendung zu. So ist insbesondere ihre Anwendung in Abhängigkeit vom Zeitpunkt der

34 ÖBMF 26.3.1992, SWI 1992, S. 127; SCHUCH, S. 223.

35 Dazu hinten, Abschn. 3.5.

36 Vgl. dazu die widersprüchliche Aussage von BURRI, FStR 2001, S. 208.

37 BGer 16.8.1996, ASA 66 (1997/98), S. 406 Erw. 6.

38 BBI 2000, S. 5649, 5652.

39 So auch SCHMIDT/BLÖCHLE/WUERMLI, IStR 2002, S. 632 (zur Einführung des 0%-Satzes im DBA-D).

Generierung der Leistungsquelle – statt des effektiven, DBA-rechtlich zu behandelnden Leistungsflusses – nicht Teil ihres Normgehalts.

Eine Differenzierung ist allenfalls mittels des Missbrauchsvorbehaltes in den Anspruchskriterien der Ansässigkeit und der Nutzungsberechtigung zu suchen. Diese Differenzierung hat somit bereits in einer vorgelagerten Phase zu erfolgen.

3.5 Missbrauchsvorbehalt

3.5.1 Grundsätzliches

Das Pendant zum auf internationale Verhältnisse nicht anwendbaren Steuerumgehungsvorbehalt⁴⁰ bei der Rückerstattung der Verrechnungssteuer gemäss Art. 21 Abs. 2 VStG bildet die missbräuchliche Inanspruchnahme von DBA. Eine solche liegt etwa vor, wenn die im DBA umschriebenen Voraussetzungen für die Rückerstattung zwar formell, nicht aber in tatsächlicher, materieller Hinsicht erfüllt sind und damit letztlich die Abkommensvorteile Personen zugute kommen würden, die nicht abkommensberechtigt sind⁴¹. Der Missbrauchsvorbehalt ist somit Vorbehalt der Erfüllung der Anspruchskriterien Ansässigkeit und Nutzungsberechtigung.

Die missbräuchliche Inanspruchnahme eines DBA führt dazu, dass entweder die konkreten Abkommensvorteile nicht beansprucht werden können⁴², mithin die Rückerstattung der Verrechnungssteuer vollumfänglich verweigert wird, oder allenfalls, wie z. B. in Art. 9 Abs. 2 DBA-NL explizit vorgesehen, nur die weniger umfassende Abkommensbegünstigung gewährt wird⁴³.

Auch der Missbrauchsvorwurf bedarf der gesetzlichen Grundlage. Er muss entweder explizit oder als allgemein gültiges Rechtsprinzip dem DBA-Recht zu entnehmen sein. Das Vorliegen eines Missbrauchs nachzuweisen

obliegt grundsätzlich den die Anwendung des DBA verweigernden Behörden, schweizerischerseits der ESTV.

3.5.2 Expliziter vs. stillschweigender Missbrauchsvorbehalt

Verschiedene Abkommen enthalten spezifische Missbrauchsbestimmungen betreffend die Kapitalerträge, speziell die Dividenden, so z. B. das alte DBA-USA (1951)⁴⁴ und das DBA-NL⁴⁵, oder es wurden die Bestimmungen des Missbrauchsbeschlusses ins DBA übernommen und ergänzt, so in den DBA-B, DBA-F und DBA-I⁴⁶.

Andere Abkommen, wie das DBA-A, enthalten wohl vereinzelt konkrete Missbrauchstatbestände, aber keine explizite Missbrauchsklausel bezüglich Dividenden. In diesen Fällen stellt sich die Frage, ob explizit keiner gelten soll – insbesondere qua Umkehrschluss dann, wenn das DBA andere Missbrauchstatbestände konkret regelt – oder ob ein stillschweigender Missbrauchsvorbehalt im Sinne eines allgemeinen Rechtsgrundsatzes generell gilt. Diesfalls ist dessen Gehalt sorgfältig zu ermitteln.

Die Meinung, dass ausserhalb des Anwendungsbereiches expliziter Missbrauchstatbestände die Annahme eines Rechtsmissbrauchs nicht zulässig ist, wird in der Doktrin zwar zum Teil vertreten⁴⁷, entspricht jedoch nicht der herrschenden Auffassung, nach welcher allgemeine Grundsatzregeln und Rechtsprinzipien den Abkommensbestimmungen inhärent sind. Diese vorwiegende Lehrmeinung wird von der Mehrheit der OECD-Mitgliedstaaten und der ESTV⁴⁸ geteilt. Der die ganze Rechtsordnung durchziehende allgemeine Rechtsgrundsatz des Rechtsmissbrauchsverbotes gilt deshalb auch im Recht der DBA.

40 Siehe vorne, Abschn. 3.3.

41 Ausführlich dazu LUTZ, S. 7 ff.; MEILI, S. 162 ff.

42 LOCHER, S. 141.

43 HOCHREUTENER, ASA 54 (1985/86), S. 367 f.

44 Nach Art. VI Abs. 2 DBA-USA (1951) «soll der Steuersatz 5 Prozent nicht übersteigen», wenn «der Aktionär eine Gesellschaft [ist], die unmittelbar oder mittelbar über mindestens 95 Prozent der Stimmrechte in der Dividenden zahlenden Gesellschaft verfügt, und [...] nicht mehr als 25 Prozent des Bruttoeinkommens der dividendenzahlenden Gesellschaft von andern Zinsen und Dividenden als den von ihren eigenen Tochtergesellschaften ausgerichteten [stammen]. [...] Diese Herabsetzung des Steuersatzes auf 5 Prozent soll jedoch nicht Platz greifen, wenn die Verbindung der beiden Gesellschaften in erster Linie in der Absicht hergestellt worden ist oder beibehalten wird, um sich diesen Vorteil zu sichern.»

45 Gemäss Art. 9 Abs. 2 lit. a DBA-NL erfolgt die Rückerstattung «bei Dividenden (i) mit dem vollen Betrag, wenn der Empfän-

ger der Dividenden eine Kapitalgesellschaft ist, die mindestens 25 Prozent des Gesellschaftskapitals der die Dividenden zahlenden Gesellschaft besitzt, vorausgesetzt, dass die Verbindung zwischen den beiden Gesellschaften nicht in erster Linie in der Absicht hergestellt worden ist oder beibehalten wird, sich diese volle Rückerstattung zu sichern; (ii) mit dem 15 Prozent der Dividenden übersteigenden Betrag in allen anderen Fällen;» d.h., wenn Missbrauchsabsicht zwar vorliegt, aber die sonstigen Rückerstattungsvoraussetzungen erfüllt sind. Vgl. dazu ausführlich HOCHREUTENER, ASA 54 (1985/86), S. 357 ff.; LUTZ, S. 213 ff.

46 Art. 22 DBA-B, Art. 14 DBA-F, Art. 23 DBA-I. Der hierin enthaltene Besteuerungsvorbehalt gilt allerdings nur für Schweizer Gesellschaften in Bezug auf die Entlastung von ausländischen Quellensteuern; vgl. LUTZ, S. 89 ff.

47 BENDLINGER/SCHUCH, SWI 2002, S. 377 mit Hinweis.

48 DUSS/HOCHREUTENER, S. 6.

3.5.3 Herleitung des Gehaltes des stillschweigenden Missbrauchsvorbehaltes

Fehlt eine explizite Missbrauchsklausel in einem DBA, stellt sich die Frage, inwieweit die in anderen DBA statuierten Missbrauchsklauseln oder das innerstaatliche Missbrauchsverständnis zur Gehaltsdefinition des allgemeinen Missbrauchsvorbehaltes herangezogen werden dürfen.

Sowohl die im *DBA-USA (1951)* als auch die im *DBA-NL* statuierte *Missbrauchsklausel* sind in ihrer Formulierung und entsprechend in ihrem Sinngehalt sehr spezifisch und taugen kaum dazu, einen generellen Missbrauchsvorbehalt zu definieren. Der Aussage, dass die für die Anwendung des *DBA-NL* aufgestellten Kriterien⁴⁹ in sinngemässer Weise auch für die anderen schweizerischen DBA Geltung haben sollen⁵⁰, ist deutlich zu widersprechen. Deshalb ist auch die Aussage des Bundesgerichtes, gegen die Altreservenpraxis sei unter dem Gesichtswinkel der Abkommensbestimmung nichts einzuwenden⁵¹, offenkundig dahin gehend zu verstehen, dass es die Altreservenpraxis nicht generell, sondern lediglich im Lichte der besonderen Missbrauchsbestimmung in Art. VI Abs. 2 *DBA-USA (1951)* gutgeheissen hat.

Die Bezugnahme auf die *innerstaatliche Steuerumgehungspraxis* zur Herleitung des Gehaltes des abkommensrechtlichen Missbrauchsvorbehaltes ist zwar nicht unbestritten, wird aber in der Tendenz eher befürwortet, allerdings nur insoweit, als der Einbezug mit dem Sinn und Zweck des DBA übereinstimmt, mithin den durch sorgfältige Auslegung ermittelten Rahmen der anzuwendenden Normen nicht sprengt oder aushöhlt⁵². Dem kann ohne weiteres beigespflichtet werden, sind doch sowohl der landesrechtliche Steuerumgehungs- als auch der abkommensrechtliche Missbrauchsvorwurf auf den allgemeinen Rechtsgrundsatz des Missbrauchsverbotes zurückzuführen und haben die beiden deshalb zwangsläufig nicht nur denselben Ursprung, sondern auch die gleiche Funktion und Bedeutung⁵³.

So hat die Schweiz bezüglich Ziff. 22.1 des OECD-Kommentars zu Art. 1 OECD-MA, der die grundsätzliche Konfliktfreiheit von unilateralen, nach Unterzeichnung

des Abkommens eingeführten Missbrauchstatbeständen festhält, denn auch die folgende Bemerkung angebracht: «With respect to paragraph 22.1, Switzerland believes that domestic tax rules on abuse of tax conventions must conform to the general provisions of tax conventions.»

Ein direkter Rückgriff auf Art. 21 Abs. 2 VStG ist aus den vorne dargelegten Gründen ausgeschlossen. Gegen eine indizielle Heranziehung der in dieser Bestimmung enthaltenen Umgehungskriterien zwecks Ermittlung des Inhaltes des Missbrauchsvorbehaltes ist dagegen nichts einzuwenden. Gesucht ist der von der Eidg. Steuerrekurskommission eingeschlagene Weg zur Nutzbarmachung des verrechnungssteuerlichen Steuerumgehungsvorbehaltes von Art. 21 Abs. 2 VStG: Sie erklärt diese aufgrund des Bedeutungszusammenhangs der 0%-Klausel im DBA als Ersatz für die nicht geltende Mutter-Tochter-Richtlinie und deren generellen Verweis auf die Anwendbarkeit der *lex-foi*-Missbrauchsbestimmungen als anwendbar⁵⁴.

3.5.4 Inhalt und Tragweite des stillschweigenden Missbrauchsvorbehaltes

Ergründet man Inhalt und Tragweite des stillschweigenden Missbrauchsvorbehaltes, so steht vorab fest, dass die Inanspruchnahme von Abkommensvorteilen in Anbetracht des Fehlens entsprechender expliziter Abkommensvorschriften nicht leichthin unter Berufung auf einen diffusen Umgehungsvorwurf verweigert werden darf. Der Vorwurf des Rechtsmissbrauchs ist lediglich ein *Notbehelf*, von dem mit Rücksicht auf das Legalitätsprinzip und den Grundsatz der Rechtssicherheit nur mit äusserster Zurückhaltung Gebrauch gemacht werden darf⁵⁵.

Als missbräuchlich erscheint deshalb nicht jedes auf die Ausnutzung günstiger Abkommensbestimmungen gerichtete Verhalten. Auch eine innovative, eher ungewöhnliche Konstruktion ist noch keineswegs per se verwerflich. Ein Abkommensmissbrauch liegt nur bei einem tief greifenden Verstoss gegen die dem Abkommen zugrunde liegenden Grundgedanken vor. Das Verbot des Abkommensmissbrauchs erlaubt es dem Rechtsanwender nur dort korrigierend einzugreifen, wo der ausgeleg-

49 Dazu BGer 9.11.1984, BGE 110 Ib 287 Erw. 5a = ASA 54 (1985/86), S. 64; vgl. auch die Analyse dieses Entscheides durch HOCHREUTENER, ASA 54 (1985/86), S. 357 ff.

50 BURRI, FStR 2001, S. 207 mit Hinweis.

51 BGer 16.8.1996, ASA 66 (1997/98), S. 406 Erw. 6.

52 LANDOLF/WALDBURGER, Inanspruchnahme von schweizerischen DBA, Kritische Würdigung der Fälle 1 und 2, S. 3 ff.; vgl. LUTZ, S. 149 ff. und 159 ff. Zur Auslegung von DBA s. WALDBURGER, S. 51 ff.; HÖHN, Handbuch, S. 70 ff.

53 Eine Rechtfertigung des Einbezugs der nationalen Steuerumgehungsdoktrin über den *lex-foi*-Verweis (z. B. Art. 3 Abs. 2 DBA-A) ist abzulehnen.

54 Eidg. StRK 28.2.2001, VPB 65 Nr. 86 Erw. 7b.cc.aaa und bbb; vgl. dazu ausführlich BAUER-BALMELLI, SWI 2002, S. 565, 568.

55 Zum allgemeinen Rechtsgrundsatz des Rechtsmissbrauchsverbotes s. LARENZ, S. 421 ff.; HÄFELIN/MÜLLER, N. 715 ff.

te Staatsvertrag anderenfalls zu krassem Unrecht führen würde. Wo die Anwendung einer Abkommensvorschrift zu unerträglichen, jeder Gerechtigkeitsüberlegung widersprechenden Rechtsfolgen führen würde, weil bei der Sachverhaltsgestaltung ein absonderliches, einzig durch Steuerersparnisüberlegungen indiziertes Vorgehen gewählt wurde, muss von der tatsächlichen Gestaltung abgesehen werden. Es gelten dann jene Rechtsfolgen, die bei einem einigermaßen gradlinigen Vorgehen des Steuerpflichtigen ausgelöst worden wären.

Was das Bundesgericht in Zusammenhang mit der *Qualifizierung der Steuerumgehung* ausgeführt hat, gilt auch für die *Herleitung des Abkommensmissbrauchs*: «In einer erlaubten Steuerersparnis kann keine Steuerumgehung erblickt werden, sie ist ein «Gebot vernünftigen Haushaltens». Unerlaubt ist die Steuerersparnis dann, wenn zu deren Verwirklichung ein ungewöhnliches, sachwidriges Vorgehen gewählt wird, welches zudem gegen Treu und Glauben verstösst ...»⁵⁶. Nach anderer Formulierung des Bundesgerichts liegt eine Steuerumgehung vor, «wenn die von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung ungewöhnlich (<insolite>), sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls der wirtschaftlichen Gegebenheit völlig unangemessen erscheint; wenn anzunehmen ist, dass diese Wahl missbräuchlich, lediglich deshalb getroffen worden ist, um Steuern einzusparen, welche bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären; ...»⁵⁷.

Bei der Anwendung von DBA ist die Verhaltensweise der Steuerpflichtigen gemäss allgemeinen staatsvertragsrechtlichen Überlegungen immer aus der *Optik beider Vertragsstaaten* zu würdigen. Als rechtsmissbräuchlich erscheinen nur Gestaltungen, welche den Interessen beider Vertragsstaaten zuwiderlaufen. Grenzüberschreitende Steuersparmodelle können nur dann verworfen werden, wenn sie Sinn und Zweck der DBA und damit den Willen der Vertragspartner klar durchkreuzen. Der Verstoss gegen fiskalische Interessen bloss eines Vertragsstaates vermag die Inanspruchnahme des Missbrauchsvorwurfes in keiner Weise zu rechtfertigen.

Als Notbehelf bildet der stillschweigende Missbrauchsvorbehalt die *ultima ratio für die Verweigerung der DBA-Berechtigung*. Die ihrem Gehalt entsprechend weit ausgelegten Anspruchskriterien der Ansässigkeit und der Nutzungsberechtigung verhindern missbräuchliche Gestaltungen schon weitgehend⁵⁸. Das Erfordernis der Ansässigkeit ist eine Frage des Faktischen und deshalb relativ einfach zu überprüfen; verlangt werden eine zweckadäquate Substanz und Funktion. Steuerwirksame

und kausale Weiterleitungen führen gegebenenfalls zur Aberkennung der Nutzungsberechtigung.

3.6 Fazit

Aus diesen Gründen lässt sich eine *undifferenzierte Altreservenpraxis*, die den fiskalischen Status quo hinsichtlich der Steuerverhaftung der vorbestandene Reserven trotz DBA-relevanter Veränderungen der Beteiligungsstruktur generell zementieren will, nicht auf einen stillschweigenden Missbrauchsvorbehalt abstützen. Weder das blosse Vorhandensein nicht betriebsnotwendiger liquider Mittel noch das gezielte Ausnutzen günstiger DBA vermag den Missbrauchsvorwurf zu begründen. Gegen eine steueroptimierte internationale Gestaltung kann grundsätzlich nichts eingewendet werden.

Wenn die Vertragsstaaten gewisse Gestaltungsformen unterbinden oder gar eine steuertechnische Abrechnung bei Sockelsteuersatzreduktion einführen möchten, so kann dies nur in *gegenseitigem Einvernehmen* erfolgen. Zudem müsste sich eine solche Absicht im *Vertragstext* selbst zumindest ansatzweise niederschlagen. Unzulässig ist ein einseitig schweizerischerseits eingeführter DBA-rechtlicher Ersatztatbestand.

Das Vorliegen eines Missbrauchs im konkreten Fall ist von den Steuerbehörden spezifiziert *nachzuweisen*. Die Verweigerung der DBA-rechtlichen Rückerstattung der Verrechnungssteuer ohne Nachweis des DBA-Missbrauchs ist materielle Rechtsverweigerung, ist schlicht DBA-widrig.

Der Missbrauchsvorwurf ist immer dann fehl am Platz, wenn neben den Steuervorteilen auch namhafte wirtschaftliche Gründe für ein konkretes Prozedere sprechen. Dabei darf den *wirtschaftlichen Motiven* durchaus ein gewisses Gewicht beigemessen werden; insbesondere darf die neue Struktur aus wirtschaftlicher Optik in keiner Weise nachteiliger sein als die bisherige. Die wirtschaftlichen Gründe müssen aber keineswegs im Vordergrund stehen. Die *Steueroptimierung ist ein Gebot vernünftigen Wirtschaftens* und darf durchaus die hauptsächliche Triebfeder einer Reorganisation darstellen. Auch wenn im Zuge einer grenzüberschreitenden Konzentration von Beteiligungen die Sockelsteuersätze drastisch reduziert werden, kann nicht von Abkommensmissbrauch gesprochen werden. Anderenfalls würde implizit verlangt, dass vor einer Verbesserung der Sockelsteuersätze sämtliche nicht betriebsnotwendigen Mittel ausgeschüttet würden, was aus einem stillschweigenden Missbrauchsvorbehalt gewiss nicht abgeleitet werden kann.

56 BGer 10.1.1994, ASA 64 (1995/96), S. 80 Erw. 3b.

57 BGer 2.4.1993, StE 1995 A 12 Nr. 5 Erw. 1 Ingress.

58 S. dazu und zum Folgenden vorne, Abschn. 3.4.1.

Bringt ein Unternehmen seine europäischen Beteiligungen in eine *Euroholding* ein, so kann in einer solchen Reorganisation *bereits im Ansatz kein missbräuchliches Verhalten* liegen. Die Umgestaltung ist weder absonderlich noch wirtschaftlich sinnlos, noch erfolgt sie offensichtlich ausschliesslich zur Eliminierung oder Reduktion von Quellensteuerbelastungen auf vorbestandene Reserven. Auch im umgekehrten Fall, wo eine US-beherrschte österreichische Gesellschaft auf eine schweizerische Holdinggesellschaft übertragen wird und z. B. kurz danach eine Substanzdividende ausschüttet, läge nach schweizerischer Auffassung, welche im KS 1999 niedergelegt ist, kein Missbrauchstatbestand vor. Es geht nun aber nicht an, dass die Schweiz den gleichen Sachverhalt je nach fiskalischer Interessenlage unterschiedlich beurteilt.

Hält eine grenzüberschreitende Umstrukturierung, insbesondere die Bildung einer Euroholding, als solche dem Missbrauchsvorwurf stand, so kann die Vorgehensweise auch nicht einzig hinsichtlich der transferierten *schweizerischen Beteiligungen* als missbräuchlich gebrandmarkt werden. Immerhin muss angemerkt werden, dass dort, wo die Einbringung einer schweizerischen Beteiligung im Zuge einer europäischen Konzentration zum Verkehrswert und überwiegend gegen Darlehen erfolgt und in kurzer zeitlicher Abfolge eine Liquidation mit anschliessender Repatriierung der Mittel an den Einbringer vorgenommen wird, dem Vorwurf des missbräuchlichen Verhaltens die Berechtigung nicht völlig abgesprochen werden kann.

4 Zusammenfassung

Das adäquate rechtliche Argumentarium zur Beurteilung internationaler Unternehmensumstrukturierungen mit der Folge einer Verrechnungssteuer-Sockelsatzreduktion bzw. Verminderung der definitiven Verrechnungssteuerbelastung kann somit wie folgt zusammengefasst werden:

- Im Bereich der Anwendung von DBA wird unter Altreservenpraxis die Weigerung der ESTV verstanden, die Rückerstattung der Verrechnungssteuer auf den im Zeitpunkt der Beteiligungsübertragung bestehenden offenen Reserven (Altreserven) nach Massgabe des neu zur Anwendung kommenden DBA in Fällen zu gewähren, in welchen durch die Übertragung der Beteiligungsrechte an einer schweizerischen Gesellschaft die potentielle Verrechnungssteuerbelastung reduziert wird, indem neu ein DBA oder ein anderes DBA mit geringerem Sockelsteuersatz oder dasselbe DBA, jedoch neu mit

- dessen privilegiertem Sockelsteuersatz, oder das Verrechnungssteuergesetz zur Anwendung gelangt.
- Der Grundsatz der Rechtmässigkeit der Besteuerung gilt für die Rückerstattung der Verrechnungssteuer gleichermaßen wie für deren Erhebung. «Staatsvertragsrecht derogiert Landesrecht»; die Anwendung des Verrechnungssteuerrechts darf DBA-Recht nicht widersprechen, muss DBA-konform sein. Gemäss dem reinen Monismus gilt dieses Prinzip im Steuerrecht absolut.
- Im internationalen Verhältnis geht es nicht um die Rückerstattung der Verrechnungssteuer im originären Sinne des Verrechnungssteuerrechtes, sondern um die quantitative Abgrenzung der Besteuerungsbefugnisse der beiden Vertragsstaaten mittels der DBA-rechtlichen Verteilungsnormen. Ein direkter Rückgriff auf die Rückerstattungsbestimmungen von Art. 21 ff. VStG ist ausgeschlossen. Somit gilt auch der Steuerumgehungsvorbehalt von Art. 21 Abs. 2 VStG als solcher nicht im Recht der DBA.
- Anwendbar ist ein DBA, sofern die beiden Grundvoraussetzungen der Ansässigkeit und des Nutzungsrechtes erfüllt sind. Dies zu beurteilen obliegt nicht nur dem Ansässigkeits-, sondern auch dem Quellenstaat.
- Anwendbar ist einzig das im Zeitpunkt des Leistungszufusses aufgrund der Anspruchskriterien grundsätzlich zur Verfügung stehende DBA. Dieses gilt unabhängig davon, wann die dem Dividendenfluss zugrunde liegende Leistungsquelle alimentiert wurde. Eine Unterscheidung zwischen Altreserven und Neureserven müsste von den Vertragspartnern explizit geregelt werden.
- Die DBA-rechtlichen Verteilungsnormen grenzen die Besteuerungsbefugnisse der beiden Vertragsstaaten quantitativ gegeneinander ab; sie sind entweder anwendbar oder nicht. Eine Differenzierung ist allenfalls mittels des Missbrauchsvorbehaltes in den vorgängig zu prüfenden Anspruchskriterien zu begründen.
- Enthält das DBA keinen expliziten, so gilt jedenfalls ein stillschweigender Missbrauchsvorbehalt. Dieser soll allerdings mit grösster Zurückhaltung und nur dann Anwendung finden, wenn das durch die getroffene Gestaltung erreichte Resultat in krasser Weise das Rechtsempfinden verletzen würde. Die Steuerbehörde hat den Missbrauch nachzuweisen. Wird beispielsweise die gesamte europäische Aktivität einer Gruppe in einer zentralen europäischen Holdingstruktur zusammengefasst, ist ein Nachweis der Missbräuchlichkeit kaum zu bewerkstelligen. Von einem verpönten *treaty shopping* kann in diesem Zusammenhang wohl nicht ernsthaft die Rede sein.

- Eine mit der Altreservenpraxis getroffene rückerstattungsrechtliche Unterscheidung zwischen Altreserven und Neureserven, ohne eingehende Missbrauchsprüfung, wäre somit haltlos, schlicht DBA-widrig.

Die Thematik wird durch die in Art. 15 des Abkommens zur Zinsenbesteuerung vorgesehene Nicht-Besteuerung von Dividendenzahlungen⁵⁹ einerseits rein faktisch an Bedeutung verlieren und andererseits in einer Übergangsphase deutlich an Bedeutung gewinnen, ist doch die steueroptimierte Repatriierung von in der Schweiz erwirtschafteten Gewinnen in Länder ausserhalb der EU nach wie vor ein steuerplanerisches Thema und gleichzeitig eine sich neu präsentierende Herausforderung. Ein unilateral dekretiertes Festhalten an einer objektiviert angewandten Altreservenpraxis ist in diesem Zusammenhang aufgrund der neueren Entwicklung der Praxis – explizit manifestiert im Zusammenhang mit der Bildung von Euroholdings – wohl kaum zu befürchten.

Literatur

- ARNOLD BRIAN J./COOPER GRAEME S./HULTQVIST ANDERS/RIDER CAMERON/SERRANO FERNANDO/TEJERO GUILLERMO O., General Anti-Avoidance Rules in International Taxation, 57th Congress of the International Fiscal Association, August 31 – September 5, 2003, Sydney, Seminar E (www.ifa.nl/)
- BAUER-BALMELLI MAJA, Der Begriff «Nutzungsberechtigter» im DBA Schweiz-Luxemburg, SWI 2002, S. 563
- Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer, Zürich 2001
 - Die Steuerumgehung im Verrechnungssteuerrecht, FStR 2002, S. 162
- BEHNISCH URS R., Die Umstrukturierung von Kapitalgesellschaften, Basel 1996
- BENDLIGER STEFAN/SCHUCH JOSEF, Beschränkung der Nutzung von Niedrigsteuersystemen durch multinationale Unternehmen: Stand und Trends, SWI 2002, S. 369
- BURRI ANITA, Rückerstattung der Verrechnungssteuer bei internationalen Umstrukturierungen, FStR 2001, S. 204
- CLOPATH GION, Changement d'actionnaire et impôt anticipé, ST 1993, S. 889
- DANON ROBERT J./SALOMÉ HUGUES, Länderbericht Schweiz, in: IFA (Hrsg.), Doppelte Nichtbesteuerung, Cahiers de Droit Fiscal International, Bd. 89a, 2004, S. 677
- DU TOIT CHARL P., Beneficial Ownership of Royalties in Bilateral Tax Treaties, Amsterdam 1999
- DUSS MARCO/HOCHREUTENER HANS PETER, Einführung, in: Verrechnungssteuer und Stempelabgaben: Probleme im internationalen Verhältnis, Kammer-Seminar vom 2./3. Juli 1998, Bürgenstock
- HÄFELIN ULRICH/MÜLLER GEORG, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. A., Zürich 2002
- HERDIN JUDITH/SCHILCHER MICHAEL, Avoidance of Double Non-Taxation in Austria, in: Michael Lang (Hrsg.), Avoidance of Double Non-Taxation, Wien 2003, S. 13
- HESS ERIC, Withholding Taxation and Relief for Foreign Withholding Taxes: Survey of the Swiss Rules regarding Source Taxation of Outbound and Inbound Payments, ASA 65 (1996/97), S. 147
- HOCHREUTENER HANS PETER, Die Rückerstattung der Verrechnungssteuer an holländische Empfänger schweizerischer Dividenden, ASA 54 (1985/86), S. 357
- HÖHN ERNST, Begriff, Aufgaben und Rechtsquellen des Internationalen Steuerrechts, in: Ernst Höhn (Hrsg.), Handbuch des Internationalen Steuerrechts der Schweiz, 2. A., Bern/Stuttgart/Wien 1993, S. 47
- HÖHN ERNST/WALDBURGER ROBERT, Steuerrecht, Band I: Grundlagen – Grundbegriffe – Steuerarten. Interkantales und Internationales Steuerrecht. Steuerverfahrens- und Steuerstrafrecht, 9. A., Bern/Stuttgart/Wien 2001 (zit.: HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht)
- Überblick über die Besteuerung von Vermögen, Vermögensertrag und Vermögensgewinn, in: Ernst Höhn (Hrsg.), Handbuch des Internationalen Steuerrechts der Schweiz, 2. A., Bern/Stuttgart/Wien 1993, S. 315
- KUBAILE HEIKO, Erfreuliche Neuerungen im DBA Deutschland-Schweiz, ST 2003, S. 646
- LANDOLF URS/WALDBURGER ROBERT, Inanspruchnahme von schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen, in: Steuerplanung im Spannungsfeld von Steuerersparnis, Steuerumgehung und Steuerkriminalität, Kammer-Seminar vom 1./2. Juli 1999, Lugano

59 Mit Einschränkungen für Estland (Art. 15 Ziff. 1 Abs. 2) und Spanien (Art. 18 Ziff. 3).

- LANG MICHAEL, Generalbericht, in: IFA (Hrsg.), *Doppelte Nichtbesteuerung*, Cahiers de Droit Fiscal International, Bd. 89a, 2004, S. 21
- Die Vermeidung der Doppelbesteuerung und der doppelten Nichtbesteuerung als DBA-Auslegungsmaxime, IStR 2002, S. 609
 - VwGH zu Treaty Shopping, SWI 1998, S. 216
- LARENZ KARL, *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*, 6. A., Berlin 1991
- LOCHER PETER, *Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz*, 2. A., Bern 2000
- LUTZ GEORG, *Die Massnahmen gegen die missbräuchliche Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen*, Zürich 2000
- MEILI MARKUS, *Die Steuerumgehung im schweizerischen Recht der direkten Steuern. Unter Einbezug der missbräuchlichen Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes*, Winterthur 1976
- METZGER DIETER, *Das Steuerrecht der EG und die Schweiz*, ASA 60 (1991/92), S. 385
- MUELLER DANIEL, Gedanken zur «Europatauglichkeit» der neuen Dividendenbesteuerung, IStR 2002, S. 109
- OECD COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS, *Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version*, 28 January 2003, Paris 2002 (zit.: OECD-MA)
- PORTNER ROSEMARIE, Kommentar zu Art. 10 OECD-MA, in: Helmut Becker/Horst-Dieter Höppner/Siegfried Grotherr/Heinz-Klaus Kroppen (Hrsg.), *DBA-Kommentar*, Herne/Berlin 1997
- RYSER DAVID, «Altreservenpraxis» und internationale Umstrukturierungen, FStR 2001, S. 301
- SCHMIDT CHRISTIAN/BLÖCHLE DANIEL/WUERMLI RICHARD, Fallstricke bei der Schweizerischen Verrechnungssteuer, IStR 2002, S. 630
- SCHUCH JOSEF, *Die Zeit im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen*, Wien 2002
- TIPKE KLAUS/LANG JOACHIM, *Steuerrecht*, 17. A., Köln 2002
- VAN WEEGTAL STEF, *The Improper Use of Tax Treaties*, London 1998
- VOGEL KLAUS/LEHNER MORIS, *Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen*, Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen, 4. A., München 2003
- WALDBURGER ROBERT, Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen in der Rechtsprechung des Schweizerischen Bundesgerichts, in: Michael Lang (Hrsg.), *Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen*, Wien 1998, S. 51
- WITZEL DAVID, Die europarechtlichen Anforderungen an die Besteuerung von Auslandsdividenden – Der Fall «Schmid», IStR 2002, S. 758

Rechtsgrundlagen und Materialien

Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Österreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (mit Verhandlungsprot.) vom 30. Januar 1974, SR 0.672.916.31 (zit.: DBA-A)

Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich Belgien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen. Abgeschlossen am 28. August 1978, SR 0.672.917.21 (zit.: DBA-B)

Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Französischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (mit Zusatzprotokoll) vom 9. September 1966, SR 0.672.934.91 (zit.: DBA-F)

Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Italienischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Regelung einiger anderer Fragen auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (mit Zusatzprotokoll) vom 9. März 1976, SR 0.672.945.41 (zit.: DBA-I)

Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Grossherzogtum von Luxemburg zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 21. Januar 1993, SR 0.672.951.81 (zit.: DBA-L)

Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich der Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (mit Anlagen, Schluss- und Zusatzprotokoll) vom 12. November 1951, SR 0.672.963.61 (zit.: DBA-NL)

Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen vom 24. Mai 1951, BBl 1951 II, S. 285 ff. (zit.: DBA-USA [1951])

Abkommen zwischen der Europäischen Gemeinschaft und der Schweizerischen Eidgenossenschaft über die Regelung, die der Richtlinie 2003/48/EG des Rates im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen festgelegten Regelungen gleichwertig sind (Vernehmlassungsvorlage, Vertragstext vom 25. Juni 2004; www.europa.admin.ch/nbv/off/abkommen/d/tax.pdf)

Botschaft über ein Protokoll zur Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens mit der Republik Österreich vom 18. Oktober 2000, BBl 2000, S. 5646 ff.

Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (VStG) vom 13. Oktober 1965, SR 642.21

Bundesratsbeschluss betreffend Massnahmen gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes vom 14. Dezember 1962, SR 672.202

EIDG. STEUERVERWALTUNG, Kreisschreiben vom 17. Dezember 1998 (mit Ergänzung vom Dezember 2001) betreffend Massnahmen gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes (zit.: KS 1999)

– Steuerentlastungen aufgrund von Doppelbesteuerungsabkommen, Bern (Loseblattwerk), Stand 1.1.2004 (zit.: ESTV, Steuerentlastungen)

Vereinbarung zwischen der Schweiz und Österreich über die Durchführung der Entlastung bei Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren vom 5./6. Dezember 1974, SR 0.672.916.311

Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge vom 23. Mai 1969 (zit.: WÜRV)

Rechtsprechung im Jahr 2003 (1. Teil)

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

Inhalt

- 1 **Auswirkungen der Praxisänderung bei der Optionsbesteuerung**
- 2 **Abzug von Verlusten eines Quasi-Wertschriftenhändlers**
- 3 **Zeitpunkt der Realisation von Liegenschaftsgewinnen**
- 4 **Parallelität der kantonalen Beschwerdewege im Bereich der harmonisierten direkten Steuern**
- 5 **Weiterbildungskosten: MBA-Ausbildung**
- 6 **Nachsteuer und Busse bei Nichtdeklaration eines Liquidationsüberschusses**

Literatur

1 Auswirkungen der Praxisänderung bei der Optionsbesteuerung¹

Sachverhalt

Ein Arbeitnehmer erhielt in den Jahren 1993 und 1994 unentgeltlich Optionen auf den Erwerb von Aktien seiner Arbeitgeberin. Die Optionen waren unveräusserbar, hatten eine Laufzeit von zehn Jahren und unterlagen einer Sperrfrist von einem Jahr bis vier Jahren. Der Arbeitnehmer deklarierte sie nicht in der Steuererklärung 1995. In der rechtskräftig gewordenen Veranlagungsverfügung für die direkte Bundessteuer 1995/1996 erfolgte keine Aufrechnung der Optionen durch die Steuerbehörden.

Im Jahr 1996 übte der Arbeitnehmer einen Teil der Optionen aus und erzielte dadurch einen Gewinn. Bei der Veranlagung der direkten Bundessteuer 1997/1998 rechneten die Steuerbehörden diesen Gewinn als Einkommen aus Mitarbeiteroptionen auf. Die Bundessteuer-Rekurskommission des Kantons Zürich entschied, dass die streitbetroffenen Optionen im Zeitpunkt der Zuteilung hätten besteuert werden müssen. Demgegenüber entschied das Bundesgericht, dass die Optionen in der Steuerperiode 1997/1998, also im Zeitpunkt der Ausübung, zu besteuern seien.

Rechtliche Beurteilung durch das Bundesgericht

Zunächst hielt das Bundesgericht fest, dass Mitarbeiteraktien, die zu einem unter dem Verkehrswert liegenden Preis abgegeben werden, als Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit steuerbar seien (Art. 17 Abs. 1 DBG). Das gelte auch für Mitarbeiteroptionen, die als Naturaleinkünfte zu den anderen geldwerten Vorteilen zählten. Das Gesetz äussere sich nicht zur Frage, wann das Einkommen aus der Überlassung von Mitarbeiteroptionen als realisiert anzusehen ist. Einkommen sei dann zugeflossen und damit realisiert, wenn der Steuerpflichtige Leistungen vereinnahme oder einen festen

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

** Ordinarius für Steuerrecht an der Universität St.Gallen

1 Entscheidung des Bundesgerichts vom 21. Mai 2003, in StE 2003 B 22.2 Nr. 17.

Rechtsanspruch darauf erwerben, über den er tatsächlich verfügen könne. Nur unbedingte Leistungsansprüche könnten als realisiertes Einkommen betrachtet werden. Bei Naturalleistungen sei der Eigentumserwerb für die Fixierung des Realisierungszeitpunktes bestimmend. So sei bei der Übertragung von Mitarbeiteraktien der Zeitpunkt des Eigentumserwerbs massgebend, und zwar unabhängig davon, ob die Aktien mit einer Verfügungssperre oder einem Rückkaufsrecht belastet sind.

Sodann stellte das Bundesgericht die Entwicklung der Praxis der ESTV zur Besteuerung von Mitarbeiteroptionen dar. Nach dem Kreisschreiben 1990 sei zwischen verkäuflichen und unverkäuflichen Mitarbeiteroptionen zu unterscheiden gewesen, wobei Erstere im Zuteilungszeitpunkt, Letztere im Zeitpunkt der Ausübung zu versteuern waren. Die ESTV habe nach heftiger Kritik an dieser Unterscheidung in Praxis² und Doktrin das Kreisschreiben 1997 erlassen, nach welchem nunmehr frei übertragbare Optionen sowie objektiv bewertbare, gesperrte Optionen (d.h. Optionen mit einer in einem näher bestimmten Umfang beschränkten Laufzeit und einer Sperrfrist) im Zuteilungszeitpunkt, die übrigen Optionen (als blosse Anwartschaften) erst im Zeitpunkt der Ausübung besteuert werden.

Die Nichtbesteuerung der streitbetroffenen Optionen in der Steuerperiode 1995/1996 entspreche der alten Praxis, da diese Optionen unbestrittenermassen unverkäuflich im Sinn des Kreisschreibens 1990 gewesen seien und damit nach alter Praxis erst im Zeitpunkt der Ausübung zu versteuern waren. Die 1997 vorgenommene Praxisänderung sei nicht zu beanstanden, da sie der in Literatur und Praxis geäusserten heftigen und gerechtfertigten Kritik entgegenkomme und sich damit auf ernsthafte, sachliche Gründe stützen könne.

Mitarbeiteroptionen, welche nach dem alten Kreisschreiben als unverkäuflich gelten und vor Erlass des neuen Kreisschreibens zugeteilt wurden, seien entsprechend einer im neuen Kreisschreiben vorgesehenen Übergangsregelung bei der Ausübung zu versteuern. Damit solle verhindert werden, dass Optionen, die bei der Zuteilung nicht besteuert wurden und nach der neuen Praxis im Zeitpunkt der Zuteilung zu versteuern wären, in eine Lücke fallen. Dies entspreche der bundesgerichtlichen Praxis, wonach Mitarbeiteraktien, welche

im Zeitpunkt der Zuteilung steuerlich nicht erfasst wurden und bei welchen die entsprechenden Veranlagungen zwischenzeitlich rechtskräftig geworden sind, auf jeden Fall irgendeinmal besteuert werden müssten³. Die alte Praxis sei also bis zur Ausübung der streitbetroffenen Optionen fortzuführen, wenn aufgrund der damaligen Praxis, die eine Besteuerung bei Ausübung vorsah, die ergangene Veranlagung bereits rechtskräftig abgeschlossen sei.

Die von der Rekurskommission vorgeschlagene Lösung, dass für die Veranlagungsperiode 1995/1996 ein Nachsteuerverfahren durchzuführen sei, lehnte das Bundesgericht ab, weil die Deklaration nach der damaligen Praxis vollständig gewesen sei. Vorliegend sei demgegenüber die Übergangsbestimmung nach Ziff. 5.3 des Kreisschreibens 1997 anzuwenden, weshalb die Optionen im Zeitpunkt der Ausübung zu versteuern seien.

Bemerkungen und Schlussfolgerungen

Beachtung verdient dieser Entscheid des Bundesgerichts nicht wegen der Erwägungen zur Frage des Zeitpunktes des Einkommenszuflusses bei der Zuteilung von Mitarbeiteroptionen⁴. Zu diesem Punkt sei hier lediglich vermerkt, dass der angestellte Vergleich mit der Besteuerung von Mitarbeiteraktien in verschiedener Hinsicht fragwürdig ist, weil der Zufluss von Gestaltungsrechten und der Zufluss von Anteilsrechten an Kapitalgesellschaften namhafte Unterschiede hinsichtlich Disponibilität und Realität des Vermögenszugangs aufweisen.

Interessant sind die höchstrichterlichen Erwägungen jedoch wegen der Überlegungen zu den Auswirkungen der durch das Kreisschreiben 1997 geänderten Praxis der ESTV zur Besteuerung von Mitarbeiteroptionen. Das Bundesgericht setzt sich zwar eingehend mit den Voraussetzungen auseinander, die erfüllt sein müssen, damit eine Praxisänderung nicht mit dem Rechtssicherheitsprinzip und dem Grundsatz der Rechtsgleichheit im Widerspruch steht; es befasst sich jedoch nicht näher mit seiner Rechtsprechung zu den Auswirkungen von Praxisänderungen.

Nach den für Praxisänderungen geltenden Grundsätzen ist eine neue Praxis sofort und auf alle noch offenen

2 Das Bundesgericht verweist hier auf den Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 4. Juli 1995 (in StE 1996 B 22.2 Nr. 11), welcher ausschlaggebend war für die damalige Praxisänderung der ESTV.

3 Mit Hinweis auf den Entscheid des Bundesgerichts vom 25. Januar 2002, in StE 2002 B 22.2 Nr. 15 E 3.

4 S. dazu Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Zü-

rich vom 4. Juli 1995, in StE 1996 B 22.2 Nr. 11; REICH/WALDBURGER, Rechtsprechung im Jahr 2002, in FStR 2003, 298 ff. Die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen soll bekanntlich künftig auf Gesetzesstufe geregelt werden. In dem hierzu durchgeführten Vernehmlassungsverfahren hat sich die Mehrheit für die Besteuerung im Zeitpunkt der Ausübung der Option ausgesprochen (Medienmitteilung der ESTV vom 28. Januar 2004).

Veranlagungen anzuwenden⁵. Für den vorliegenden Fall wäre daraus abzuleiten, dass die streitbetroffenen Optionen im Ausübungszeitpunkt nicht mehr besteuert werden können. Da die neue Praxis wegen der Rechtskraft der früheren Veranlagung im Zeitpunkt der Zuteilung nicht durchgesetzt werden kann, entstünde wegen der Praxisänderung eine schwerlich zu rechtfertigende Besteuerungslücke.

Die ESTV statuierte deshalb in Abweichung von den allgemeinen für Praxisänderungen geltenden Grundsätzen die Übergangsbestimmung, nach welcher die nach alter Praxis als unverkäuflich qualifizierten Optionen, die vor der Publikation des Kreisschreibens 1997 am 30. April 1997 ausgegeben wurden, bei deren Ausübung zu versteuern sind. Diese Übergangsbestimmung erklärt das Bundesgericht ausdrücklich als anwendbar, obwohl es selbst ausgeführt hat, die alte Praxis wirke (nur) insofern weiter und sei bis zum Zeitpunkt der Ausübung der Optionen fortzuführen, wenn die ergangenen Veranlagungen bereits rechtskräftig abgeschlossen sind. Die Überlegungen des Bundesgerichts stimmen somit nicht mit den der Übergangsbestimmung zugrunde liegenden Gedanken überein.

Die Redaktoren der Übergangsbestimmung gingen mit der neueren Lehre vom Rechtsquellencharakter der Verwaltungsverordnungen aus⁶ und statuierten eine intertemporale Regel, wie sie auch der Gesetzgeber vernünftigerweise getroffen hätte. Darnach werden alle bis zur Rechtsänderung verwirklichten Sachverhalte nach der Rechtslage, wie sie damals den Akteuren bekannt war, gleich behandelt. Auch die nach der Publikation der neuen Praxis eingeräumten Optionen werden rechtsgleich nach den neuen Grundsätzen erfasst. Diese Lösung entspricht nicht nur dem Gleichheitsgrundsatz, sondern auch den Grundsätzen der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes in optimaler Weise. Probleme ergeben sich allerdings mit Blick auf das Legalitätsprinzip.

Das Legalitätsprinzip gebietet dem Rechtsanwender, den als richtig erkannten Gesetzessinn gegenüber allen Steuerpflichtigen gleichmässig und unverzüglich zur Anwendung zu bringen. Dieses Prinzip ist für das Bundesgericht wegleitend, indem es von der neuen, als richtig erkannten Auslegung des Gesetzes nur in Fällen abweichen will, die andernfalls gar nicht besteuert werden könnten. Dies bedeutet, dass auch die vor der Praxisänderung zugeteilten Optionen nach der neuen «Lesart»

zu besteuern sind, wenn die entsprechenden Veranlagungen noch nicht rechtskräftig vorgenommen worden sind. Dort, wo die Rechtskraft der sofortigen Anwendung der neuen Praxis nicht im Weg steht, ist demnach gemäss den allgemeinen Grundsätzen der Praxisänderung zu verfahren.

Das vermag indes mit Blick auf die Grundsätze der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes nicht zu befriedigen. Wenn ein Steuergesetz durch Kreisschreiben konkretisiert wird, soll der Steuerpflichtige davon ausgehen dürfen, dass der Sachverhalt so beurteilt wird, wie das im Kreisschreiben in Aussicht gestellt wird. Auf die im Zeitpunkt der Sachverhaltsverwirklichung geltende feste Praxis muss der Steuerpflichtige vertrauen können. Andernfalls sehen sich die Steuerpflichtigen auch bei einer in einer Verwaltungsverordnung klar umschriebenen Praxis gezwungen, sich durch einen Vorbescheid abzusichern. Die von der ESTV statuierte Übergangsbestimmung ist deshalb nicht zu beanstanden, und es bleibt zu hoffen, dass das Bundesgericht solchen intertemporalen Regelungen von Kreisschreiben trotz zum Teil abweichenden Erwägungen auch künftig folgen wird.

2 Abzug von Verlusten eines Quasi-Wertschriftenhändlers⁷

Sachverhalt

Ein seit 1996 als Vermögensverwalter bei einer Bank angestellter Arbeitnehmer hatte dort seit dem Jahr 2000 die Funktion eines Vizedirektors inne. Vom Jahr 1998 an investierte er für sich selbst in Wertpapiere. Aus diesen Geschäften entstanden zwischen 1998 und 2000 Verluste. Zu Beginn des Jahres 2000 betrug der Bestand der Investitionen nach Angaben des Steuerpflichtigen Fr. 71 379. In diesem Jahr beliefen sich die Zahl und der Umfang der Geschäfte auf 29 Käufe und 22 Verkäufe bei einem Kaufvolumen von rund Fr. 1,5 Mio. und einem Verkaufsvolumen von ca. Fr. 1 Mio., wobei zur Finanzierung erhebliche Fremdmittel eingesetzt wurden. Die Arbeitgeberin hatte dem Pflichtigen eine Lombardkreditlimite von Fr. 300 000 ausgestellt, die er per 30. März 2000 mit Fr. 432 052 sogar überzogen hatte.

Neben seinen Einkünften aus unselbständiger Erwerbstätigkeit in der Höhe von Fr. 397 249 deklarierte der Steuerpflichtige in der Steuererklärung 2000 einen Ver-

5 Vgl. BGE 111 V 170 mit Hinweisen; für das Steuerrecht BGE 102 Ib 45 E 1a.

6 Vgl. BIAGGINI, Die vollzugslenkende Verwaltungsverordnung: Rechtsnorm oder Faktum?, in ZBl 98 (1997), 17 ff.

7 Entscheid des Bundesgerichts vom 13. Dezember 2003, in StE 2004 B 23.9 Nr. 7.

lust aus selbständiger Erwerbstätigkeit als Wertschriftenhändler von Fr. 662 863. Der Steuerkommissär liess den geltend gemachten Verlust aus dem Handel mit Wertschriften nicht zum Abzug zu.

Eine dagegen erhobene Einsprache wurde vom kantonalen Steueramt Zürich abgewiesen. Nach erfolgloser Beschwerdeerhebung bei der Bundessteuer-Rekurskommission gelangte der Pflichtige ans Bundesgericht, welches die Verwaltungsgerichtsbeschwerde abwies.

Rechtliche Beurteilung durch das Bundesgericht

Das Bundesgericht qualifizierte zunächst den vom Vermögensverwalter ausgeübten Wertschriftenhandel im Unterschied zur Vorinstanz⁸ als selbständige Erwerbstätigkeit. Ausschlaggebend war nach Ansicht des Gerichts insbesondere der enge Zusammenhang der Wertschriftengeschäfte mit der beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen als Vermögensverwalter, zumal dieser während der fraglichen Steuerperiode Vizedirektor einer Bank war und daher seine beruflichen Kenntnisse sowie die technische Infrastruktur der Bank nutzen konnte. Als weitere Indizien für eine selbständige Erwerbstätigkeit betrachtete das Bundesgericht die grosse Zahl und den beträchtlichen Umfang der Geschäfte sowie den hohen Fremdfinanzierungsgrad. Insgesamt liessen die erwähnten Indizien den Schluss zu, dass die Börsenaktivitäten des Pflichtigen in ihrem gesamten Erscheinungsbild auf Erwerb ausgerichtet waren, weshalb die daraus resultierenden Verluste als Geschäftsverluste gälten, die bei gegebenen Voraussetzungen steuerlich abzugsfähig seien.

Abgezogen werden dürften jedoch nach Art. 27 Abs. 2 lit. b DBG lediglich die «eingetretenen und verbuchten Verluste auf Geschäftsvermögen». Zwar sei der Beschwerdeführer handelsrechtlich nicht zur kaufmännischen Buchführung verpflichtet gewesen. Das schliesse indes an sich den Verlustabzug noch nicht aus, denn Geschäftsverluste könnten grundsätzlich ungeachtet der handelsrechtlichen Buchführungspflicht berücksichtigt werden. Wenn eine kaufmännische Buchhaltung fehle, sei jedoch Voraussetzung, dass der Pflichtige «Aufstellungen über Aktiven und Passiven, Einnahmen und Ausgaben sowie Privatentnahmen und Privateinlagen» bebringe (vgl. Art. 125 Abs. 2 DBG). Die Anforderungen an diese Aufstellungen seien je nach Art und Um-

fang der Geschäftstätigkeit unterschiedlich. Unabdingbar sei aber stets, dass die Aufzeichnungen die vollständige und zuverlässige Erfassung des Geschäftseinkommens und -vermögens gewährleisten und eine zumutbare Überprüfung durch die Steuerbehörden gestatten⁹.

Diese Voraussetzungen seien bei der vom Steuerpflichtigen eingereichten, erst nachträglich erstellten «Übersicht der Gewinne und Verluste im Jahre 2000» mit den dazugehörigen Kaufs- und Verkaufsbelegen nicht erfüllt. Sie könne weder gewährleisten, dass die Geschäftsvorfälle lückenlos erfasst seien, noch sei daraus der Stand des Vermögens am Anfang und am Ende der Steuerperiode ersichtlich. Im vorliegenden Fall wären ordnungsgemässe Aufstellungen in besonderem Masse von Interesse gewesen, da fraglich sei, wie der Beschwerdeführer bei dem deklarierten Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit von Fr. 397 249 den behaupteten Wertpapierverlust von Fr. 662 863 finanziert habe, zumal er schon in den Jahren zuvor erhebliche Verluste habe hinnehmen müssen und sich der Bestand der Investitionen Anfang 2000 angeblich auf lediglich Fr. 71 379 belaufen habe. Der geltend gemachte Verlust sei deshalb mangels Verbuchung im Sinne von Art. 27 Abs. 2 lit. b DBG steuerrechtlich nicht anzuerkennen.

Bemerkungen und Schlussfolgerungen

Der zu besprechende Entscheid bringt keine neuen Erkenntnisse bezüglich der fragwürdigen Abgrenzung zwischen blosser Vermögensverwaltung und selbständiger Erwerbstätigkeit. Das Bundesgericht stützt sich hier auf die von der bisherigen Rechtsprechung als massgeblich erachteten Indizien¹⁰. Auch wer der ausgreifenden höchstrichterlichen Praxis im Bereich des Quasi-Wertschriftenhandels mit einiger Skepsis gegenübersteht, dürfte die Merkmale der selbständigen Erwerbstätigkeit im vorliegenden Fall als erfüllt betrachten.

Einigen Staub haben indessen die Erwägungen des Bundesgerichts zur Nichtabziehbarkeit des geltend gemachten Verlustes aufgewirbelt. Es wird dem Bundesgericht vorgeworfen, es stelle unterschiedliche Anforderungen an die Aufzeichnungspflicht beim Vorliegen von Gewinnen bzw. Verlusten¹¹, es hätte den geltend gemachten Verlust nicht einfach streichen dürfen, sondern eine Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen vor-

8 Entscheid der Bundessteuer-Rekurskommission des Kantons Zürich vom 9. April 2003, in StE 2003 B 23.1 Nr. 56.

9 Mit Hinweis auf ZWEIFEL, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, Art. 125 DBG N 30f.

10 Vgl. hierzu BGE 125 II 122ff. E 5 e und 6 a = StE 1999 B 23.1 Nr. 41; ASA 69 (2000/2001), 788 E 2 a mit Hinweisen; Ent-

scheid des Bundesgerichts vom 13. November 2002, in StE 2003 B 23.1 Nr. 54 = StR 2003, 122 = NSStP 2002, 139; REICH/WALDBURGER, Rechtsprechung im Jahr 2002, in FStR 2003, 301f.

11 DESAX, Lausannes fiskalische Schlagseite, in NZZ vom 20. Januar 2004 (Nr. 15), 23.

nehmen oder den Fall zurückweisen müssen¹². In der Tat kann den bundesgerichtlichen Erwägungen nicht mit letzter Klarheit entnommen werden, weshalb die vom Steuerpflichtigen eingereichte Übersicht den Anforderungen von Art. 125 Abs. 2 DBG nicht genügt und damit die Verluste nicht als verbucht iSv Art. 27 Abs. 2 lit. b DBG gelten können. Es fehlen hinreichende Erklärungen, weshalb die Aufzeichnungen des Steuerpflichtigen den gesetzlichen Anforderungen nicht genügen. Deren erst nachträgliche Erstellung lässt sie jedenfalls bestimmt nicht als ungenügend erscheinen, obwohl die bundesgerichtliche Formulierung dies suggeriert. Wenn alle Bankaufzeichnungen vorhanden sind, kann der Gewinn oder Verlust bei Börsentransaktionen ohne weiteres auch Jahre später noch beweiskräftig aufgezeichnet werden. Offenbar boten die Aufzeichnungen des Steuerpflichtigen indes nicht nur keine Gewähr für die Vollständigkeit der Geschäftsvorfälle, sondern gaben auch keine Auskunft über den Stand des Geschäftsvermögens am Anfang und am Ende des Jahres. Überdies bestanden auch Zweifel darüber, wie der Steuerpflichtige die behaupteten Verluste überhaupt finanziert hat.

Der dem Bundesgericht vorgelegte Sachverhalt war mit andern Worten ergänzungsbedürftig; die geltend gemachten Verluste waren zu wenig substantiiert. Fraglich ist deshalb, ob dem Pflichtigen nochmals Gelegenheit hätte eingeräumt werden sollen, hinreichende Aufzeichnungen einzureichen. An sich trifft den Steuerpflichtigen im Beschwerdeverfahren eine umfassende Substantiierungslast hinsichtlich steuermindernder Tatsachen¹³. Er hat diese von sich aus darzutun, ohne dass die Beschwerdeinstanz von Amtes wegen eine Untersuchung führt oder den Fall an die Vorinstanz zu weiterer Untersuchung zurückweist. Nicht hinreichend substantiierte steuermindernde Tatsachen werden nicht berücksichtigt.

Substantiiert ist eine Sachdarstellung, wenn sie hinsichtlich Art, Motiv und Rechtsgrund alle wesentlichen Tatsachenbehauptungen enthält und somit ohne weitere

Untersuchung, aber unter Vorbehalt der Beweiserhebung, die rechtliche Würdigung der geltend gemachten Steuerminderung erlaubt¹⁴. Die Anforderungen an die Substantiierung dürfen allerdings nicht überspannt werden¹⁵. Ist ein Verlust zwar genügend substantiiert, weist die Sachdarstellung indes gewisse Lücken auf, so darf der Verlust nicht einfach unberücksichtigt bleiben. Vielmehr sind die Unklarheiten durch eine ergänzende Untersuchung zu beseitigen¹⁶.

Wenn nun in casu Anfangs- und Endbestand der der selbständigen Erwerbstätigkeit dienenden Wertschriften nicht detailliert aufgezeichnet wurden, kann die Sachdarstellung wohl kaum als hinreichend substantiiert bezeichnet werden¹⁷. Aus diesen Gründen war das Bundesgericht weder gehalten, den Verlust schätzungsweise zu berücksichtigen, noch musste es die Streitsache zur weiteren Untersuchung an die Vorinstanz zurückweisen. Der Umstand, dass der Steuerpflichtige mit seinem Standpunkt, er sei selbständig erwerbstätig, erst vor Bundesgericht durchgedrungen ist und sich die Frage nach Bestand und Umfang des geltend gemachten Verlustes deshalb erstmals gestellt hat, entbindet den Steuerpflichtigen nicht davon, den behaupteten Sachverhalt hinreichend zu substantiieren.

3 Zeitpunkt der Realisation von Liegenschaftsgewinnen¹⁸

Sachverhalt

Ein gewerbsmässiger Liegenschaftshändler erzielte Gewinne aus drei Liegenschaftsverkäufen. Die Kaufverträge wurden im Oktober 1992 abgeschlossen; die Grundbucheinträge erfolgten im Januar des folgenden Jahres. Für eine der Liegenschaften wurde bereits im Jahr des Vertragsabschlusses eine erste Anzahlung geleistet und über die Handänderungssteuer abgerechnet.

12 ZStP 2004, 73 f.; KAUFMANN/RABAGLIO, Gewerbsmässiger Wertschriftenhandel, ST 2004, 332.

13 Für das zürcherische Rekursverfahren: BOSSHART, Überprüfung und Ermittlung des Sachverhalts im zürcherischen Steuerjustizverfahren, in ZBI 85 (1984), 22.

14 Entscheid des Verwaltungsgerichts Zürich vom 27. August 2003, in StE 2004 B 92.22 Nr. 5 E 2 b.

15 Vgl. BOSSHART, Überprüfung und Ermittlung des Sachverhalts im zürcherischen Steuerjustizverfahren, in ZBI 85 (1984), 22.

16 BOSSHART, Überprüfung und Ermittlung des Sachverhalts im zürcherischen Steuerjustizverfahren, in ZBI 85 (1984), 22.

17 Wenn das Bundesgericht einen Verlust in einem kürzlich ergangenen Entscheid vom 17. April 2003 (in StE 2004 B 11.3

Nr. 16 E 5 und 6.1) als genügend ausgewiesen erachtet hat, obwohl keine eigentlichen Aufzeichnungen des Steuerpflichtigen, sondern lediglich von einem Agenten des Steuerpflichtigen erstellte Abrechnungen über die fraglichen Syndikatsbeteiligungen sowie entsprechende Bestätigungen einer ausländischen Steuerbehörde eingereicht wurden, so lag dies nicht etwa daran, dass sich dieser Verlust lediglich satzbestimmend ausgewirkt hatte; vielmehr konnte der Verlust berücksichtigt werden, weil er – im Unterschied zum vorliegenden Fall – in Bestand und Umfang hinreichend plausibel dargelegt worden war. Die Substantiierungsfrage darf nicht mit der Beweisproblematik vermengt werden.

18 Entscheid des Bundesgerichts vom 31. März 2003, in StE 2003 B 21.2 Nr. 17.

Der Rest der Kaufpreissumme für alle Liegenschaften wurde Anfang des Jahres 1993 geleistet.

Die Steuerverwaltung des Kantons Bern besteuerte die Liegenschaftsverkäufe in der Steuerperiode 1993/1994 (Bemessungsperiode 1991/1992).

Der Steuerpflichtige gelangte nach erfolgloser Anfechtung dieser Veranlagung bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht und beantragte, dass die Gewinne aus den Liegenschaftsverkäufen im Jahr des Grundbucheintrags und nicht im Jahr des Abschlusses der Kaufverträge zu besteuern seien.

Rechtliche Beurteilung durch das Bundesgericht

Das Bundesgericht hält fest, dass Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Geschäftsvermögen steuerbare Einkünfte sind und der steuerrechtlichen Gewinnermittlung das Prinzip der Massgeblichkeit der Handelsbilanz zugrunde liege. Die schweizerische Steuerpraxis knüpfe an die handelsrechtliche Bilanz an, die auch steuerrechtlich verbindlich sei, wenn bei deren Errichtung nicht gegen zwingende Bestimmungen des Handelsrechts verstossen werde und sofern nicht spezielle steuerrechtliche Vorschriften für die Gewinnermittlung zu beachten seien.

Gewinne würden nach dem steuerrechtlichen Periodizitätsprinzip derjenigen Periode zugerechnet, in der sie – ungeachtet der handelsrechtlichen bzw. buchhalterischen Behandlung – anfallen. Einkommen sei nach den steuerrechtlichen Grundsätzen dann als erzielt zu betrachten, wenn der Steuerpflichtige Leistungen vereinnehme oder einen festen Rechtsanspruch darauf erwerbe, über den er tatsächlich verfügen könne. Für die Bestimmung des steuerrechtlich relevanten Einkommenszuflusses stellt das Bundesgericht seiner ständigen Rechtsprechung folgend auf den Zeitpunkt der Begründung eines festen Rechtsanspruches ab. Das gelte auch bei der Realisierung von Kapitalgewinnen. Wenn ein Veräusserungsvertrag rechtsgültig abgeschlossen worden sei und seine Erfüllung nicht unsicher erscheine, werde der daraus resultierende Kapitalgewinn im Zeitpunkt der Begründung des Anspruchs besteuert. Auch im Fall einer Grundstücksveräusserung werde ein fester Rechtsanspruch in der Regel bereits mit Abschluss des Vertrages begründet. Auf die Grundbucheintragung werde nur abgestellt, wenn die Erfüllung des Vertrages als unsicher erscheint.

Aufgrund der erfolgten Anzahlung des Kaufpreises und der Abrechnung über die Handänderungssteuer für eine der Liegenschaften im Jahr 1992 und der Zahlung des Restkaufpreises zu Beginn des Jahres 1993 schloss das Bundesgericht, dass im vorliegenden Fall die Erfüllung des Vertrages nicht unsicher gewesen ist. Demzufolge erwies sich die steuerliche Erfassung der Liegenschaftsverkäufe in der Steuerperiode 1993/1994 nach höchst richterlicher Auffassung als richtig.

Bemerkungen und Schlussfolgerungen

Die Ausführungen des Bundesgerichts zum Massgeblichkeitsprinzip und zum Periodizitätsprinzip werfen vorab die Frage auf, ob nun im Steuerrecht das Massgeblichkeits- oder das Periodizitätsprinzip gilt. Denn wenn Gewinne nach dem steuerrechtlichen Periodizitätsprinzip derjenigen Periode zuzurechnen wären, in der sie unabhängig von der handelsrechtlichen und buchhalterischen Behandlung anfallen, würde das Steuerrecht ja nicht an die handelsrechtliche Bilanz anknüpfen. Dass dem Unternehmenssteuerrecht jedoch das Massgeblichkeitsprinzip – und nicht irgendein freischwebendes steuerwirtschaftliches Periodizitätsprinzip – zugrunde liegt, ist allgemein bekannt, und es ist nicht anzunehmen, dass das Bundesgericht mit diesem Entscheid das Massgeblichkeitsprinzip aushebeln will. Wann ein Gewinn als realisiert zu betrachten ist, beurteilt sich deshalb – vorbehältlich spezieller steuerrechtlicher Gewinnermittlungsbestimmungen – nach handelsrechtlichen Gesichtspunkten. Eine steuerliche Korrektur der Handelsbilanz – wie sie im vorliegenden Fall vorgenommen wurde – darf somit nur erfolgen, wenn der Gewinn aus dem Verkauf der Liegenschaften bereits im Zeitpunkt des Vertragsschlusses hätte verbucht werden müssen. Das Periodizitätsprinzip für sich allein bietet keine hinreichende Grundlage für das Abweichen von der Handelsbilanz.

Theoretisch kommen bei Kaufgeschäften für den Realisationszeitpunkt derjenige des Vertragsschlusses, derjenige der Lieferung oder Leistung oder der Zeitpunkt, in dem der Schuldner bezahlt, in Betracht. Im Handelsrecht ergibt sich der Realisationszeitpunkt aus dem Realisationsprinzip, das zwar gesetzlich nicht verankert ist, jedoch aus dem Vorsichtsprinzip (vgl. Art. 662a Abs. 2 Ziff. 3 OR) abzuleiten ist¹⁹. Obwohl die eigene Leistung bereits im Zeitpunkt des Vertragsschlusses einen Abnehmer gefunden hat, ist der Anspruch auf die Gegenleistung vor Erbringung der eigenen Leistung noch mit derart hohen Risiken behaftet, dass dessen Bi-

19 REICH, Unternehmensumstrukturierungen im internen Steuerrecht von Bund und Kantonen, 25 ff., auch zum Folgenden.

lanzierung gegen das Vorsichtsprinzip verstossen würde²⁰. Solange der Vertrag von beiden Seiten nicht erfüllt ist, liegt ein nicht zu buchendes schwebendes Geschäft vor²¹. Das Realisationsprinzip verbietet den Ausweis von schwebenden Geschäften²².

Das Bundesgericht hat denn auch in einem zivilrechtlichen Entscheid festgehalten, dass bei Veräusserungsgeschäften die Gegenleistung erst mit Einräumung der Verfügungsgewalt bilanziert werden dürfe²³; ebenso wurde in einem kantonalen Entscheid festgehalten, dass ein Ertrag meistens erst mit vollständiger Erbringung der eigenen Leistung realisiert sei²⁴. Auch in der deutschen Literatur und Rechtsprechung wird überwiegend auf den Zeitpunkt der Leistungsbewirkung durch den Sachleistung Verpflichteten abgestellt²⁵. Beim Grundstücksverkauf ist dies der Zeitpunkt der Anmeldung der Grundbuchübertragung beim Grundbuchamt²⁶. Davon abzuweichen ist nur dann, wenn Nutzen und Gefahr zu einem früheren Zeitpunkt übergehen²⁷. Das Abstellen auf den Zeitpunkt der Grundstücksübertragung drängt sich nicht nur aus buchführungsrechtlichen Gründen auf; es ist auch geboten, weil die Grundstücksgewinnsteuern sachgerecht auf den zivilrechtlichen Eigentumsübergang (Grundbucheintrag) abstellen²⁸.

In diesem Licht betrachtet wäre es zu begrüßen, wenn das Bundesgericht seine Praxis der Realisierung von Liegenschaftsgewinnen im Zeitpunkt des Vertragschlusses²⁹ ändern würde. Das Abstellen auf den Abschluss des Kaufvertrags verstösst wie dargelegt gegen das handelsrechtliche Realisationsprinzip. Das Bundesgericht behauptet zwar, dass im Zeitpunkt der öffentlichen Beurkundung die definitive buchhalterische Berücksichtigung auch bilanz- und zivilrechtlich zulässig

sei³⁰; die aus dem Revisionshandbuch aufgeführten Zitate³¹ vermögen dies aber nicht zu belegen. Vielmehr geht daraus klar hervor, dass der Gewinn aus einem Geschäftsvorfall in der Regel erst dann verbucht werden darf, wenn die eigene Leistung erbracht ist. Eine vorherige definitive buchhalterische Berücksichtigung von Erwerb und Verkauf von Grundeigentum hält das Revisionshandbuch nur ausnahmsweise für zulässig, wenn der notarielle Vertrag vor dem Bilanzstichtag abgeschlossen worden ist und wenn der Grundbucheintrag bis zur Bilanzerstellung im neuen Geschäftsjahr bereits erfolgt ist³². Auch wenn einer solchen, eng begrenzten Aufweichung des Realisationsprinzips aus pragmatischen Gründen wohl zugestimmt werden kann, berechtigt dies allerdings noch nicht zur steuerrechtlichen Korrektur einer Handelsbilanz, die von dieser aus dogmatischer Sicht eher fragwürdigen Ausnahme keinen Gebrauch gemacht hat. Solange die definitive buchhalterische Abwicklung der Liegenschaftstransaktionen im Zeitpunkt des Grundbucheintrags handelsrechtlich als korrekt erscheint, verbietet das Massgeblichkeitsprinzip eine steuerliche Korrektur der Handelsbilanz.

4 Parallelität der kantonalen Beschwerdewege im Bereich der harmonisierten direkten Steuern³³

Sachverhalt

X. wurde durch das Steueramt des Kantons Jura für die Steuerperiode 2001 mit einem Einkommen von Fr.43 550 für die kantonalen Steuern sowie mit einem solchen von Fr.44 450 für die direkte Bundessteuer

20 KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 245; LEFFSON, Die Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung, 260 ff.; REICH, Unternehmensumstrukturierungen im internen Steuerrecht von Bund und Kantonen, 25; WEIDMANN, Einkommensbegriff und Realisation, 123.

21 LEFFSON, Die Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung, 262.

22 VON GREYERZ, Bewertungsgrundsätze im Aktienrecht, in SAG 54 (1982), 6 f.

23 BGE 116 II 539 f. E 2 a) dd.

24 Entscheid des Verwaltungsgerichts Zürich vom 17. Dezember 1997, in StE 1998 B 72.11 Nr. 7 E 2 b.

25 Vgl. KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 245 f.

26 GRÜNINGER/STUDER, Kommentar zum Basler Steuergesetz, 237; WEIDMANN, Einkommensbegriff und Realisation, 148 f.

27 TREUHANDKAMMER, Schweizerisches Handbuch der Wirtschaftsprüfung, 169 f.; BENZ, Handelsrechtliche und steuerrechtliche Grundsätze ordnungsmässiger Bilanzierung, 92;

REICH, Unternehmensumstrukturierungen im internen Steuerrecht von Bund und Kantonen, 26.

28 Vgl. z. B. § 72 Abs. 1 StG BL; RICHNER/FREI/KAUFMANN, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, § 216 StG ZH N 11 mit weiteren Hinweisen.

29 Vgl. Entscheid des Bundesgerichts vom 14. Oktober 1998, in Pra 88 Nr. 70 E 5 b = StR 1999, 201; Entscheid des Bundesgerichts vom 1. November 1991, in StE 1992 B 21.2 Nr. 6 E 3 b = ASA 61 (1992/93), 669 = StR 1992, 585 f.; BGE 112 Ib 88 = Pra 75 Nr. 167 = StE 1987 B 93.2 Nr. 1 bzw. 99.2 Nr. 3 = ASA 56 (1987/88), 557; BGE 105 Ib 242 ff. E 4.

30 Dies offenbar, ohne näher zu untersuchen, ob und wie der restliche Kaufpreis durch die Käuferschaft sichergestellt wurde.

31 TREUHANDKAMMER, Schweizerisches Handbuch der Wirtschaftsprüfung, 15 f., 130 f., 144 f. und 169 f.

32 TREUHANDKAMMER, Schweizerisches Handbuch der Wirtschaftsprüfung, 169.

33 Entscheid des Bundesgerichts vom 19. Dezember 2003, BGE 130 II 65 ff. = Pra 2004, 188 ff. = StE 2004 B 96.21 Nr. 11 = StR 2004, 314 ff.

veranlagt. Er erhob Einsprache gegen die Veranlagung vom 30. August 2002. Das kantonale Steueramt trat auf die Einsprache infolge Verspätung nicht ein, sodass X. den Einspracheentscheid an die Rekurskommission des Kantons Jura weiterzog. Diese hiess den Rekurs gut und wies in der Rechtsmittelbelehrung darauf hin, dass ihr Entscheid betreffend die Staatssteuer beim Verwaltungsgericht des Kantons Jura und bezüglich der direkten Bundessteuer unmittelbar beim Bundesgericht angefochten werden könne.

Das Steueramt erhob Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht und beantragte die Aufhebung des Rekursentscheides sowie die Bestätigung seiner Nichteintretensverfügung. Gegen denselben Entscheid reichte das Steueramt gleichentags beim kantonalen Verwaltungsgericht eine Parallelbeschwerde bezüglich der Staatssteuer ein.

Rechtliche Beurteilung durch das Bundesgericht

Das Bundesgericht weist zunächst auf das in Art. 145 Abs. 1 DBG verankerte Recht der Kantone hin, für die direkte Bundessteuer vorsehen zu können, dass der Beschwerdeentscheid der kantonalen Steuerrekurskommission noch an eine weitere verwaltungsunabhängige kantonale Instanz weitergezogen werden kann. Auch bei den kantonalen direkten, dem StHG unterliegenden Steuern hätten die Kantone nach Art. 50 Abs. 3 StHG die Möglichkeit, den Weiterzug des Rekursentscheides an eine höhere, verwaltungsunabhängige kantonale Instanz vorzusehen. Letztinstanzliche kantonale Entscheide (betreffend die kantonalen direkten Steuern) könnten dann mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht angefochten werden, sofern sie eine in den Titeln 2 bis 5 und 6 von Kapitel 1 des StHG geregelte Materie betreffen (Art. 73 Abs. 1 StHG).

Der jurassische Gesetzgeber habe keinen Gebrauch von der in Art. 145 DBG vorgesehenen Möglichkeit gemacht, also keine weitere kantonale Beschwerdeinstanz betreffend die direkte Bundessteuer bestellt. Anders sei es mit Bezug auf die kantonalen und kommunalen Steuern: In diesem Bereich unterlägen die Entscheide der Rekurskommission noch der Beschwerde an die verwaltungsrechtliche Abteilung des Kantonsgerichts (Art. 165 StG JU).

Weiter führt das Bundesgericht aus, die vorliegende Verwaltungsgerichtsbeschwerde beziehe sich nur auf die direkte Bundessteuer. Weil der angefochtene Entscheid eine in Art. 73 Abs. 1 StHG erwähnte Materie und das Jahr 2001 betraf, also eine Steuerperiode nach

Ablauf der den Kantonen eingeräumten achtjährigen Umsetzungsfrist ab Inkrafttreten des Gesetzes (Art. 72 Abs. 1 StHG), könne der Entscheid, welcher von der verwaltungsrechtlichen Abteilung des Kantonsgerichts bezüglich der kantonalen direkten Steuern gefällt werde, gegebenenfalls auch mittels Verwaltungsgerichtsbeschwerde wegen Verletzung des harmonisierten Steuerrechts beim Bundesgericht angefochten werden (vgl. Art. 73 Abs. 1 StHG)³⁴. Es stelle sich daher die Frage, ob gegen den angefochtenen Entscheid nicht dieselben Rechtswege offen stehen müssten, unabhängig davon, ob er sich auf die direkte Bundessteuer oder auf die kantonalen Steuern beziehe. Hinsichtlich der direkten Bundessteuer sei vor allem darüber zu befinden, ob der Entscheid der kantonalen Rekurskommission von einer letztinstanzlichen kantonalen Behörde iSv Art. 98 lit. g und 98a OG gefällt worden sei. In einer Streitsache im Kanton Wallis³⁵ habe das Bundesgericht zwar auf die Problematik hingewiesen, aber nicht entscheiden müssen.

In Erwägung 4 stellt das Bundesgericht dann vorab fest, der Wortlaut der erwähnten Bestimmungen schliesse nicht aus, dass der Wille des Bundesgesetzgebers darin bestehe, die Kantone im Gebiet des harmonisierten Steuerrechts zu identischen Beschwerdeinstanzen zu verpflichten. Die Formulierung besage lediglich, der Weg an die zweite Instanz stehe offen, wenn der Kanton zwei Beschwerdeinstanzen vorgesehen habe. Aus dem Ausdruck «kann» dürfe nicht abgeleitet werden, der Bundesgesetzgeber habe die Kantone ermächtigt, für die direkte Bundessteuer ein anderes Verfahren vorzusehen als für die kantonalen Steuern. Der Autonomiebereich der Kantone bei der Planung der kantonalen Rechtswege sei deshalb durch Auslegung zu ermitteln.

Zur Klärung der Tragweite des Art. 145 DBG ordnet das Bundesgericht diese Bestimmung zunächst in den verfassungsmässigen Kontext ein. Die Bundesverfassung gewährleiste den Kantonen weitgehende Autonomie hinsichtlich der Verfahrensorganisation, welche jedoch durch die Bundesverfassung selbst, die Bundesgesetze und die Rechtsprechung begrenzt sei. Im Bereich des Ausführungsföderalismus – wie der Erhebung der direkten Bundessteuer – greife die Gesetzgebung oft in die administrative und gerichtliche Organisation der Kantone ein. Hingewiesen wird namentlich auf Art. 104 Abs. 3 DBG, welcher die Kantone verpflichtet, mindestens eine Rekurskommission für die direkte Bundessteuer vorzusehen. Sodann schreibe Art. 98a OG allen Kantonen vor, wenigstens für die Entscheide, die der Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht

34 Mit Hinweis auf BGE 128 II 56 E 1 = Pra 2002 Nr. 147.

35 BGE 128 II 311 ff. E 6.4.

unterliegen, ein unabhängiges Verwaltungsgericht zu bestellen.

Das Verfahrensrecht sei überdies ein Gebiet, welches nach Art. 129 BV harmonisiert werden müsse. Die Harmonisierung sei von der Verfassung sowohl auf horizontaler als auch auf vertikaler Ebene vorgesehen. Der Bundesgesetzgeber, welcher gemäss Verfassungsauftrag die Steuerharmonisierung umzusetzen habe, müsse wegen der vertikalen Harmonisierung darauf achten, dass die Regelung betreffend die direkte Bundessteuer und die kantonalen Steuergesetze miteinander im Einklang stünden. Die Regelung betreffend die direkte Bundessteuer müsse mit dem StHG übereinstimmen.

Die Steuerharmonisierung müsse zwar nicht zu einer Vereinheitlichung der Steuerordnungen führen, aber zu ihrer Koordinierung auf der Grundlage des Subsidiaritätsprinzips (Art. 46 Abs. 2 BV). Wo ein Bedarf nach einer unterschiedlichen kantonalen Regelung nicht oder nicht mehr bestehe, sei auch dann von einer weitergehenden Harmonisierung auf der Grundlage des Bundesrechts auszugehen, wenn sich dies aus dem Wortlaut des Gesetzes nicht klar ergäbe. Der Bereich der kantonalen Autonomie müsse nämlich eine eindeutige und bestimmte Funktion haben und sei kein Selbstzweck. Die Steuerharmonisierung bezwecke die Schaffung eines kohärenten Steuersystems, was erfordere, dass das Recht der direkten Bundessteuer und das kantonale Recht so ausgelegt würden, dass eine Harmonisierung der Rechtsprechung verwirklicht werde. Der Bundesgesetzgeber setzte dies um, indem er die Verwaltungsgerichtsbeschwerde nach Art. 73 Abs. 1 StHG vorgesehen habe.

Da die Kompetenz im Bereich der direkten Bundessteuer auf die Ausführung des Bundesrechts beschränkt sei, sei die Autonomie der Kantone hier auf jeden Fall beschränkt. Die Frage stelle sich deshalb nicht in gleicher Weise, wie wenn es darum gehe, den Kantonen in Abweichung von der in diesem Gebiet allgemein anerkannten kantonalen Autonomie eine besondere Gerichtsorganisation für die kantonalen (namentlich die nicht harmonisierten) Steuern vorzuschreiben.

Die Mehrheit der Kantone und Halbkantone sehe eine Parallelität der Rechtswege betreffend die direkten kantonalen und Bundessteuern vor; anders sei dies in den Kantonen bzw. Halbkantonen Bern, Wallis, Thurgau, St. Gallen, Obwalden, Basel-Stadt, Basel-Landschaft, Jura und Zürich. Der Bundesrat habe in seiner Botschaft über die Steuerharmonisierung³⁶ festgehalten, dass mit

dem StHG auch Kantone, welche bei den kantonalen direkten Steuern einen zweistufigen Instanzenzug vorsähen, dies auch bei der direkten Bundessteuer tun müssten. Nach Auffassung des Bundesrates sei die Parallelität geboten, weil die Beschwerdegründe für eine Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht mit Bezug auf die Anwendung des StHG in den meisten Fällen die gleichen seien wie bei der Anwendung des DBG und damit ein Beitrag zur Entlastung des Bundesgerichts geleistet werde. Auch die Mehrheit der Lehre sei der Ansicht, dass Art. 145 DBG (iVm Art. 50 StHG) dahingehend ausgelegt werden müsse, dass die Kantone die gleichen Beschwerdewege für die kantonalen Steuern wie für die direkte Bundessteuer vorsehen. Sie stütze sich dabei hauptsächlich auf die Gesetzesmaterialien zur betreffenden Gesetzesbestimmung sowie auf Art. 129 BV, welcher eine vertikale Harmonisierung auch im Bereich des Verfahrensrechts verlange.

Eine Auslegung von Art. 145 DBG iVm Art. 50 Abs. 3 StHG im Sinne der Gesetzesmaterialien und der Mehrheitslehre entspreche dem Zweck und dem Geist des StHG, nämlich einer besseren Übereinstimmung und Koordinierung zwischen den direkten Steuern des Bundes und der Kantone, grösserer Transparenz und Kohärenz des schweizerischen Steuersystems – zu welchem das Verfahren gehöre – sowie einer Vereinfachung der Veranlagung vor allem im Interesse des Steuerpflichtigen. Eine Dissymmetrie der Rechtswege betreffend die direkten Steuern des Kantons und betreffend die direkte Bundessteuer würde nach Ansicht des Bundesgerichts die Verwirklichung dieser in der Verfassung (Art. 129 BV) und im StHG zum Ausdruck kommenden Ziele erschweren. Es bestünde dabei auch eine grössere Gefahr widersprüchlicher Entscheidungen, wenn verschiedene Behörden innerhalb eines Kantons in unterschiedlichen Verfahren Veranlagungen betreffend das harmonisierte Steuerrecht beurteilen müssten.

Die Einführung der Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht auch gegen letztinstanzliche kantonale Entscheide (Art. 73 StHG) mache keinen grossen Sinn, wenn die angefochtenen Entscheide nicht von der gleichen kantonalen letztinstanzlichen Beschwerdebehörde ausgehen würden. Unterschiedliche Beschwerdeverfahren könnten dazu führen, dass die kantonalen Behörden im Bereich der kantonalen Steuer und der direkten Bundessteuer verschieden entschieden und das Bundesgericht zweimal die gleiche Streitfrage beurteilen müsse. Zudem bestünde die Gefahr widersprüchlicher Entscheide zwischen der einen oder der anderen der kantonalen Rechtsmittelinstanzen und dem Bundesgericht. Insbesondere könne sich diese Gefahr daraus ergeben, dass diese Behörden über ein Ermessen verfügen, das bezüglich der Sachverhaltsfeststellungen mehr

36 Botschaft vom 25. Mai 1983 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer, BBl 1983 III 1 ff., 213.

oder weniger weit sein könne, sowie aus einer mehr oder weniger freien Kognition in rechtlicher Hinsicht. Art. 98a Abs. 3 OG wirke dem nicht entgegen.

Weitere Inkohärenzen könnten sich vor allem bei der Frage der reformatio in peius vel melius ergeben. Diese sei bei den kantonalen Steuern nicht zwingend vorgeschrieben, während sie in Art. 143 DBG (iVm Art. 145 Abs. 2 DBG) für die kantonale Rekurskommission und die zweite Instanz und in Art. 114 OG für das Bundesgericht ausdrücklich vorgesehen sei.

Die von der Minderheit der Lehre angeführten Nachteile (Verteuerung und Verlängerung des Verfahrens) seien nur geeignet, gegebenenfalls die Wahl eines auf eine Instanz reduzierten Verfahrens zu rechtfertigen, nicht jedoch ein dissymmetrisches System, das gleichzeitig die Nachteile einer einzigen Instanz und des zweistufigen Verfahrens in sich vereinige.

Zusammenfassend sei Art. 145 DBG (iVm Art. 50 StHG) nach höchstrichterlicher Auffassung dahingehend auszulegen, dass ein Kanton, der einen zweistufigen Instanzenzug für die kantonalen direkten Steuern eingeführt habe, dieses System auch für die direkte Bundessteuer vorsehen müsse. Es stehe dem Kanton weiterhin frei, in beiden Fällen für das ganze harmonisierte Recht eine einzige Instanz vorzusehen. Deshalb sei auf die vorliegende Beschwerde mangels letztinstanzlicher Entscheidung nicht einzutreten. Der Fall sei an das Kantonsgericht Jura zurückzuweisen, dessen Zuständigkeit zumindest provisorisch wahrscheinlich sei. Das Bundesgericht könne nicht selbst endgültig die zuständige kantonale Behörde bezeichnen, da dies eine Frage im Bereich der kantonalen Autonomie sei. Es erscheine zumindest als zweifelhaft, ob die erstinstanzlichen kantonalen Rekursbehörden bezüglich der direkten Bundessteuer und der kantonalen Steuer verschiedenen sein könnten. Die zweite kantonale Beschwerdeinstanz müsse aber notwendigerweise für beide Steuern identisch sein, damit das harmonisierte Steuerrecht bereits auf kantonaler Ebene einheitlich angewendet und ausgelegt werden könne.

Bemerkungen und Schlussfolgerungen

Dieser Entscheid des Bundesgerichts ist von grosser Tragweite, führt er doch zu einer Änderung der in zahlreichen kantonalen Steuergesetzen vorgesehenen Rechtsmittelwege. Er wurde bereits in weiteren, andere Kantone betreffenden Entscheiden bestätigt³⁷ und in einem Rundschreiben der Eidg. Steuerverwaltung an die kantonalen Steuerverwaltungen vom 24. März 2004 kommentiert. Darin werden die Kantone aufgefordert, baldmöglichst ihre Vollzugsverordnungen zum DBG anzupassen. Die Änderungen müssten sofort in Kraft treten und in allen Fällen betreffend der direkten Bundessteuer wirksam werden, die nach dem ergangenen Entscheid noch hängig sind, auch wenn Steuerperioden vor dem 1. Januar 2001 betroffen sind. Letzterem kann nicht zugestimmt werden, da die bundesgerichtlichen Erwägungen nur auf Verfahren bezogen werden können, auf welche das StHG zur Anwendung kommt.

Von der Sache her ist die vom Bundesgericht verordnete Parallelität des Instanzenzugs bei der direkten Bundessteuer und den kantonalen Steuern durchaus zu begrüssen³⁸. Die unterschiedlichen Rechtswege, wie sie in verschiedenen Kantonen vorgesehen wurden, haben zwar eine lange Tradition, sind indes mit Blick auf die Ziele der Steuerharmonisierung und vor allem auch mit Blick auf die auch für das kantonale Steuerrecht vorgesehene Verwaltungsgerichtsbeschwerde nicht sehr sinnvoll. Den grundsätzlichen Überlegungen des Bundesgerichts zu Sinn und Zweck der Steuerharmonisierung und zum Autonomiebereich der Kantone ist beizupflichten. Beachtung verdient vor allem auch der Gedanke, dass der verfassungsrechtliche Harmonisierungsauftrag auch auf eine Angleichung der Auslegung bzw. auf eine Harmonisierung der Rechtsprechung angelegt ist.

Dennoch weckt der ausführlich begründete Entscheid etwelche Bedenken. Entgegen der höchstrichterlichen Ansicht ist der Wortlaut der beiden Kann-Vorschriften von Art. 50 Abs. 3 StHG und Art. 145 Abs. 1 DBG nämlich recht klar darauf ausgerichtet, dass die Kantone nicht nur eine weitere kantonale Instanz einfügen, sondern auch unterschiedliche Instanzenzüge für die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer vorsehen dürfen³⁹. Es wäre sprachlich ohne weiteres möglich

37 Z. B. betreffend den Kanton Thurgau: Entscheide des Bundesgerichts vom 12. Februar 2004, 2A.408/2003, und vom 23. Februar 2004, 2A.554/2003; betreffend den Kanton Zürich: Entscheid des Bundesgerichts vom 15. März 2004, 2A.421/2003.

38 Gl. M. CASANOVA, Parallele Ausgestaltung des kantonalen Instanzenzuges bezüglich der kantonalen direkten Steuern und der direkten Bundessteuer, in Jusletter vom 19. April 2004, Rz. 11.

39 Ebenso MORITZ, Note sur l'Arrêt de la 11e Cour de droit public du 19 décembre 2003 en la cause Service des contributions c/ X et CCR, in RJJ 2003, 162; a. M. CASANOVA, Parallele Ausgestaltung des kantonalen Instanzenzuges bezüglich der kantonalen direkten Steuern und der direkten Bundessteuer, in Jusletter vom 19. April 2004, Rz. 11.

gewesen, die Kantone trotz der Möglichkeit, eine oder zwei kantonale Instanzen vorzusehen, auf ein koordiniertes System zu verpflichten. Dass der Gesetzgeber dies nicht getan hat, zeigt mit aller Klarheit, dass er hier von einem bundesrechtlichen Zwang absehen wollte. Gleiches ergibt sich auch deutlich aus der mangelnden Koordination des Veranlagungsverfahrens und des Rechtswegs in den übrigen Belangen. So ist weder den Bestimmungen über die Eröffnung der Veranlagungsverfügungen noch den übrigen Vorschriften zum Veranlagungsverfahren und den erstinstanzlichen Rekursverfahren⁴⁰ irgendein Hinweis auf die Notwendigkeit einer Abstimmung der Verfahren hinsichtlich der direkten Bundessteuer und der kantonalen Steuern zu entnehmen. Auch sind kantonale Bestimmungen über den Fristenstillstand für die direkte Bundessteuer nicht anwendbar⁴¹.

Unschön ist sodann, dass sich die bundesgerichtlichen Überlegungen schwergewichtig auf die Gesetzesmaterialien und auf Literaturzitate, die sich ihrerseits stark auf die Materialien beziehen⁴², abstützen. Denn aus den Gesetzesmaterialien ergibt sich gerade, dass damals klar die Auffassung vorherrschte, es sei zwar sehr wünschbar und der Sache dienlich, wenn Kantone, welche zwei Rechtsmittelinstanzen bei den kantonalen Steuern vorsähen, dies auch bei der direkten Bundessteuer täten; davon, dass diesbezüglich ein bundesrechtlicher Zwang bestünde, kann den Materialien indes nicht das Geringste entnommen werden.

Wie dem auch sei – das Bundesgericht versteht die Steuerharmonisierung offenbar als dynamischen Prozess und hat in richterlicher Rechtsfortbildung einen bedeutenden Harmonisierungsschritt vollzogen. Dagegen ist grundsätzlich nichts einzuwenden; die Steuerharmonisierung ist konzeptionell auf allmähliches Fortschreiten in der Zeit hin angelegt⁴³. Nur sollte eine solche normative Fortentwicklung zunächst dem Gesetzgeber anheim gestellt und nicht bei erster Gelegenheit durch den Richter vollzogen werden. Aufgabe des Richters wäre es, den Gesetzgeber vorerst klar und bestimmt auf den dringenden Harmonisierungsbedarf hinzuweisen.

5 Weiterbildungskosten: MBA-Ausbildung⁴⁴

Sachverhalt

Der Steuerpflichtige X. hatte sein Ökonomiestudium zwei Jahre nach der Matur (Typ E) abgebrochen. Danach arbeitete er fünf Jahre als selbständiger Supporter. Ab 1995 nahm er eine unselbständige Erwerbstätigkeit bei der Y. AG auf, insbesondere in den Bereichen Akquisition, Beratung und Verkauf. Bei der Z. AG, zu welcher er im Jahr 1998 wechselte, konnte er seinen Verantwortungsbereich ausbauen. Er ist seit Juli 2001 bei der Z. AG als Business Development Manager tätig. Von 1997 bis 1999 durchlief er eine Ausbildung zum Bachelor of Business Administration (BBA), deren Kosten die Steuerveranlagungsbehörden des Kantons Zürich steuerlich als Weiterbildungskosten zum Abzug zuliessen.

Unter dem Titel «Berufsauslagen» machte der Steuerpflichtige im Einschätzungsverfahren der Steuerperiode 1999 unter anderem Weiterbildungs- und Umschulungskosten in der Höhe von Fr. 27 542 mit der Begründung geltend, er habe sich im Rahmen einer Weiterbildung bei der Graduate School of Business Administration Zürich (GSBA) berufsbegleitend zum Master of Business Administration (MBA) ausbilden lassen. In dieser Summe waren neben dem Schulgeld in der Höhe von Fr. 16 850 auch Fr. 5 742 für einen Computer und Fr. 4 950 für ein Lernzimmer in der Privatwohnung des Steuerpflichtigen enthalten.

Das Kantonale Steueramt Zürich berücksichtigte in seiner Einschätzung für die direkte Bundessteuer 1999 statt der deklarierten Weiterbildungs- und Umschulungskosten lediglich einen Pauschalabzug in der Höhe von Fr. 400. Dagegen setzte sich der Steuerpflichtige zur Wehr; er gelangte nach erfolglosem Durchlaufen des Instanzenzugs vor das Bundesgericht, welches die Verwaltungsgerichtsbeschwerde abwies.

40 Diesbezüglich wirft das Bundesgericht allerdings – wie erläutert – in einem obiter dictum die Frage auf, ob die erstinstanzlichen Rekursbehörden hinsichtlich der direkten Bundessteuer und der kantonalen Steuern verschieden sein dürften, vor allem wenn keine Koordinierung zwischen ihnen bestehe. Obwohl das Bundesgericht die Frage offen liess, dürften jene Kantone, welche diese Verfahren noch nicht aufeinander abgestimmt haben, gut beraten sein, hier von sich aus tätig zu werden.

41 Vgl. CASANOVA, Parallele Ausgestaltung des kantonalen Instanzenzuges bezüglich der kantonalen direkten Steuern und der direkten Bundessteuer, in Jusletter vom 19. April 2004, Rz. 14.

42 Vgl. AGNER/JUNG/STEINMANN, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, 431 f.; YERSIN, Harmonisation fiscale: La dernière ligne droite, in ASA 69 (2000/2001), 324; CASANOVA, Rekursverfahren, in ASA 61 (1992/93), 442.

43 REICH, Gedanken zur Umsetzung des Steuerharmonisierungsgesetzes, in ASA 62 (1993/94), 587 f.

44 Entscheidung des Bundesgerichts vom 18. Dezember 2003, in StE 2004 B 22.3 Nr. 77.

Rechtliche Beurteilung durch das Bundesgericht

Das Bundesgericht hielt zunächst fest, dass sich der Gesetzgeber bei den mit dem Beruf zusammenhängenden Weiterbildungs- und Umschulungskosten iSv Art. 26 Abs. 1 lit. d DBG an dem für Selbständigerwerbende geltenden Grundsatz orientiere, wonach die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten abgezogen werden können (Art. 27 Abs. 1 DBG). Abzugsfähig seien deshalb alle Kosten der Weiterbildung, wenn sie objektiv mit dem gegenwärtigen Beruf des Steuerpflichtigen im Zusammenhang gestanden haben und aus Sicht des Steuerpflichtigen zur Erhaltung seiner beruflichen Chancen für angezeigt erschienen seien. Dies gelte auch dann, wenn sich die Ausgabe als nicht absolut unerlässlich erweise, um die gegenwärtige berufliche Stellung nicht einzubüssen.

Abzugsfähig iSv Art. 26 Abs. 1 lit. d DBG seien aber nur Kosten, welche im Rahmen des bereits erlernten und ausgeübten Berufs anfallen würden, nicht hingegen die Ausbildungskosten iSv Art. 34 lit. b DBG für die erstmalige Aufnahme einer Berufstätigkeit bzw. für einen neuen (zusätzlichen) Beruf. Keine Weiterbildungskosten seien Auslagen für eine Fortbildung, die zum Aufstieg in eine eindeutig vom bisherigen Beruf zu unterscheidende höhere Berufsstellung (sog. Berufsaufstiegskosten) oder gar zum Umstieg in einen anderen Beruf dienen, da diese letztlich für eine neue Ausbildung erbracht würden. Berufsaufstiegskosten seien etwa die Kosten für den Besuch eines Nachdiplomstudiums in Unternehmungsführung durch einen ausgebildeten Juristen, Mathematiker oder Computerfachmann. Das Bundesgericht wies in diesem Zusammenhang darauf hin, dass selbst die Kosten für die LL. M.-Ausbildung eines ausgebildeten Juristen und Rechtsanwaltes nicht zum Abzug zugelassen wurden, weil der Steuerpflichtige nicht den Nachweis erbracht hatte, inwiefern er durch das absolvierte Nachdiplomstudium sein im Rahmen seiner Tätigkeit in einer international ausgerichteten Anwaltskanzlei zwingend benötigtes Fachwissen habe vertiefen können⁴⁵.

Im Lichte dieser Rechtsprechung falle auf, dass der Steuerpflichtige nach der Matura zwar ein Wirtschaftsstudium begonnen, aber nach gut zwei Jahren ohne Abschluss abgebrochen habe. Die mit dem beruflichen Aufstieg verbundenen neuen Aufgabenbereiche hätten gezeigt, dass der Steuerpflichtige mit Bezug auf sein berufliches Wissen verschiedene Defizite aufgewiesen habe, welche es zu beseitigen galt. Damit hätte sich die

Ausbildung zum BBA und anschliessend zum MBA als eigentliche Erstausbildung erwiesen, welche an die Stelle des abgebrochenen Wirtschaftsstudiums trat. Dies gehe auch aus den Modulbeschreibungen des MBA und den zu absolvierenden Studienblöcken hervor. Die Modulbeschreibungen machten nach Ansicht des Bundesgerichts deutlich, dass der Steuerpflichtige mit den unternommenen Ausbildungsschritten eine eigentliche wirtschaftswissenschaftliche, praktisch und theoretisch ausgerichtete Ausbildung nachholte, etwas, was er offensichtlich mit dem Abbruch seines Ökonomiestudiums verpasst habe. Damit seien die für den MBA aufgewendeten Kosten als Kosten für eine nachgeholte Erstausbildung ebenso wenig abziehbar wie etwa die Kosten für ein Wirtschaftsstudium im Anschluss an die Matura oder die Aufwendungen des Besuchs einer Höheren Wirtschafts- und Verwaltungsschule (HWV) nach einer kaufmännischen Lehre.

Die Kosten für die MBA-Ausbildung seien auch deshalb nicht als Weiterbildungskosten abziehbar, weil die MBA-Ausbildung einen Aufstieg in eine höhere Berufsstellung ermögliche. Aus den Modulbeschreibungen gehe hervor, dass die MBA-Ausbildung die für eine Managerkarriere notwendigen Kenntnisse vermittele. Unbehelflich sei deshalb der Einwand des Steuerpflichtigen, dass er immer Verkäufer gewesen sei und sich nur «vom qualifizierten Verkäufer zum Meisterverkäufer in einer spezialisierten Branche» entwickelt habe. Vorliegend handle es sich um Berufsaufstiegskosten, welche nicht im Rahmen des erlernten und ausgeübten Berufes des EDV-Verkäufers aufgewendet worden und als Kosten für eine neue – vorliegend erstmalige – Ausbildung nach Art. 34 lit. b DBG nicht abziehbar seien.

Verfehlt sei der Einwand des Steuerpflichtigen, die Steuerveranlagungsbehörden hätten die Kosten für die Ausbildung zum BBA zum Abzug zugelassen. Die Veranlagung entfalte nur Wirkung für die betreffende Steuerperiode und könne in späteren Jahren jederzeit einer Nachprüfung unterzogen werden, sodass der Steuerpflichtige nicht verlangen könne, gleich wie im vergangenen Steuerjahr behandelt zu werden.

Ebenso wurde der Hinweis auf die für die MBA-Ausbildung verlangte fünfjährige berufliche Praxiserfahrung als unbehelflich qualifiziert, da auch die Ausbildung zum Betriebsökonom HWV oder Ingenieur HTL Berufspraxis voraussetze, ohne dass diese Kosten als Weiterbildungskosten zum Abzug zugelassen würden.

45 Der Hinweis im Urteil auf den Entscheid des Bundesgerichts vom 8. August 2002, 2A. 130/2002 (publ. in StE 2003 B 22.3 Nr. 73 = ASA 72, 473ff.) ist offensichtlich ein Fehlzitat. Gemeint ist wohl der Entscheid des Verwaltungsgerichts des

Kantons Zürich vom 23. Oktober 2002, in StE 2003 B 22.3 Nr. 74. Vgl. dazu REICH/WALDBURGER, Rechtsprechung im Jahr 2003, in FStR 2003, 223f.

Auch liege keine rechtsungleiche Behandlung mit Arbeitnehmern vor, deren Ausbildung die Arbeitgeber finanzieren. Die Übernahme von Lebenshaltungskosten, zu welchen die Ausbildungskosten zu zählen seien, durch den Arbeitgeber sei als geldwerter Vorteil nach Art. 17 Abs. 1 DBG zu besteuern.

Die Aufwendungen für Computer und Lernzimmer hat das Bundesgericht entsprechend der Qualifikation der MBA-Ausbildung nicht als Weiterbildungskosten iSv Art. 26 Abs. 1 lit. d DBG anerkannt. Die Abzugsfähigkeit der Kosten für das Lernzimmer als «übrige für die Ausübung des Berufes erforderliche Kosten» iSv Art. 26 Abs. 1 lit. c DBG lehnte das Bundesgericht ab. Der Steuerpflichtige müsse nämlich weder einen wesentlichen Teil seiner beruflichen Arbeit zu Hause erledigen, weil der Arbeitgeber über kein geeignetes Arbeitszimmer verfüge, noch habe der Steuerpflichtige nachgewiesen, dass er einen besonderen Raum für die Ausübung seiner beruflichen Tätigkeit reserviert habe. Da der Steuerpflichtige ausschliesslich geltend macht, dass er den Computer für seine Weiterbildung benötige und auch aus den Akten nicht ersichtlich sei, dass ein Zusammenhang zwischen der Anschaffung des Computers und der beruflichen Tätigkeit bestehe, seien auch die Kosten des Computers nicht als Berufskosten iSv Art. 26 DBG abziehbar.

Bemerkungen und Schlussfolgerungen

Die allgemeinen Ausführungen des Bundesgerichts zu den steuerrechtlich abziehbaren Weiterbildungskosten entsprechen weitgehend den im leading case vom 20. Februar 1987⁴⁶ entwickelten Überlegungen. Ein Vergleich der in den beiden Entscheiden getroffenen Formulierungen hinsichtlich der Berufsaufstiegskosten lässt allerdings aufhorchen. Während das Bundesgericht im Entscheid vom 20. Februar 1987⁴⁷ noch klar die Ansicht vertreten hat, der Abzug von Berufsaufstiegskosten sei «nur dann zu verweigern, wenn sie für eine Ausbildung aufgewendet werden, die unerlässliche Voraussetzung für den Aufstieg in eine eindeutig vom bisherigen Beruf zu unterscheidende höhere Berufsstellung oder gar einen andern Beruf» bilden, erklärt es in casu⁴⁸ zwar die Kosten des Erwerbs verbesserter Kenntnisse für die Ausübung des gleichen Berufs für abziehbar, erwähnt dann aber sogleich als nicht abziehbar die «Auslagen für eine Fortbildung, die zum Aufstieg in eine eindeutig vom bisherigen Beruf zu unterscheidende

höhere Berufsstellung» (sog. Berufsaufstiegskosten) dienen. Daraus darf indes nicht vorschnell geschlossen werden, dass sämtliche Berufsaufstiegskosten als Ausbildungskosten zu qualifizieren wären. Auch aus den neuen Formulierungen ergibt sich (wenn auch weniger deutlich als im Entscheid vom 20. Februar 1987), dass Aufstiegskosten im gleichen Beruf abziehbare Weiterbildungskosten darstellen. Zutreffend unterscheidet deshalb die Steuerrekurskommission III des Kantons Zürich zwischen abzugsfähigen und nicht abzugsfähigen Berufsaufstiegskosten⁴⁹.

Die im vorliegenden Fall verausgabten Kosten für den Erwerb des MBA könnten mit Blick auf die gegenwärtige Stellung des Steuerpflichtigen und die mit dem MBA-Studium erworbenen Kenntnisse durchaus als Weiterbildungskosten qualifiziert werden, versetzen die vermittelten Fächer diesen doch in die Lage, seinen gegenwärtigen Beruf auf theoretisch abgesicherter Grundlage besser und effizienter ausüben zu können. Im neuen Verantwortungsbereich zeigte sich, dass seine Ausbildung verschiedene Lücken aufwies, die es zu schliessen galt. Dies ist die typische Ausgangslage für den Besuch von Weiterbildungsveranstaltungen. Dennoch hat das Bundesgericht die verausgabten Kosten aufgrund der speziellen Verhältnisse im konkreten Fall als nicht abziehbare Ausbildungskosten betrachtet. Es hat nach einer Analyse der vermittelten Fächer gefolgert, dass der Steuerpflichtige eine eigentliche wirtschaftswissenschaftliche Ausbildung absolviert und sich damit das angeeignet hat, was er infolge des Abbruchs seines Ökonomiestudiums verpasst hatte. Somit hat er seine Erstausbildung nachgeholt. Seine Situation präsentiert sich ähnlich wie diejenige von Fachhochschulabsolventen, weshalb das Bundesgericht in vertretbarer Weise von Ausbildungs- und nicht von Weiterbildungskosten ausging. Auch in Deutschland wird die Abziehbarkeit der Kosten eines MBA-Studiums abgelehnt, wenn dem MBA-Studium kein Erststudium mit Berufsabschluss vorausgegangen ist, dies auch dann, wenn das MBA-Studium als Erststudium berufsbegleitend absolviert wird⁵⁰.

Wie Michael Beusch gestützt auf neueste Entscheide des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich zu Recht hervorhebt, darf nun aber aus diesem Entscheid nicht abgeleitet werden, dass die Abziehbarkeit von Weiterbildungskosten jedenfalls eine abgeschlossene Grundausbildung voraussetzt⁵¹. Auch die so genannten Fortset-

46 BGE 113 Ib 114 ff.

47 BGE 113 Ib 120 f. E 3 b.

48 Entscheid des Bundesgerichts vom 18. Dezember 2003, in StE 2004 B 22.3 Nr. 77, E 2.2.

49 Entscheid der Steuer-Rekurskommission III des Kantons Zürich vom 11. Juli 2001, in StE 2002 B 22.3 Nr. 72 E 1 b; vgl. auch SCHWEIGHAUSER, Kommentar zum StG BL, § 29 N 19.

50 Vgl. HEINOLD, Steuerliche Abzugsfähigkeit der Kosten eines MBA-Studiums, in DB 1998, 2037, 2039.

51 BEUSCH, Bildungskosten, in ZSIS vom 30. Juni 2004, Ziff. 18.

zungsausbildungskosten sind, wenn sie bezogen auf den bereits erlernten und ausgeübten Beruf anfallen, durchaus abziehbar⁵². Nach dem Zürcher Verwaltungsgericht liegen Weiterbildungskosten immer dann vor, wenn das Lernen darauf ausgerichtet ist, das zur Ausübung der betreffenden beruflichen Tätigkeit erforderliche Fachwissen zu aktualisieren, zu vertiefen und zu erweitern⁵³. Dabei könne das erforderliche Fachwissen durchaus in der Praxis erlernt worden sein; es bedürfe keiner eigentlichen Grundausbildung, zumal es eine solche für verschiedene Berufe gar nicht gebe⁵⁴. So bilden z. B. die Kosten des MBA-Studiums, das ein Chefarzt einer grösseren Klinik absolviert, gemeinhin Weiterbildungs- und nicht Ausbildungskosten, obwohl sich der Arzt das Basiswissen für die hier erworbenen Erkenntnisse in der Praxis und nicht während seines Medizinstudiums angeeignet hat. Er ist im Besitz einer abgeschlossenen Erstausbildung und sieht sich aufgrund seiner derzeitigen beruflichen Stellung veranlasst, neue theoretische Kenntnisse zu erwerben, um seinen gegenwärtigen Beruf besser ausüben zu können. Aus diesen Gründen können auch die Kosten für den Besuch eines Nachdiplomstudiums in Unternehmensführung durch einen ausgebildeten Juristen, durch einen Mathematiker oder Computerfachmann – je nach den konkreten Umständen des zu beurteilenden Falls – Weiterbildungskosten darstellen⁵⁵.

6 Nachsteuer und Busse bei Nichtdeklaration eines Liquidationsüberschusses⁵⁶

Sachverhalt

B. war mit acht Aktien an der X. AG beteiligt. Mit Gesellschaftsbeschluss vom 17. Mai 1996 wurde die X. AG aufgelöst. Der Revisor genehmigte am 12. September 1996 die Liquidation und die Verteilung des erzielten Überschusses an die Aktionäre. Die Löschung der X. AG mit Bestätigung des Revisors erfolgte auf den 3. April 1997. B. erhielt einen Liquidationsüberschuss von Fr. 458 956, welcher grösstenteils in Wertschriften ausgerichtet wurde. Für die Verrechnungssteuer auf diesem Liquidationsüberschuss wurde das Meldeverfahren

bewilligt. Bei der entsprechenden Meldung wurde als Fälligkeitstermin des Anspruches auf den Liquidationsüberschuss der 16. Oktober 1996 bezeichnet.

B. unterliess es, in der von ihm persönlich und anscheinend ohne Beizug einer Fachperson abgefassten Steuererklärung 1997/1998 den Liquidationsüberschuss als Einkommen zu deklarieren. Die erhaltenen Wertschriften führte er hingegen im Wertschriftenverzeichnis auf und machte einen Verweis auf die Liquidation der X. AG. Bei der Bearbeitung des Wertschriftenverzeichnisses durch die Abteilung Wertschriftenkontrolle wurde das Fehlen des Liquidationserlöses beim Wertschriftenertrag aufgrund des Meldedoppels der ESTV betreffend die Verrechnungssteuer bemerkt und eine entsprechende Aufrechnung vorgenommen. Die Veranlagungsbehörde hat dann in der Steuererklärung die X.-Aktien zwar mit dem Vermerk «in Liq.» versehen und unter Abzug vom Gesamtergebnis gestrichen, jedoch keine Aufrechnung des Liquidationsüberschusses beim Einkommen vorgenommen. Auf dieser Grundlage wurde B. rechtskräftig veranlagt.

Im bundesgerichtlichen Verfahren war auf Ersuchen des Steueramtes des Kantons Nidwalden und der ESTV zu entscheiden, ob die Voraussetzungen für die Erhebung einer Nachsteuer und die Auferlegung einer Busse wegen Steuerhinterziehung bei der direkten Bundessteuer erfüllt waren.

Rechtliche Beurteilung durch das Bundesgericht

Für die Bestimmung des Zeitpunktes der Besteuerung stellte das Bundesgericht auf den Zeitpunkt des Übergangs der wirtschaftlichen Verfügungsmacht ab. Vorliegend sei dies der Zeitpunkt der Genehmigung der Liquidation und der Verteilung des Liquidationsüberschusses durch den Revisor (12. September 1996) bzw. (spätestens) der als Fälligkeitstermin bezeichnete Zeitpunkt (16. Oktober 1996). Zu prüfen war, ob der bei der Veranlagung der Einkommenssteuer nicht erfasste Liquidationsüberschuss der Steuerbehörde bekannt war oder ihr allenfalls erkennbar gewesen wäre. Das Bundesgericht hielt fest, dass ein Verschulden des Steuerpflichtigen nicht erforderlich sei. Entscheidend sei die Würdigung

52 Sehr restriktiv LOCHER, Kommentar zum DBG, Art. 26 N 60 und 63.

53 Das Verwaltungsgericht bezieht sich hierbei auf Art. 30 lit. a BBG; vgl. den Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 24. März 2004, in ZStP 2004, 116 ff.; s. dazu auch BEUSCH, Bildungskosten, in ZSiS 2004, Ziff. 18 und 22, mit Hinweisen auf weitere, noch unpublizierte Verwaltungsgerichtsentscheide.

54 Ebenda.

55 A. M. Entscheid des Bundesgerichts vom 18. Dezember 2003, in StE 2004 B 22.3 Nr. 77, E 2.2; s. dazu auch Entscheid des Kantonsgerichts Basel-Landschaft vom 26. November 2003, in BStPra 2004, 110 ff., und Entscheid des Verwaltungsgerichts Basel-Stadt vom 10. März 1998, in StE 1999 B 22.3 Nr. 66.

56 Entscheid des Bundesgerichts vom 25. April 2003, in StE 2003 B 97.41 Nr. 15.

der jeweiligen Pflichten des Steuerpflichtigen und der Steuerbehörde bei der Veranlagung.

Nach Auffassung des Bundesgerichts verletzte B. seine gesetzliche Pflicht zur Deklaration, weil er den Liquidationsüberschuss nicht als Wertschriftenenertrag bzw. als Einkommen deklarierte. Der Umstand, dass der Pflichtige die Wertschriften im Wertschriftenverzeichnis aufgeführt hatte, änderte an der Beurteilung nichts.

Die Steuerbehörde habe zwar um die Beteiligung des Steuerpflichtigen an der X. AG gewusst, jedoch seien ihr der Zeitpunkt der Vollendung der Liquidation und der Zeitpunkt des Zuflusses des aus der Liquidation resultierenden Erlöses nicht bekannt gewesen. Die Steuerbehörde sei nicht verpflichtet, ergänzend zu untersuchen, ob ein Meldeformular oder andere Unterlagen vorhanden waren.

Infolgedessen waren nach Ansicht des Bundesgerichts die Voraussetzungen für die Erhebung einer Nachsteuer nach Art. 151 DBG erfüllt, obwohl dem Steueramt ein verrechnungssteuerrechtliches Meldeformular bezüglich des Liquidationsüberschusses vorlag.

Das Bundesgericht attestierte aufgrund des relativ umfangreichen Wertschriftenverzeichnisses dem Pflichtigen eine gewisse Übung beim Kauf und Verkauf von Wertpapieren der vorliegenden Art. Da der Pflichtige mit der Einleitung des Meldeverfahrens bei der Verrechnungssteuer zudem bewiesen habe, dass er vergleichbar komplexen Fragen wie bei der Veranlagung für die direkte Bundessteuer gewachsen war, stellte das Bundesgericht in steuerstrafrechtlicher Hinsicht eine schuldhafte Sorgfaltspflichtverletzung fest. Der Pflichtige habe sich somit der vollendeten Steuerhinterziehung schuldig gemacht.

Bemerkungen und Schlussfolgerungen

Entscheidend ist im vorliegenden Fall die Frage, ob der Steuerbehörde Tatsachen oder Beweismittel vorenthalten wurden, welche ihr im Zeitpunkt der Veranlagung hätten bekannt sein müssen, um eine richtige Veranlagung vornehmen zu können. Trifft dies zu, so ist die Steuerbehörde gemäss Art. 151 Abs. 1 DBG trotz Rechtskraft der vorgenommenen Veranlagung befugt, die zu Unrecht nicht erhobene Steuer im Nachsteuerverfahren einzufordern.

Das Bundesgericht bringt die zu beurteilenden Geschehnisse prägnant wie folgt zum Ausdruck: «Der Be-

schwerdeführer hat weder die Beteiligung an der X. AG noch die Liquidation als solche noch die aus der Liquidation hervorgegangenen bzw. ihm übertragenen Wertschriften verheimlicht. Er hat diese Tatsachen im Gegenteil ausdrücklich im Wertschriftenverzeichnis aufgeführt und diesem entsprechende Belege beigelegt. Er hat es freilich unterlassen, den Liquidationserlös⁵⁷ in der Steuererklärung als Einkommen zu deklarieren.»⁵⁸ Weiter führt das Bundesgericht aus, dass dem Beschwerdeführer zwar teilweise zugute zu halten sei, dass es nicht offensichtlich sei, von welchem massgeblichen Zeitpunkt bei der vorliegenden Liquidation auszugehen sei. Aufgrund der allfälligen Unsicherheit hätte er indes an die Steuerbehörde gelangen können und müssen und nicht einfach auf eine Deklaration des Liquidationsüberschusses als Einkommen verzichten dürfen. Der Beschwerdeführer habe deshalb seine gesetzlichen Pflichten bei der Steuererklärung nicht erfüllt.

Die angebliche Pflichtverletzung bestand in casu darin, dass der Betrag des Liquidationsüberschusses nicht als Einkommen deklariert wurde. Die Qualifizierung des Liquidationsüberschusses als steuerbarer Vermögensertrag ist wohl unbestreitbar eine Rechtsfrage. Heute ist man sich in der Doktrin zwar mehr oder weniger darüber einig, dass der Liquidationsüberschuss aufgrund der objektbezogenen Betrachtungsweise steuerbaren Vermögensertrag bildet und nicht dem Bereich des steuerfreien privaten Kapitalgewinns zuzuordnen ist. Immerhin hat Ernst Höhn dies in der 7. Auflage seines Lehrbuchs zum Steuerrecht⁵⁹ noch anders dargestellt. Auf die Grundproblematik der Besteuerung des Liquidationsüberschusses geht das Bundesgericht indes nicht ein, sondern weist darauf hin, dass in der Wegleitung zur Steuererklärung klar auf die Steuerbarkeit von Liquidationsüberschüssen hingewiesen werde. Damit erachtet es die Pflichtwidrigkeit für erstellt.

Mit diesem Urteil wendet sich das Bundesgericht von der Schlüsselfrage des Art. 151 Abs. 1 DBG zur Öffnung rechtskräftiger Veranlagungen – vom Vorhandensein neuer Tatsachen oder Beweismittel – ab und reduziert die Voraussetzungen für die Eröffnung eines Nachsteuerverfahrens auf das Vorliegen von Fehlern tatsächlicher oder rechtlicher Natur beim Ausfüllen des Steuerklärungsformulars. Der Steuerpflichtige sei verpflichtet, das Steuerklärungsformular wahrheitsgemäss und vollständig auszufüllen (Art. 124 Abs. 2 DBG). Er trage die Verantwortung für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Steuererklärung. Wenn er sich über die steuer-

57 Richtigerweise müsste es hier *Liquidationsüberschuss* heissen.

58 Entscheid des Bundesgerichts vom 25. April 2003, in StE 2003 B 97.41 Nr. 15 E 3.4.1.

59 HÖHN, Steuerrecht, 281.

rechtliche Bedeutung von Tatsachen im Unklaren sei, dürfe er diese nicht einfach verschweigen, sondern müsse auf die Unsicherheit hinweisen. Das läuft darauf hinaus, dass der Steuerpflichtige nicht nur alle massgebenden Sachverhaltselemente vollständig und klar präsentieren muss, sondern dass er diese auch steuerrechtlich zutreffend zu qualifizieren hat und alle Rubriken des Steuererklärungsformulars richtig auszufüllen sind. Dies kommt einer Abkehr vom gemischten Veranlagungsverfahren gleich. Wie im Selbstveranlagungssystem soll es nur noch auf die Richtigkeit und Vollständigkeit der Steuerdeklaration ankommen. Ob sich ein solcher Systemwechsel mit Blick auf die heutigen Gegebenheiten der Steuerveranlagungen als Massenbewältigungsproblem und in Anbetracht der Komplexität der Steuererklärungen sowie der hinlänglich bekannten Schwierigkeiten der Überprüfung von komplexen Deklarationen nicht langsam aufdrängt, kann hier dahingestellt bleiben, denn die derzeitige gesetzliche Konzeption ist mit Blick auf Art. 151 DBG klar und darf nicht durch den Richter verwischt werden. Mängel in der Sachverhaltsdarlegung, die kausal waren für eine unrichtige Veranlagung, dürfen auch nach Eintritt der Rechtskraft korrigiert werden, nicht aber die unzutreffende rechtliche Würdigung der klar präsentierten Fakten.

Das Bundesgericht hat offenbar selbst gemerkt, dass dieser Hauptbegründungsstrang fragwürdig ist und hat dann sub Erwägung 3.4.2 doch noch versucht, das Urteil flankierend mit Überlegungen auf der Tatsachenebene zu begründen und darzutun, dass der Sachverhalt in concreto unklar bzw. unvollständig war. Es gesteht zu, dass die Steuerbehörde aufgrund ihres bei der Bearbeitung der Steuererklärung angebrachten Vermerks «in Liq.» und der Streichung des Steuerwerts der Aktien der X. AG sowie der Ergänzung «per 30.9.96» bei den aus der Liquidation hervorgegangenen Aktien offensichtlich von der Beteiligung des Beschwerdegegners an der X. AG und auch von deren Liquidation, ja sogar von der vorgesehenen Verteilung gewusst hatte. Die Steuerbehörde habe jedoch nicht wissen können, dass die Liquidation vollendet und der daraus hervorgegangene Erlös dem Beschwerdeführer zugeflossen sei. Dieser habe den Schein erweckt, der Überschuss sei noch nicht verteilt worden bzw. es sei noch kein Anspruch darauf erwachsen. Mit diesen Äusserungen versucht das Bundesgericht vergeblich darzutun, dass die rechtlich relevanten Tatsachen unrichtig oder unvollständig deklariert wurden. Denn zum einen kommt es für die Frage der Steuerbarkeit des Vermögensertrags bei Liquidation nicht auf den Zeitpunkt der Vollendung der Liquidation an – steuerbar sind

bekanntlich auch Teilliquidationsbetroffene –, und zum andern war der Zufluss einer Liquidationsausschüttung nicht nur aktenkundig, sondern die Steuerbehörde hatte, wie der Vermerk «per 30.9.96» und die Streichung des Vermögenssteuerwerts der Aktien der X. AG zeigen, sogar unbestreitbar Kenntnis davon. Überdies wurde das Fehlen des Liquidationsüberschusses beim Wertschriftenenertrag anlässlich der Bearbeitung des Wertschriftenverzeichnisses durch die Abteilung Wertschriftenkontrolle bemerkt und eine entsprechende Aufrechnung vorgenommen, welche die Steuerbehörde in der Veranlagung dann aber nicht übernommen hatte. Der Tatbestand der Liquidationsausschüttung war der Steuerbehörde somit aufgrund des Aktenstands im Zeitpunkt der Veranlagung nicht nur mit nichts zu wünschen übrig lassender Klarheit erkennbar⁶⁰, sondern er war der Steuerbehörde auch offensichtlich bekannt; sie hat ihn aber rechtlich unzutreffend gewürdigt. Aus diesen Gründen ist jeder Versuch, den gefällten Entscheid mit dem Fehlen von rechtsrelevanten Tatsachen zu begründen, zum Scheitern verurteilt.

Vor diesem Hintergrund hätte der Steuerpflichtige auch nicht bestraft werden dürfen. Es fehlt schon am objektiven Tatbestand. Die Unvollständigkeit der Veranlagung ist nicht auf das Verhalten des Steuerpflichtigen zurückzuführen, sondern auf einen Fehler der veranlagenden Steuerbehörde, die zwar nachweislich alle wesentlichen Sachverhaltselemente gekannt, aber die falschen rechtlichen Schlüsse daraus gezogen hat. Auch auf subjektiver Ebene darf dem Steuerpflichtigen aufgrund der höchst komplexen steuerrechtlichen Fragestellung keine Sorgfaltspflichtverletzung zur Last gelegt werden.

Literatur

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

BENZ ROLF, Handelsrechtliche und steuerrechtliche Grundsätze ordnungsmässiger Bilanzierung, Zürich 2000

BEUSCH MICHAEL, Bildungskosten – Eine Analyse der Abgrenzung von Aus- und Weiterbildung anhand neuerer Entwicklungen in der Rechtsprechung, in ZSiS vom 30. Juni 2004

BIAGGINI GIOVANNI, Die vollzugslenkende Verwaltungsverordnung: Rechtsnorm oder Faktum?, in ZBl 98 (1997), 1 ff.

BOSSHART JÜRGEN, Überprüfung und Ermittlung des Sachverhalts im zürcherischen Steuerjustizverfahren, in ZBl 85 (1984), 1 ff.

60 Was nach Art. 151 DBG bereits die Einleitung eines Nachsteuerfahrens ausschliessen würde.

- CASANOVA HUGO, Parallele Ausgestaltung des kantonalen Instanzenzuges bezüglich der kantonalen direkten Steuern und der direkten Bundessteuer, in Jusletter vom 19. April 2004
- Rekursverfahren, in ASA 61 (1992/93), 441 ff.
- DESAX MARCUS, Lausannes fiskalische Schlagseite. Eine Zuschrift zur Abzugsfähigkeit von Wertschriftenverlusten, in NZZ vom 20. Januar 2004 (Nr. 15), 23
- GRÜNINGER EMANUEL/STUDER WALTER, Kommentar zum Basler Steuergesetz, 2. A., Basel 1970
- HEINOLD MICHAEL, Steuerliche Abzugsfähigkeit der Kosten eines MBA-Studiums, in DB 1998, 2037 ff.
- HÖHN ERNST, Steuerrecht. Ein Grundriss des schweizerischen Steuerrechts für Unterricht und Selbststudium, 7. A., Bern/Stuttgart/Wien 1993
- KAUFMANN THOMAS JÖRG/RABAGLIO ORLANDO, Gewerbemässiger Wertschriftenhandel – gut gezielt, aber schlecht getroffen, in ST 2004, 330 ff.
- KNOBBE-KEUK BRIGITTE, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. A., Köln 1993
- LEFFSON ULRICH, Die Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung, 7. A., Düsseldorf 1987
- LOCHER PETER, Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Therwil/Basel 2001
- MORITZ JEAN, Note sur l'Arrêt de la IIe Cour de droit public du 19 décembre 2003 en la cause Service des contributions c/ X et CCR, in RJJ 2003, 161 ff.
- REICH MARKUS, Gedanken zur Umsetzung des Steuerharmonisierungsgesetzes, in ASA 62 (1993/94), 578 ff.
- Unternehmensumstrukturierungen im internen Steuerrecht von Bund und Kantonen, in: Markus Reich/Marco Duss, Unternehmensumstrukturierungen im Steuerrecht, Basel/Frankfurt am Main 1996, 1 ff.
- REICH MARKUS/WALDBURGER ROBERT, Rechtsprechung im Jahr 2002, FStR 2003, 221 ff. und 298 ff.
- RICHNER FELIX/FREI WALTER/KAUFMANN STEFAN, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, Zürich 1999
- SCHWEIGHAUSER MATTHIAS, § 29 StG BL, in: Peter B. Nefzger/Madeleine Simonek/Thomas P. Wenk (Hrsg.), Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel/Genf/München 2004
- TREUHANDKAMMER, Schweizerisches Handbuch der Wirtschaftsprüfung, Bd. 1, Zürich 1998
- VON GREYERZ CHRISTOPH, Bewertungsgrundsätze im Aktienrecht, in SAG 54 (1982), 1 ff.
- WEIDMANN MARKUS, Einkommensbegriff und Realisation. Zum Zeitpunkt der Realisation von Ertrag und Einkommen im Handels- und Steuerrecht, Zürich 1996
- YERSIN DANIELLE, Harmonisation fiscale: La dernière ligne droite, in ASA 69 (2000/2001), 305 ff.
- ZWEIFEL MARTIN, Art. 122–135 DBG, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Art. 83–222, Basel/Genf/München 2000

Gesetzgebungs-Agenda 2004/3

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

Inhalt

1	Bund
1.1	Steuerpaket 2001
1.2	Fusionsgesetz
1.3	Unternehmenssteuerreform II
1.4	Revision des Stiftungsrechtes
1.5	Bekämpfung der Schwarzarbeit – Vereinfachtes Abrechnungsverfahren
2	Kantone
2.1	Basel-Landschaft
2.2	Basel-Stadt
2.3	Bern
2.4	Genf
2.5	Nidwalden
2.6	Schwyz
2.7	Thurgau
2.8	Waadt
2.9	Zürich
3	Doppelbesteuerungsabkommen

1 Bund

1.1 Steuerpaket 2001

In der Volksabstimmung vom 16. Mai 2004 wurde das Steuerpaket 2001, gegen das zwei Referenden – nämlich ein Kantonsreferendum gemäss Art. 141 BV und ein Volksreferendum – eingereicht worden waren, mit einem Neinstimmenanteil von 65,9% abgelehnt. Damit entfallen die vorgesehenen Änderungen in den Bereichen Ehe- und Familienbesteuerung, Wohneigentumsbesteuerung und Stempelabgaben. Entsprechende Änderungen sind gegebenenfalls mit neuen Vorlagen in den Gesetzgebungsprozess einzubringen. Als Reaktion auf das Ergebnis der Volksabstimmung besteht ein breiter politischer Konsens, dass die einzelnen Reformvorhaben nicht mehr als Paketlösung, sondern über getrennte Vorlagen angegangen werden sollen.

Was das weitere Vorgehen betrifft, so ist dieses bezüglich der Entlastungen bei der Umsatzgabe am ehesten absehbar. Die Notwendigkeit einer entsprechenden Reform ist weitgehend unbestritten, zumal diese über dringliches Recht bereits in Kraft ist¹. Hier geht es deshalb im Wesentlichen darum, das dringliche Bundesrecht, das bis Ende 2005 befristet ist, in ordentliches Recht zu überführen. Es ist denn auch vorgesehen, dass der Bundesrat bereits in den nächsten Wochen eine entsprechende Gesetzesvorlage verabschiedet.

Was die Reform der Ehe- und Familienbesteuerung betrifft, gilt es zunächst zu beachten, dass mit der Ablehnung des Steuerpakets auch das Gesetz über die Berücksichtigung der kalten Progression im Rahmen der Ehe- und Familienbesteuerungsreform, das am 19. März 2004 von den eidgenössischen Räten verabschiedet wurde², nicht in Kraft tritt, da dieses von der Annahme

* 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 S. Gesetzgebungs-Agenda 2002/4, Abschn. 1.3, in FStR 2002, 338.

2 S. Gesetzgebungs-Agenda 2004/2, Abschn. 1.2, in FStR 2004, 158 f.

des Steuerpakets abhängig war. Im Übrigen zeichnet sich, nicht zuletzt aufgrund der im Nachgang zur Volksabstimmung in der Juni-Session 2004 eingereichten parlamentarischen Vorstösse, ab, dass sich die Grundsatzfrage «Ehegatten- und Familienbesteuerung oder Individualbesteuerung» in der künftigen Diskussion wohl erneut stellen wird. Dabei wird ein Bericht des Bundesrates über die Möglichkeit der Einführung der Individualbesteuerung im Bund und in den Kantonen, der derzeit in Nachachtung des vom Ständerat H. Lauri in der Herbstsession 2002 eingereichten Postulates erarbeitet wird und den eidgenössischen Räten bis Ende dieses Jahres zu unterbreiten ist, eine wertvolle Entscheidungsgrundlage bilden können³.

Bezüglich der künftigen Ausgestaltung der Wohneigentumsbesteuerung zeichnet sich derzeit keine konkrete Stossrichtung ab. Handlungsbedarf könnte sich einzig für den Kanton Basel-Landschaft ergeben, der in seinem Recht bereits heute einen Bausparabzug kennt, dessen harmonisierungsrechtliche Grundlage mit der Ablehnung des Steuerpakets nun aber nicht geschaffen wurde. Nachdem Art. 72d des Steuerharmonisierungsgesetzes solche kantonalen Abzüge übergangsrechtlich nur bis Ende 2004 zulässt, müsste die Möglichkeit eines Bausparabzugs auch im Kanton Basel-Landschaft ab kommendem Jahr entfallen. In der Juni-Session 2004 reichte Nationalrat H. R. Gysin allerdings eine parlamentarische Initiative ein, die darauf abzielt, den Kantonen harmonisierungsrechtlich die Möglichkeit der Einführung eines Bausparabzugs einzuräumen und die Übergangsregelung von Art. 72d des Steuerharmonisierungsgesetzes bis zum Inkrafttreten einer solchen Änderung zu verlängern.

1.2 Fusionsgesetz

Das Fusionsgesetz (Bundesgesetz über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung), das von den eidgenössischen Räten am 3. Oktober 2003 erlassen wurde, ist vom Bundesrat, unter gleichzeitiger Anpassung der Handelsregisterverordnung, auf 1. Juli 2004 in Kraft gesetzt worden. Mit diesem Gesetz wird die Reorganisation von Unternehmen in umfassender Weise neu geregelt. Es stellt der Wirtschaft zeitgemässe rechtliche Instrumente zur Verfügung und schafft Rechtssicherheit und Transparenz bei Restrukturierungen. Das Fusionsgesetz ersetzt die heutigen Vorschriften des Obligationenrechts (OR) über die Fusion und Umwandlung und schliesst bedeutende Lücken. Während das bisherige Recht die Fusion nur für Aktiengesellschaften, Kommanditaktiengesellschaften und Ge-

nossenschaften vorsah, ist nunmehr die Fusion für alle Gesellschaftsformen des OR sowie für Vereine und Stiftungen klar geregelt. Weiter wird die Umwandlung der Rechtsform, die bisher nur für die Umwandlung einer Aktiengesellschaft (AG) in eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) möglich war, neu generell zugelassen. Das Fusionsgesetz erleichtert sodann die Neustrukturierung von Unternehmen durch das neue Instrument der Spaltung, die eine Neuzuteilung der Vermögens- und der Mitgliedschaftsrechte ermöglicht. Durch das neue Instrument der Vermögensübertragung wird die Übertragung eines Unternehmens oder von Teilen des Unternehmens vereinfacht.

Das Fusionsgesetz regelt gleichzeitig auch die steuerlichen Folgen von Unternehmensumstrukturierungen neu. Die entsprechenden Vorschriften stellen sicher, dass bei Beachtung bestimmter Rahmenbedingungen Umstrukturierungen weitgehend steuerneutral durchgeführt werden können. Die entsprechenden Vorgaben im Steuerharmonisierungsrecht sind von den Kantonen innerhalb einer Frist von drei Jahren im kantonalen Recht umzusetzen.

1.3 Unternehmenssteuerreform II

Am 15. Dezember 2003 gab der Bundesrat eine weitere Vorlage zur Reform der Unternehmensbesteuerung (Unternehmenssteuerreform II) in die Vernehmlassung, die bis 30. April 2004 dauerte⁴. Bei dieser Vorlage soll es nach dem Willen des Bundesrates im Wesentlichen darum gehen, eine gezielte steuerliche Entlastung des Risikokapitals zu erreichen. Sie soll primär den Investoren, welche sich unternehmerisch beteiligen, zugute kommen. Dies unter Wahrung des Grundsatzes der Steuergerechtigkeit sowie unter besonderer Beachtung der für Investoren und Unternehmer grundlegenden Prinzipien der steuerlichen Berechenbarkeit und Neutralität unternehmerischer Entscheide hinsichtlich Investitionen, Finanzierung, Wahl der Rechtsform und Wahl des Standortes. Erklärtes Ziel ist deshalb, die massgebenden Steuern soweit als möglich entscheidungsneutral auszugestalten.

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;

3 S. Gesetzgebungs-Agenda 2003/1, Abschn. 1.1, in FStR 2003, 77.

4 Die Vernehmlassungsvorlage ist unter www.estv.admin.ch/data/d/ustr.htm abrufbar.

- 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 Veräusserung 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 wären hinsichtlich des Besteuerungsumfanges 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. 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 Bundesrates Kompensationsmassnahmen unabdingbar.

Das offizielle Vernehmlassungsergebnis liegt noch nicht vor. Allerdings lassen die bisher publizierten Vernehmlassungsantworten ein höchst widersprüchliches Ergebnis erwarten. Während der Bundesrat gemäss Vernehmlassungsvorlage das Modell 1 bevorzugt, nehmen die Kantone unterschiedliche Positionen ein, wobei mehrheitlich das Modell 2 befürwortet wird. Die Wirtschaft wiederum favorisiert ziemlich einhellig das Modell 3, wobei teilweise noch weitergehende Entlastungen gefordert werden («Modell 3 plus»). Bei den Parteien finden sich Stellungnahmen von völliger Ablehnung bis hin zur Befürwortung des Modells 3 plus.

1.4 Revision des Stiftungsrechtes

Aufgrund einer Parlamentarischen Initiative von Ständerat F. Schiesser ist gegenwärtig ein Gesetzesentwurf in parlamentarischer Beratung, der als Anreiz zur Errichtung von Stiftungen in der Schweiz drei Revisionsbereiche zum Gegenstand hat:

- Einführung eines Zweckänderungsvorbehalts;
- Einführung einer obligatorischen Revisionsstelle;
- Erhöhung der steuerlichen Abzugsfähigkeit.

Namentlich durch die Erhöhung der Abzugsmöglichkeit für gespendete Beiträge an juristische Personen mit öffentlichem oder gemeinnützigem Zweck kann nach Auffassung der eidgenössischen Räte die Stiftungsfreudigkeit am meisten gesteigert werden. Ständerat (in der Dezember-Session 2003) und Nationalrat (in der Juni-Session 2004) haben in diesem Sinne eine Ausweitung der steuerlichen Abzugsmöglichkeit von freiwilligen

Leistungen für öffentliche oder gemeinnützige Zwecke in folgendem Ausmass beschlossen:

- Ausdehnung der bisher ausschliesslich auf Geldleistungen beschränkten, steuerlich zum Abzug zugelassenen Zuwendungen auf «übrige Vermögenswerte» (z. B. Liegenschaften);
- Ausdehnung der Abzugsmöglichkeit auch auf Zuwendungen an Bund, Kantone und Gemeinden sowie an die Anstalten dieser Gebietskörperschaften;
- Erhöhung der Abzugsfähigkeit von Zuwendungen an steuerbefreite Einrichtungen von bisher 10 % auf 20 % des Reineinkommens (für natürliche Personen) oder des Reingewinns (für juristische Personen) bei der direkten Bundessteuer. (Auf kantonaler Ebene verbleibt die Kompetenz für die Festlegung einer Obergrenze wie bis anhin beim kantonalen Gesetzgeber.)

Der Gesetzesentwurf ist noch nicht zu Ende beraten.

1.5 Bekämpfung der Schwarzarbeit – Vereinfachtes Abrechnungsverfahren

Im Rahmen der Beratung des Bundesgesetzes über Massnahmen zur Bekämpfung der Schwarzarbeit (Bundesgesetz gegen Schwarzarbeit, BGSA)⁵ hat der Nationalrat als Erstrat in der Juni-Session 2004 der Einführung eines vereinfachten Abrechnungsverfahrens für geringfügige Löhne (höchstens halber Mindestlohn gemäss Art. 7 BVG) unter bestimmten Bedingungen zugestimmt. Neben den Sozialversicherungsbeiträgen soll mit diesem Verfahren auch die geschuldete Einkommenssteuer abgegolten werden. Die Erhebungskompetenz (auch für die Steuern) soll ausschliesslich der zuständigen AHV-Ausgleichskasse zukommen.

2 Kantone

2.1 Basel-Landschaft

Nach Abschluss des Vernehmlassungsverfahrens hat der Regierungsrat am 8. Juni 2004 einen Entwurf zur Änderung des Steuergesetzes an den Landrat überwiesen, der die Abschaffung der Handänderungssteuer bei Unternehmensumstrukturierungen vorsieht. 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 vom Fusionsgesetz vorgegeben wird. Zudem sollen auf kantonaler Ebene die Regelung des Steuerbezugs systematisch und redaktionell neu aufgebaut sowie die steuerlichen Normen des Behindertengleichstellungsgesetzes umgesetzt werden.

Anfang Juli 2004 schickte der Regierungsrat einen weiteren Entwurf zur Änderung des kantonalen Steuergesetzes in die Vernehmlassung. Die im Fusionsgesetz geregelten Vorgaben des Bundes sollen damit im Wesentlichen nachvollzogen werden. Die kantonalen Steuerbestimmungen sollen möglichst schnell denjenigen des Bundes angeglichen werden.

2.2 Basel-Stadt

Der Regierungsrat hat dem Grossen Rat am 1. Juni 2004 einen Gesetzesentwurf für eine Anpassung des Steuergesetzes und des Handänderungssteuergesetzes an die harmonisierungsrechtlichen Vorgaben des Bundes gemäss dem Fusionsgesetz vorgeschlagen. Zur Vereinfachung der Veranlagungspraxis wird eine zeitgleiche Inkraftsetzung mit dem Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer auf den 1. Juli 2004 in Aussicht genommen.

Nach wie vor hängig sind verschiedene parlamentarische Vorstösse (Anzüge, Motionen) zu Fragen der Familienbesteuerung und der Einkommens- und Vermögenssteuertarife:

- 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 Bern

Der Grosse Rat hat am 21. Juni 2004 beschlossen, die Steuersenkungsinitiative der Wirtschaftsverbände zur Ablehnung zu empfehlen und der Initiative einen Gegenvorschlag gegenüberzustellen. Dieser Gegenvorschlag soll in der Septembersession im Grossen Rat abschliessend behandelt werden. Der nun vorliegende Vorschlag umfasst folgende Punkte:

- Aufhebung der Erbschafts- und Schenkungssteuer für Nachkommen;
- Senkung der Besteuerung für Kapitalleistungen aus Vorsorge um durchschnittlich 25 %;
- Reduktion der Motorfahrzeugsteuer um 7,5 %;
- Entlastung der steuerbaren Einkommen zwischen Fr. 25 000 und Fr. 130 000 durch Einführung eines gestaffelten Rabattes von 2 % bis 6 % auf dem Steuerbetrag des Kantons. Dabei erfolgt die höchste Entlastung bei steuerbaren Einkommen von Fr. 35 000 bis Fr. 45 000 und sinkt anschliessend wieder bis auf 2 %.

Auf den 1. Januar 2006 sollen nur die Entlastung der Kapitalleistungen sowie die partielle Aufhebung der Erbschafts- und Schenkungssteuer in Kraft gesetzt wer-

5 Botschaft: BBl 2203, 3605 ff.

den. Der Rabatt auf der Einkommenssteuer wie auch die Reduktion der Motorfahrzeugsteuer sollen erst auf den 1. Januar 2007 umgesetzt werden.

Nach den heutigen Finanzplanzahlen ergeben sich aus diesem Gegenvorschlag für den Kanton Steuerausfälle von rund Fr. 142 Mio., während die Gemeinden Ausfälle von gesamthaft rund Fr. 15 Mio. zu tragen haben. Diese Gesetzesänderung unterliegt der obligatorischen Volksabstimmung, welche voraussichtlich im Februar 2005 durchgeführt wird.

Im September wird der Grosse Rat auch über Änderungen im Steuergesetz beraten, mit denen Anpassungen an das Fusionsgesetz und das Behindertengleichstellungsgesetz erfolgen und die per 1. Januar 2005 in Kraft treten sollen. Vorbehalten bleibt das fakultative Referendum.

2.4 Genf

Die in der Volksabstimmung vom 8. Februar 2004 vom Volk gutgeheissenen Steuervorlagen⁶ sind in der Zwischenzeit in Kraft getreten. Das Gesetz 8642 betreffend Befreiung der Ehegatten und der Nachkommen von der Erbschafts- und Schenkungssteuer ist seit 1. Juni 2004 in Vollzug, das Gesetz 8708 betreffend Revision des Gesetzes über die Einregistrierungsgebühren seit 4. März 2004.

Im Übrigen hat der Grosse Rat am 10. Juni 2004 eine Änderung des Gesetzes über die Besteuerung der juristischen Personen gutgeheissen, welche die Umsetzung des Bundesgesetzes vom 10. Oktober 1997 über die Reform der Unternehmensbesteuerung 1997 zum Gegenstand hat (Ausdehnung des Beteiligungsabzugs auf Kapitalgewinne, Präzisierung der Voraussetzungen für die Holding-, Domizil- und gemischten Gesellschaften). Mit diesem Gesetz, das noch dem obligatorischen Referendum unterliegt, wird die entsprechende, aufgrund des Bundesrechtes bereits geübte Praxis in das gesetzte Recht übernommen.

2.5 Nidwalden

Gegenwärtig sind verschiedene parlamentarische Vorstösse (Motionen/Postulate) in Bearbeitung. Es geht dabei um folgende Anliegen:

- steuerliche Entlastung des Mittelstandes;
- Erhöhung von Abzügen (Altersabzug, Kinderbetreuungszug etc.);
- Einführung eines Kinder- und Ausbildungsabzugs vom Steuerbetrag anstelle entsprechender Abzüge vom Reineinkommen sowie um

- Steuerbefreiung politischer Parteien und Einführung eines Abzuges für Zuwendungen an politische Parteien.

2.6 Schwyz

Die Verordnung vom 21. April 2004 über die steueramtliche Schätzung landwirtschaftlicher Grundstücke und Gewerbe, die auf den 1. Juli 2004 in Kraft gesetzt wurde, sieht eine generelle Neuschätzung aller landwirtschaftlichen Liegenschaften vor. Noch nicht erlassen hat der dafür zuständige Kantonsrat die Verordnung betreffend die Schätzung nichtlandwirtschaftlicher Grundstücke. Aus diesem Grunde hat der Regierungsrat gestützt auf Art. 73 Abs. 3 StHG am 29. Juni 2004 eine Übergangsverordnung mit einer vorläufigen prozentualen Erhöhung der Vermögenssteuerwerte nichtlandwirtschaftlicher Grundstücke erlassen. Damit sollen die bisherigen, auf unterschiedlichen Wertbasen beruhenden Vermögenssteuerwerte bis zum Erlass einer kantonsrätlichen Verordnung an die Vorschriften von StHG und StG angepasst und bestehende Rechtsungleichheiten beseitigt werden.

Hängig ist noch die im März 2004 eingereichte Volksinitiative «Gerechte Kinderabzüge (Weniger Steuern für Familien)», die bei den Kinderabzügen einen Systemwechsel fordert, indem der Abzug vom Reineinkommen durch eine Gutschrift auf dem Steuerbetrag ersetzt werden soll.

2.7 Thurgau

Der Grosse Rat des Kantons Thurgau hat am 30. Juni 2004 Änderungen des Steuergesetzes verabschiedet, die auf 1. Januar 2005 in Kraft treten sollen. Dabei geht es in erster Linie um die Reform der Familienbesteuerung und um notwendige Anpassungen im Bereich des interkantonalen Steuerrechts.

Eingeführt wird das Teilsplitting für verheiratete Personen. Das Existenzminimum wird freigestellt, und der Tarif wird im unteren und oberen Einkommensbereich gestreckt. Ebenso werden der Abzug für die Lebens- und Krankenversicherungsprämien wesentlich erhöht und behinderungsbedingte Kosten uneingeschränkt abzugsfähig sein. Zusätzlich werden die Kinderabzüge erhöht und ein Alleinerzieherabzug eingeführt.

In der Gesetzesrevision weiter enthalten sind die neuen Bestimmungen zu den Umstrukturierungstatbeständen gemäss Fusionsgesetz, eine Reduktion des Progressionsatzes im obersten Einkommensbereich, eine Erhöhung der Erlasskompetenz der Bezugsbehörden sowie der Verzicht auf Ausgleichszinsen auf Kapitalleistungen aus Vorsorge und bei der ergänzenden Vermögenssteuer.

⁶ S. Gesetzgebungs-Agenda 2004/2, Abschn. 2.3, in FStR 2004, 160 f.

2.8 Waadt

In der Abstimmung vom 16. Mai 2004 wurde die Initiative für eine völlige Abschaffung der Erbschafts- und Schenkungssteuer abgelehnt. Angenommen wurde der gemässigte Gegenvorschlag, mit dem rund 80% aller Erbschaften steuerbefreit werden. Werden nach bisherigem Recht Erbschaften von über Fr. 50 000 auch unter direkten Nachkommen und zwischen Ehepartnern besteuert, werden nun die Ehepartner von der Erbschaftssteuer völlig befreit. Für direkte Nachkommen sind Erbschaften bis zu Fr. 250 000 steuerbefreit. Bei der Schenkungssteuer wird der Freibetrag auf Fr. 50 000 erhöht. Bei der Weitergabe eines Unternehmens wird neu eine Ermässigung von 50% gelten. (Die Initiative hatte die völlige Steuerbefreiung verlangt.)

2.9 Zürich

Die Stimmberechtigten des Kantons Zürich haben am 16. Mai 2004 die Wiedereinführung eines Altersabzugs im Steuergesetz⁷ abgelehnt.

Der Regierungsrat setzte die Änderung des Steuergesetzes vom 25. August 2003, mit der die natürlichen Personen entlastet werden, auf den 1. Januar 2006 in Kraft. Das Bundesgericht hat eine gegen diesen Inkraftsetzungsbeschluss erhobene staatsrechtliche Beschwerde abgewiesen (Urteil 2P.44/2004 vom 8. Juni 2004 – BGE Publikation). Hängig ist aber eine im Kantonsrat eingereichte Parlamentarische Initiative, die über eine weitere Änderung des Steuergesetzes eine Vorverlegung der Inkraftsetzung der Steuergesetzrevision vom 25. August 2003 anstrebt. Mit 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 Fr. 6200 sowie für Verheiratete von bisher Fr. 11 000 auf Fr. 12 400;
- Kinderabzug: von Fr. 5400 auf Fr. 6100;
- Kinderbetreuungskostenabzug: von Fr. 3100 auf Fr. 6000.

Hängig ist des Weiteren eine Volksinitiative, mit der eine Verdoppelung des Kinderabzuges angestrebt wird.

Neu sollen die Kinderabzüge auf Fr. 10 800 pro Kind erhöht werden.

Eine weitere Parlamentarische Initiative verlangt die Einführung des Vollsplittings. Eine eingereichte Motion verlangt demgegenüber die Einführung des Splittingverfahrens.

3 Doppelbesteuerungsabkommen

In den Monaten April bis Juni 2004 fanden keine Doppelbesteuerungsverhandlungen statt. Es sind in dieser Zeitspanne auch keine Abkommen oder Protokolle zu Abkommen unterzeichnet worden oder in Kraft getreten.

Das jährliche Kreisschreiben der Abteilung DBA der ESTV «*Mitteilungen zu Entwicklungen auf dem Gebiet des internationalen Steuerrechts*» ist am 2. Juni 2004 in deutscher und französischer Sprache erschienen.⁸ – Im Teil A werden, nach Staaten gegliedert, die bilateralen Entwicklungen (Verhandlungen über den Abschluss neuer oder über die Revision bestehender Doppelbesteuerungsabkommen, Unterzeichnung und Inkrafttreten von Abkommen oder Protokollen zu Abkommen) seit Mitte 2003 kurz dargestellt, und es wird auf geplante oder mögliche künftige Doppelbesteuerungsverhandlungen hingewiesen. Im Weiteren wird über gewisse, im bilateralen Verhältnis relevante Änderungen im internen Recht dieser Staaten orientiert. – Der Teil B befasst sich mit multilateralen Entwicklungen in der OECD (Arbeitsgruppen des Fiskalkomitees sowie weitere Gremien dieser Organisation, die sich mit steuerlichen Fragen befassen), in der EU (Dossiers der Bilateralen II, für welche die ESTV zuständig ist) sowie in der IOTA (Intra-European Organisation of Tax Administrations). – Der Teil C schliesslich enthält Angaben zu den Vorschriften über Abkommensmissbräuche, zur pauschalen Steueranrechnung sowie zu den periodischen Publikationen der Abteilung DBA.

7 S. Gesetzgebungs-Agenda 2004/2, Abschn. 2.9, in FStR 2004, 162.

8 www.estv.admin.ch, Rubriken «Internationales Steuerrecht/Doppelbesteuerungssachen» (rechte Spalte) und dann «Publikationen» sowie «Kreisschreiben/Mitteilungen» (linke Spalte).

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:
