
IFF Institut für Finanzwissenschaft
und Finanzrecht



Universität St.Gallen

IFF Forum für Steuerrecht

Aus dem Inhalt

Lic. iur. Alois Camenzind

Prof. Dr. Pascal Hinny

Dr. Sarah Dahinden

Jan O. Luuk, RA

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

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

Einheitlichkeit der Leistung im MWST-Recht

Einfluss der EuGH-Rechtsprechung auf die Schweizer Quellensteuerordnung

Handänderungsabgaben gemäss Art. 103 Fusionsgesetz (1. Teil)

**Rechtsanforderungen beim Dienstleistungserwerb aus dem Ausland –
Vorsteuerabzug ohne Rechnung?**

Rechtsprechung im Jahr 2003 (2. Teil)

Gesetzgebungs-Agenda 2004/4

2004/4

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

2004/4

Inhalt

	Artikel	
Lic. iur. Alois Camenzind	Einheitlichkeit der Leistung im MWST-Recht	240
Prof. Dr. Pascal Hinny	Einfluss der EuGH-Rechtsprechung auf die Schweizer Quellensteuerordnung	251
	Praxis-Forum	
Dr. Sarah Dahinden	Handänderungsabgaben gemäss Art. 103 Fusionsgesetz (1. Teil)	270
	Judikatur-Forum	
Jan O. Luuk, RA	Rechtsanforderungen beim Dienstleistungserwerb aus dem Ausland – Vorsteuerabzug ohne Rechnung?	287
	Rechtsprechungs-Überblick	
Prof. Dr. Markus Reich/ Prof. Dr. Robert Waldburger	Rechtsprechung im Jahr 2003 (2. Teil)	299
	Gesetzgebungs-Agenda	
Lic. iur. Rainer Zigerlig/ Lic. iur. Agostino Cozzio/ Eric Hess, Fürsprecher	Gesetzgebungs-Agenda 2004/4	314

Liebe Leserin, lieber Leser

Auf den 1. Januar 2005 ist lic. iur. Agostino Cozzio zum Generalsekretär des st.gallischen Volkswirtschaftsdepartements gewählt worden. Wir gratulieren ihm herzlich zu dieser Wahl und wünschen ihm viel Erfolg in der neuen Tätigkeit.

Mit der Gesetzgebungs-Agenda 2004/4 beendet er deshalb seine Mitarbeit an unserer Zeitschrift. Er hat diese Rubrik seit der ersten Ausgabe mit seiner kompetenten, stilsicheren und verlässlichen Arbeit wesentlich mitgeprägt und es Ihnen damit ermöglicht, Vorstösse und Projekte in Bund und Kantonen rechtzeitig in Ihre Überlegungen einzubeziehen. Dafür danken wir ihm sehr.

Ab der nächsten Ausgabe wird lic. iur. Rainer Zigerlig allein über die Entwicklungen in Bund und Kantonen berichten. Auch ihm danken wir gerne für die Übernahme dieser Verantwortung.

Mit freundlichen Grüssen
Dr. Ruedi Baumann

Einheitlichkeit der Leistung im MWST-Recht

Alois Camenzind, lic. oec. HSG, lic. iur., Rechtsanwalt



*Alois Camenzind, lic. oec.
HSG, lic. iur., Rechtsanwalt;
Partner, Reichlin & Hess,
Rechtsanwälte, Zug; neben-
amtlicher Bundesrichter*

Inhalt

1	Einleitung		
2	Behandlung als Leistungskomplex oder der Einheitlichkeitsgrundsatz	7	Kritische Würdigung
2.1	Allgemeines		
2.2	Gesamt-, Haupt- und Nebenleistungen sowie selbständige Leistungen	8	Zusammenfassung
3	Rechtsnatur und gesetzliche Grundlagen		Literatur
3.1	Rechtsnatur		Praxisanweisungen der Eidg. Steuerverwaltung
3.2	Grundlagen bei der WUST, in der MWSTV und im MWSTG		
3.3	Gesetzliche Grundlage im MWSTG		
3.4	Behandlung in den Materialien zum MWSTG		
4	Praxis und Lehre in der Schweiz		
4.1	Die Praxis der Eidg. Steuerverwaltung		
4.2	Lehrmeinungen		
5	Lehre und Praxis in ausgewählten Ländern der EU		
5.1	Anwendung der EU-Praxis in der Schweiz		
5.2	Lehre und Praxis in ausgewählten EU-Ländern		
5.2.1	Deutschland		
5.2.2	Österreich		
6	Rechtsprechung		
6.1	Allgemeines		
6.2	Eidg. Steuerrekurskommission		
6.3	Bundesgericht		
6.4	Ausländische Urteile, insbesondere des EuGH		

1 Einleitung

Im schweizerischen Mehrwertsteuerrecht werden bekanntlich verschiedene Leistungen steuerlich unterschiedlich behandelt. Bei der Inlandsteuer gibt es neben steuerbaren Umsätzen (Art. 5 MWSTG) von der Besteuerung ausgenommene Umsätze (Art. 18 MWSTG), von der Besteuerung befreite Umsätze (Art. 19 MWSTG) oder solche, die nicht besteuert werden¹. Von Bedeutung ist auch die Unterscheidung zwischen Lieferungen und Dienstleistungen (Art. 6 und 7 MWSTG), z. B. im Zusammenhang mit den Anforderungen an die Exportnachweise, die für Lieferungen anders sind als für Dienstleistungen (Art. 20 MWSTG)². Daneben bestehen unterschiedliche Steuersätze (Art. 36 MWSTG). Ähnliches gilt auch für die Einfuhrsteuer, die bei Importen erhoben wird (Art. 72 ff. MWSTG).

Bei internationalen Sachverhalten spielt der Ort der Leistung eine Rolle (Art. 14 MWSTG).³ Massgebend sind dabei die unterschiedlichen Prinzipien wie z. B. das in Art. 14 Abs. 1 MWSTG geregelte Erbringerortsprinzip und das Empfängerortsprinzip, das für verschiedene Tatbestände in Art. 14 Abs. 3 MWSTG geregelt ist. Je nachdem unterliegen mehrwertsteuerliche Tatbestände der Besteuerung in der Schweiz oder nicht.

Werden *verschiedene Leistungen zusammen erbracht*, ist deshalb zu klären, *ob diese als Einheit* zu behandeln sind oder nicht. Sie werden demnach im Sinne der obgenannten Bestimmungen entweder gemeinsam oder nicht besteuert, sind von der Besteuerung ausgenommen oder befreit oder sie unterliegen einem einheitlichen Steuersatz oder nicht. In der Praxis spielt deshalb das *Prinzip der Einheitlichkeit der Leistung* eine grosse Rolle.

Aufgrund dieses Prinzips ist demnach beispielsweise zu prüfen, ob für Kinderüberraschungen, die in Form eines Schokolade-Eis abgegeben werden, in dem ein Spielzeug enthalten ist, der für Esswaren geltende, reduzierte Steuersatz von 2,6 % oder der Normalsatz von 7,6 % zur Anwendung kommt. Oder es ist zu klären, ob die bei der Abgabe von Medikamenten durch Apotheker erbrachten Beratungsleistungen wie diejenigen von Ärzten gemäss Art. 18 Ziffer 3 MWSTG von der Besteuerung ausgenommen sind bzw. ob solche Leistungen zusammen mit der Medikamentenlieferung gemäss Art. 36 Abs. 1 Bst. a Ziff. 8 MWSTG einheitlich als Lieferungen zum reduzierten Satz von 2,6 % zu besteuern sind. Bei internationalen Verhältnissen ist z. B. von Bedeutung, ob für ausländischen Tochtergesellschaften erbrachte

Managementleistungen einheitlich nach Art. 14 Abs. 3 MWSTG anzuknüpfen ist oder ob die im Rahmen eines Kostenumlagevertrages erbrachten Managementleistungen einzeln zu betrachten sind und dafür neben dem Empfängerortsprinzip auch das Erbringerortsprinzip zur Anwendung kommt. Solche Beispiele liessen sich beliebig vermehren. Die hier angeführten sollen nur die Bedeutung der Fragestellung aufzeigen.

2 Behandlung als Leistungskomplex oder der Einheitlichkeitsgrundsatz

2.1 Allgemeines

Werden verschiedene Leistungen zusammen erbracht, spricht man von *Leistungskomplexen*⁴ oder – wie es die ESTV tut – von Einheit und Mehrheit von Leistungen⁵. Teilweise werden andere Bezeichnungen gewählt (Leistungseinheit, gemischte Leistung, Gesamtleistung usw.)⁶. Gemeint wird damit dasselbe, und die Fragestellung geht immer dahin, ob solche Leistungen mehrwertsteuerlich als Ganzes zu behandeln sind oder nicht. Der schweizerische Gesetzgeber hat im MWSTG hierfür mit Art. 36 Abs. 4 MWSTG eine besondere Gesetzesbestimmung geschaffen. Damit wurde im Vergleich zur WUST und MWSTV ein echter Fortschritt erzielt, weil man versucht hat, die Frage zumindest grundsätzlich einer Lösung zuzuführen. Wer nun aber glaubt, dass man sich nur an diese Gesetzesbestimmung halten müsse, damit man über die Behandlung von einheitlichen Leistungen Klarheit erhalte, täuscht sich. Daneben bestehen verschiedene Einzelschriften, die im Gesetz verstreut sind und weder systematisch noch logisch und gesetzgeberisch konsequent eingeordnet wurden. Als Beispiele können angeführt werden:

- Werklieferungen, die aus Liefer- und Dienstleistungskomponenten bestehen, werden nach Art. 6 Abs. 2 MWSTG einheitlich als Lieferung betrachtet;
- bei der Bestimmung des Dienstleistungsortes: wann verschiedene Leistungen zusammen mit den Leistungen der Veranstalter einheitlich behandelt werden sollen (Art. 14 Abs. 2 Bst. d. MWSTG);
- Behandlung der Eintritts- und Startgelder inklusive der damit eingeschlossenen Nebenleistungen (wie z. B. Verpflegung und Erfrischungsgetränke auf der Laufstrecke) einheitlich als von der Besteuerung ausgenommene Umsätze (Art. 18 Ziff. 15 MWSTG).

1 CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, Grafische Darstellung I/6, S. 53.

2 CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, S. 332 ff. Rz 968 ff.

3 CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, S. 192 ff. Rz 526 ff.

4 BOPP, Mehrwertsteuer und Internet, S. 251 f.

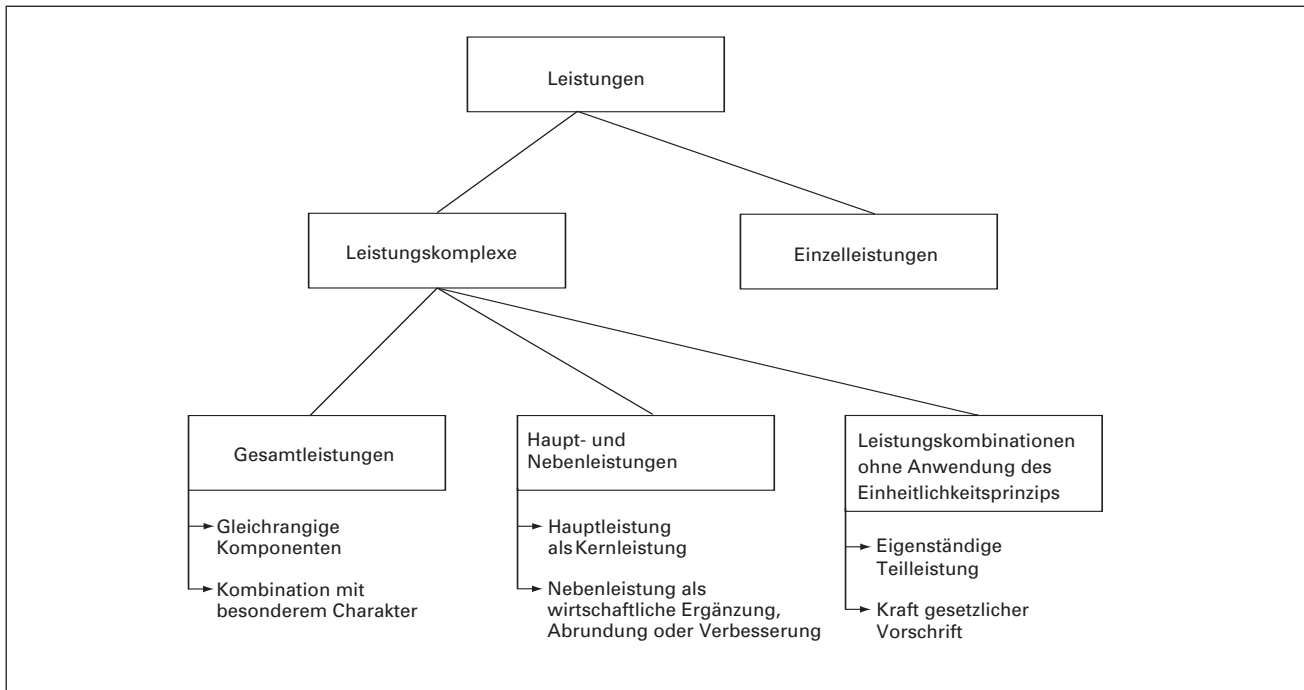
5 WL 2001 Rz 359 ff.

6 Vgl. dazu die Übersicht in BOPP, Mehrwertsteuer und Internet, S. 251 FN 552.

2.2 Gesamt-, Haupt- und Nebenleistungen sowie selbständige Leistungen

Betrachtet man die vom Gesetzgeber in Art. 36 Abs. 4 MWSTG getroffene Lösung für die Behandlung von

Leistungskomplexen, so kann diese schematisch wie folgt dargestellt werden:



3 Rechtsnatur und gesetzliche Grundlagen

3.1 Rechtsnatur

Ob das Einheitlichkeitsprinzip einen steuerrechtlich massgebenden Grundsatz darstellt, wurde zumindest in der schweizerischen Lehre nicht näher untersucht. Einige Autoren^{7, 8} und die Rechtsprechung⁹ gehen ohne nähere Begründung davon aus, dass es sich um einen Grundsatz handelt, währenddem Bopp die Meinung vertritt, «dass es sich eher um eine pragmatische Regel denn um einen Grundsatz» handle, «der sich aus den verfassungsmässigen Besteuerungsgrundsätzen oder dem System der Mehrwertsteuer ableiten liesse»¹⁰. Wünschenswert wäre, wenn man sich mit dieser Frage in der Lehre vertieft befassen würde, nachdem dem Einheitlichkeitsprinzip ebenso klar das Prinzip gegenübersteht, dass jede Leistung für sich selbst besteuert wird. Zu prüfen wäre gegebenenfalls auch, ob dieser Grundsatz mit den in Art. 1 Abs. 2 MWSTG genannten Grundsätzen vergleichbar ist.

3.2 Grundlagen bei der WUST, in der MWSTV und im MWSTG

Gesetzliche Grundlagen, wie Leistungen zu behandeln sind, die eng zusammengehören, finden sich weder bei der WUST noch in der MWSTV. Dennoch wurde der Einheitlichkeitsgrundsatz auch unter diesen beiden Regimen anerkannt und in der Praxis umgesetzt¹¹. Demgegenüber und auch im Vergleich zum Ausland einmalig ist die ausdrückliche Regelung im MWSTG.

3.3 Gesetzliche Grundlage im MWSTG

Die massgebende Bestimmung im MWSTG findet sich in Art. 36 Abs. 4 MWSTG und lautet wie folgt:

Art. 36 Steuersätze

⁴ Leistungen, die wirtschaftlich eng zusammengehören und so ineinander greifen, dass sie als unteilbares Ganzes anzusehen sind, gelten als ein einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang; soweit dieses Gesetz nichts anderes bestimmt, ist eine solche Gesamtleistung zum Normalsatz steuerbar. Nebenleistungen teilen dagegen das umsatzsteuerliche Schicksal der Hauptleistung.

7 CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, S. 86 Rz 187, unter Verweis auf die ausländische Literatur.

8 MERZ, in: MWST-Kommentar zu Art. 36 Abs. 4 MWSTG, S. 645 Rz 1.

9 Entscheid SRK vom 2. Februar 1999, E. 4b, MWST-Journal 1999, S. 24 ff.; Entscheid SRK vom 6. Mai 1998, E. 5a, MWST-

Journal 1998, S. 166.; ebenso das BGer im Urteil 2A. 452/2003 vom 4. März 2004, E. 3.1.

10 BOPP, Mehrwertsteuer und Internet, S. 257.

11 Zur Praxis bei der WUST und der MWSTV s. unten, Abschn. 6.3.

3.4 Behandlung in den Materialien zum MWSTG

Die im MWSTG in Artikel 36 Abs. 4 MWSTG enthaltene Bestimmung, mit welcher der Einheitlichkeitsgrundsatz im Gesetz verankert wird, findet man im Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben, mit dem der Entwurf zu einem MWSTG dem Nationalrat unterbreitet wurde, noch nicht¹². Die entsprechende Bestimmung wurde erst im Verlauf der Beratung eingefügt, nachdem im Vernehmlassungsverfahren von verschiedener Seite die Aufnahme einer Gesetzesbestimmung gefordert wurde, mit welcher die Behandlung von Haupt- und Nebenleistungen geregelt wird¹³.

Anders verhält es sich dagegen für verschiedene *Gesamtleistungen*, die vom Gesetzgeber im MWSTG besonders erwähnt werden: so z. B. die aus Lieferungs- und Dienstleistungskomponenten bestehenden Werklieferungen bzw. die Ablieferung von Gegenständen, an denen Arbeiten besorgt worden sind (Art. 6 Abs. 2 MWSTG)¹⁴. Oder bei künstlerischen, wissenschaftlichen, unterrichtenden, sportlichen, unterhaltenden oder ähnlichen Leistungen, wo für die Bestimmung des Ortes einer solchen Gesamtleistung auf den Ort abgestellt wird, an dem die dienstleistende Person jeweils ausschliesslich oder zum wesentlichen Teil tätig wird (Art. 14 Abs. 2 Bst. d MWSTG)¹⁵. Für die *Nebenleistungen* finden sich ähnliche Spezialregelungen im Gesetz, wie z. B. für die Abgabe von Ess- und Trinkwaren, die gemäss Gesetz als Nebenleistung zur gastgewerblichen Hauptleistung angesehen werden (Art. 36 Abs. 1 Ziff. 2 MWSTG)¹⁶ oder für die Nebenleistungen, die im Zusammenhang mit sportlichen Anlässen erbracht werden (Art. 18 Ziff. 15 MWSTG)¹⁷.

4 Praxis und Lehre in der Schweiz

4.1 Die Praxis der Eidg. Steuerverwaltung

Die Praxis der ESTV ist vor allem in der Wegleitung (WL)¹⁸ sowie in den verschiedenen Branchenbroschüren und Merkblättern wiedergegeben. In der Wegleitung wird durch die ESTV der Grundsatz anerkannt, dass

mehrere *zivilrechtlich selbständige Leistungen* auch umsatzsteuerrechtlich als Mehrheit von selbständigen Leistungen betrachtet werden¹⁹. Anschliessend werden die Grundzüge dargestellt, welche Leistungen als Einheit²⁰ zu behandeln sind, und damit sinngemäss die Gesamtleistungen definiert. Im Weiteren wird zur Frage Stellung genommen, wie Haupt- und Nebenleistungen²¹ zu behandeln sind bzw. wann solche vorliegen.

Daneben finden sich, entsprechend der unterschiedlichen gesetzlichen Regelung, über die WL verstreut Anmerkungen zur Behandlung von Einzelfragen. Diese betreffen z. B. die Behandlung der Vermietung von Parkplätzen als Nebenleistungen bei Immobilienvermietungen²², was als Nebenleistungen zur steuerbaren Beförderungsleistung gilt (bzw. wann die Beförderungsleistung selbst als Nebenleistung zu einer Hauptleistung zu betrachten ist)²³; wann die Aufbewahrung als untergeordnete Nebenleistung zu betrachten ist²⁴; die Behandlung von Speditionsleistungen²⁵; die Überlassung von Filmmaterial als Nebenleistung zu den als Dienstleistung steuerbaren Vorführrechten²⁶; Nebenleistungen bei Architektur- und Ingenieurarbeiten²⁷ oder – im Zusammenhang mit Werbe- und Bekanntmachungsleistungen (z. B. Adressmaterial usw.)²⁸ – welche Leistungen zum Entgelt zählen²⁹; die Überlassung von Wasser und Strom bei der Einräumung eines Rechts zur Benützung eines Automatenstandplatzes³⁰; die Abgabe von Umschliessungen/Verpackungen als Nebenleistung zur Lieferung³¹; die Abgabe eines Mineralwassers als Teil der gastgewerblichen Dienstleistung³²; Nebenleistungen zu den von der Besteuerung ausgenommenen Startgeldern³³.

Aus diesen Beispielen ist ersichtlich, dass es für den Steuerpflichtigen nicht einfach ist, sich einen Überblick über die Vielzahl der in der Praxis bestehenden Sonderregelungen zu verschaffen. Dies ist umso problematischer, als es sich bei der MWST um eine Selbstveranlagungssteuer handelt. Hinzu kommt, dass bei der MWST gegenüber der WUST die Anzahl der Steuerpflichtigen wesentlich erhöht wurde, weil die MWST auch Steuersubjekte erfasst, welche nicht der WUST unterlagen. So werden mit der MWST auch viele Kleinbetriebe (KMU im unteren Umsatzbereich) konfrontiert, die nicht über

12 Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrates (WAK-N) vom 28. August 1996 (SR 93.461) zur parlamentarischen Initiative Dettling.

13 Bericht der Expertenkommission über das Vernehmlassungsverfahren zum Entwurf eines Mehrwertsteuergesetzes vom 15. April 1996 (erstattet im Auftrag der WAK-N) zu Art. 27 E-MWSTG (Steuersätze), Art. 27 Abs. 2 (neu).

14 Bericht WAK-N zu Art. 6 E-MWSTG, S. 18 ff.

15 Bericht WAK-N zu Art. 13 Abs. 2 Bst. d E-MWSTG, S. 28.

16 Bericht WAK-N zu Art. 34 Abs. 1 Bst. a, 2. Lemma E-MWSTG, S. 61.

17 Bericht WAK-N zu Art. 17 Ziff. 13 E-MWSTG, S. 37.

18 Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer vom Sommer 2000 (SR 610.525), gültig ab Einführung des MWSTG.

19 WL 2001 zum MWSTG Rz 359.

20 WL 2001 zum MWSTG Rz 361 - 364.

21 WL 2001 zum MWSTG Rz 365 und 366.

22 WL 2001 zum MWSTG Rz 53.

23 WL 2001 zum MWSTG Rz 60 bzw. Rz 62 - 64.

24 WL 2001 zum MWSTG Rz 66 - 69.

25 WL 2001 zum MWSTG Rz 71.

26 WL 2001 zum MWSTG Rz 77.

einen professionellen Beraterstab verfügen, der sich mit den Besonderheiten der MWST auskennt.

Neben den hier angeführten Beispielen aus der WL bestehen Praxisbestimmungen in den einzelnen Branchenbroschüren. Hinzuweisen ist, um nur einige Beispiele zu nennen, auf die Darstellungen in der Branchenbroschüre (BB) Nr. 02, Gärtner und Floristen³⁴; BB Nr. 03, Grafisches Gewerbe³⁵; BB Nr. 06, Detailhandel³⁶; BB Nr. 08, Hotel- und Gastgewerbe³⁷; BB Nr. 15, Versicherungswesen³⁸; BB Nr. 19, Bildung und Forschung³⁹; BB Nr. 20, Gesundheitswesen⁴⁰; BB Nr. 22, Kultur⁴¹.

4.2 Lehrmeinungen

Die in der Schweiz dargestellten Lehrmeinungen basieren weitgehend auf der europäischen Literatur. Sie sind von Mathias Bopp in seiner Dissertation⁴² und in einem Aufsatz⁴³ treffend dargestellt und mit allen erforderlichen Literaturangaben verarbeitet, weshalb auf eine detaillierte Wiedergabe verzichtet wird.

Zusammengefasst wird in der schweizerischen Lehre davon ausgegangen, dass eine *Gesamtleistung* aus Komponenten mit unterschiedlichen Eigenschaften besteht, wobei diese durch die dauernde innere oder physische Verbindung charakterisiert sind. Für solche Leistungen bestimmt der wirtschaftliche Inhalt die Eigenschaft der Besteuerung. Leistungskomplexe können aber auch aus Leistungen bestehen, bei denen *neben Haupt- auch (unselbständige) Nebenleistungen* vorhanden sein können. Dabei handelt es sich um eng mit der Hauptleistung verbundene Teilleistungen, die durch die Nähe des Leistungsorts oder des Leistungszeitpunkts charakterisiert sind. Die Hauptleistung stellt dabei den eigentlichen Kern dar, während die Nebenleistung nur nebensächlich ist, diese Hauptleistung wirtschaftlich nur ergänzt, verbessert oder abrundet und dadurch mit ihr zusammenhängt und üblicherweise mit der Hauptleistung vorkommt⁴⁴. Daneben bestehen die *eigenständigen Leistungen*, die aufgrund einer ausdrücklichen gesetzlichen Vorschrift besonders behandelt werden. So werden z.B. die Privilegierungen besonders einge-

grenzt, wie z. B. die Paketpost, die nicht von der Steuer ausgenommen ist (Art. 18 Ziff. 1 MWSTG), oder bestimmte Arten von Gebrauchsüberlassung, die der Gesetzgeber ebenfalls besteuern will (Art. 18 Ziff. 21 MWSTG). Ferner wird ausdrücklich festgehalten, dass auch eine Nebenleistung eigenständig besteuert wird, wie z. B. gastgewerbliche oder Beherbergungsleistungen, die im Zusammenhang mit Umsätzen im Bereich der Erziehung, der Aus- und Fortbildung oder bei der beruflichen Umschulung erbracht werden und demnach nicht als ausgenommener Umsatz gelten (Art. 18 Ziff. 11 MWSTG).

Bei der Umsetzung des Einheitlichkeitsgrundsatzes verlangt der Gesetzgeber in Art. 36 Abs. 4 MWSTG die Anwendung einer *wirtschaftlichen Betrachtungsweise* («Leistungen, die wirtschaftlich ...»), mit der Folge, dass diese Betrachtung der zivilrechtlichen Beurteilung vorgeht. Kein ausreichendes Indiz für die Annahme einer einheitlichen Leistung ist demnach die Existenz eines Vertrages oder die einheitliche Behandlung in einem Vertrag oder einer Rechnung bzw. die Entrichtung eines Gesamtentgeltes⁴⁵. Liegen eine Haupt- und eine Nebenleistung vor, so können diese aufgrund des klaren Wortlautes von Art. 36 Abs. 4 nicht durch Aufteilung in zwei verschiedene Rechnungen aufgeteilt oder verselbständigt werden, auch wenn dies z. B. zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen im grenzüberschreitenden Verkehr wünschenswert wäre⁴⁶. Ebenso wenig spielen die Wertverhältnisse von Haupt- und Nebenleistung oder gar der Parteiwille eine Rolle^{47, 48}.

Darauf hinzuweisen ist, dass die ESTV in der Praxis die sog. *10%-Regelung* kennt. Im Sinne dieser Regelung ist es zulässig, dass Leistungen, die durch ein Gesamtentgelt abgegolten werden, nach den mit diesem Gesamtentgelt in Rechnung gestellten Leistungen fakturiert werden, wenn diese Leistungen nicht mehr als 10 % des Gesamtentgeltes ausmachen. Dies ist mittels interner Aufzeichnungen zu belegen⁴⁹. Im Rahmen dieser Regelung können demnach z. B. zum Normalsatz steuerbare Leistungen zum privilegierten Satz versteuert werden, wenn der Anteil der Normalsatzleistungen

27 WL 2001 zum MWSTG Rz 94.

28 WL 2001 zum MWSTG Rz 173.

29 WL 2001 zum MWSTG Rz 206 und 226 - 248.

30 WL 2001 zum MWSTG Rz 319.

31 WL 2001 zum MWSTG Rz 351.

32 WL 2001 zum MWSTG Rz 363.

33 WL 2001 zum MWSTG Rz 623.

34 BB Nr. 02, Gärtner und Floristen (SR 610.540-02), insb. Ziffer 12.

35 BB Nr. 03, Grafisches Gewerbe (SR 610.540-03), insb. Ziffer 10.

36 BB Nr. 06, Detailhandel (SR 610.540-06), insb. Ziffer 3.4.

37 BB Nr. 08, Hotel- und Gastgewerbe (SR 610.540-08), insb. Ziffer 6.1.1.

38 BB Nr. 15, Versicherungswesen (SR 610.540-15), insb. Ziffer 2.1.

39 BB Nr. 19, Bildung und Forschung (SR 610.540-19), insb. Ziffer 3.11.1.

40 BB Nr. 20, Gesundheitswesen (SR 610.540-20), insb. Ziffer 14.1.

41 BB Nr. 22, Kultur (SR 610.540-22), insb. Ziffer 8.6.2.

42 BOPP, Mehrwertsteuer und Internet, S. 252.

43 BOPP, Einheitlichkeit der Leistung, S. 227 ff.

44 CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, S. 86 ff. Rz 189 ff.

45 WL 2001 Rz 364.

46 Vgl. dazu ausführlich BOPP, Mehrwertsteuer und Internet, S. 273 - 279.

47 BOPP, Mehrwertsteuer und Internet, S. 270 f.

48 ROBINSON/OBERHEID, in: MWST-Kommentar zu Art. 18 Ziff. 18 N 16, S. 323.

49 WL 2001 Rz 357 und 360.

nicht mehr als 10 % beträgt. In der Literatur wird zu Recht darauf hingewiesen, dass diese Regelung im Interesse der Erhebungswirtschaftlichkeit liegt und dass es sich nicht um eine Regelung handelt, welche auf dem Einheitlichkeitsgrundsatz basiert⁵⁰. Sie greift deshalb nur dann, wenn es sich nicht um Leistungen handelt, die aufgrund des Einheitlichkeitsgrundsatzes einheitlich zu behandeln sind.

Bei Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ist nach Auffassung des Bundesgerichts auf die *Verkehrsauffassung* abzustellen^{51, 52}. Die Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise führt zu einer Vielzahl von Einzelregelungen und damit zu erhöhter Intransparenz, welche es für eine Selbstveranlagungssteuer schwer machen, sich zurecht zu finden. Zu klären ist auch, wer bestimmt, was unter Verkehrsauffassung zu verstehen ist.

Das Abstellen auf die Verkehrsauffassung bzw. die Verkehrsanschauung ist vor allem aus dem Vertragsrecht und dort als Mittel zur Auslegung bekannt⁵³. Die Verkehrsauffassung wird aber auch bei der Auslegung des öffentlichen Rechts zur Beurteilung herangezogen, wenn Vorgänge des Privatrechts unter öffentlichem Recht zu beurteilen sind. Die Verkehrsauffassung ist ein Ausfluss des Vertrauensprinzips: «Jedermann soll sich an das halten müssen, aber auch auf das vertrauen dürfen, was ein vernünftiger, korrekter und unvoreingenommener Adressat einer Norm in Würdigung aller erkennbaren Umstände entnimmt»⁵⁴. Als Auslegungsmittel wird die Verkehrsauffassung durch den Richter bei der Anwendung des Rechts festgestellt. Vorgängig der Rechtsprechung wird sie teilweise durch die Verwaltung in den einzelnen Richtlinien festgehalten (Wegleitungen, Branchenbroschüren und Merkblätter). M. E. ist die Frage, was als einheitlicher Vorgang im Sinne von Art. 36 Abs. 4 MWSTG zu gelten hat, nach einem objektiven Massstab zu beurteilen. Massgebend müsste die objektivierte Betrachtungsweise aus Sicht des jeweiligen Konsumenten (Verbrauchers), d. h. einer verbrauchertypischen Konsumentengruppe⁵⁵ sein. Ob dies aus Sicht des Steuerpflichtigen, der die Selbstveranlagungssteuer anzuwenden hat, auch praktikabel ist, dürfte fraglich sein.

Folgt man der Rechtsprechung⁵⁶, so ist hinsichtlich der Annahme der Einheitlichkeit dann Zurückhaltung geboten, wenn die untergeordnete Leistungskomponente –

anders als die Hauptleistung – nicht steuerbar bzw. nicht steuerpflichtig ist. Ob dies sachlich gerechtfertigt ist, bleibt zu bezweifeln, es sei denn, man stellt bloss Überlegungen der Steuerergiebigkeit in den Vordergrund. Aus dem Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung lässt sich diese Zurückhaltung auf jeden Fall nicht ableiten.

5 Lehre und Praxis in ausgewählten Ländern der EU

5.1 Anwendung der EU-Praxis in der Schweiz

Das schweizerische Mehrwertsteuerrecht stimmt in weiten Teilen mit dem Umsatzsteuerrecht der Europäischen Union (EU) überein. Deshalb können Gesetzgebung, Lehre und Rechtsprechung in der EU zur Beurteilung von Mehrwertsteuerfragen in der Schweiz herangezogen werden, auch wenn die Schweiz als Nicht-Mitglied nicht an die Rechtsprechung der EU gebunden ist. Das Bundesgericht hat ausdrücklich erkannt, dass die Umsatzsteuer-Richtlinien der Europäischen Gemeinschaft und die Umsatzsteuerrechte ihrer Mitgliedstaaten eine nicht zu vernachlässigende Erkenntnisquelle und Interpretationshilfe darstellen. Anders verhält es sich nur dann, wenn der schweizerische Gesetzgeber bewusst von der EU-Regelung abweicht, wie dies z. B. für den Lieferbegriff zutrifft (Art. 6 Abs. 2 MWSTG)⁵⁷.

5.2 Lehre und Praxis in ausgewählten EU-Ländern

Es würde zu weit führen, sich im Rahmen dieses Aufsatzes eingehend mit der Praxis in der EU zu befassen. Stellvertretend und als Dokumentation, dass die Schweiz sich bei der Anwendung weitgehend an die Lehre und Rechtsprechung im EU-Raum hält, soweit der Gesetzgeber keine anderen Lösungen traf, ist deshalb nachfolgend kurz auf die massgebende Lehre in Deutschland und Österreich einzugehen. Wesentliche Urteile des EuGH werden in Abschn. 6.4 behandelt.

5.2.1 Deutschland

Auch in Deutschland wird die Frage, wann eine Gesamtleistung bzw. eine Hauptleistung mit untergeordneter Nebenleistung vorliegt oder mehrere selbständige

50 BOPP, Mehrwertsteuer und Internet, S. 280.

51 Vgl. dazu hinten, Abschn. 6.3.

52 Ebenso MERZ, Kommentar zu Art. 36 Abs. 4 MWSTG N 1ff.

53 FORSTMOSER/SCHLUEP, § 20 N 43.

54 FORSTMOSER/SCHLUEP, § 19 N 24.

55 BOPP, Mehrwertsteuer und Internet, S. 269.

56 Entscheid SRK vom 6. Mai 1998, E. 5d.bb, in MWST-Journal 1998, S. 166.

57 BGE 124 II 193 E. 6a, S. 203f.

Leistungen vorliegen, aufgrund «einer frei-schwebenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise» entschieden^{58, 59, 60}. Der Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung wird im Übrigen bei den einzelnen Kommentatoren des deutschen UStG ausführlich behandelt^{61, 62, 63}.

5.2.2 Österreich

In Österreich befassen sich Hans Georg Ruppe im «Kommentar zum Umsatzsteuergesetz»⁶⁴ und Peter Haunold⁶⁵ in seiner Publikation «Mehrwertsteuer bei sonstigen Leistungen» ausführlich und teilweise kritisch mit dem Einheitlichkeitsgrundsatz und der dazu ergangenen Rechtsprechung in Österreich.

6 Rechtsprechung

6.1 Allgemeines

Die Rechtsprechung hatte sich verschiedentlich mit der Frage des Einheitlichkeitsgrundsatzes auseinander zu setzen. National war dies schon bei der WUST der Fall. Neben der Eidg. Steuerrekurskommission hat sich auch das Bundesgericht damit befasst. Während dies unter dem Regime von WUST und MWSTV nur punktuell und bei der WUST vor allem nur im Zusammenhang mit Lieferungen geschah, liegen nun für das MWSTG zwei eigentliche Leitentscheide (leading cases) vor, mit denen sich das Bundesgericht zur Frage von Haupt- und Nebenleistungen⁶⁶ und zur Behandlung von Gesamtleistungen⁶⁷ äussert.

6.2 Eidg. Steuerrekurskommission

Die Eidg. Steuerrekurskommission (SRK) hatte sich als erste Instanz mit der Praxis der ESTV zur Einheitlichkeit von Leistungen zu befassen und dabei einige wegleitende Urteile gefällt. Es würde den Rahmen dieses Aufsatzes sprengen, wenn alle massgebenden Urteile präsentiert und analysiert würden. Dies kann auch deshalb unterbleiben, weil das Bundesgericht die Grundsätze, wie sie von der SRK in ihren Urteilen erarbeitet wurden, weitgehend bestätigt hat und diese in Abschn. 6.3 eingehender dargestellt werden.

Gleichwohl sei insbesondere auf den Entscheid der SRK vom 25. September 1998⁶⁸ hingewiesen, in dem sich die SRK mit der Frage der Eigenständigkeit von Verpflegungs- und Unterkunftsleistungen eines Internats an seine Schüler im Verhältnis zu den unecht befreiten Erziehungs- und Unterrichtsleistungen befasste und sich dabei mit dem Grundsatz der Einheitlichkeit von Leistungen und der Frage der Behandlung von Haupt- und Nebenleistungen im Rahmen der MWSTV auseinandersetzte. Sie kam zum Schluss, dass eigenständige Verpflegungs- und Unterkunftsleistungen des Internats an die Schüler nicht das steuerliche Schicksal der unecht befreiten Erziehungs- und Unterrichtsleistungen teilen.

Ebenfalls mit der Frage, wie Haupt- und Nebenleistungen zu behandeln sind – bzw. mit der Frage, wann eine Gesamtleistung bei einem Leistungspaket vorliegt –, befasste sich die SRK in ihrem Entscheid vom 22. April 2002 betreffend die Behandlung von «Waldwochen» als Ausbildungsleistungen im Sinne von Art. 14 Ziff. 19 MWSTV⁶⁹.

In diesem Zusammenhang erkannte die SRK, dass die im Leistungsangebot «Waldwochen» vereinten Leistungskomponenten wie Konzeption, Organisation, Führung, Betreuung, Unterkunft, Verpflegung, Vermitteln von Wissen usw. ein ganzes Leistungspaket bilden, das den Teilnehmern ermöglicht, den Wald als Lebens- und Erlebnisraum kennen zu lernen. Die einzelnen Komponenten stehen zueinander in einem sachlichen, personellen und zeitlichen Zusammenhang und sind Bestandteile der Gesamtleistung. Aufgrund dieser tatsächlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse bilden die «Waldwochen» eine Leistungseinheit, die mehrwertsteuerlich nicht in einzelne Bestandteile aufgeteilt werden darf (E. 3c). Die Ausbildungskomponente ist untergeordnet, sodass sie das mehrwertsteuerliche Schicksal der Gesamtleistung teilt und deshalb mehrwertsteuerpflichtig ist (E. 3d).

6.3 Bundesgericht

Die Frage, wie Leistungskomplexe zu behandeln sind, spielte – wie gesagt – schon bei der WUST eine gewisse Rolle. Dabei hat das Bundesgericht festgestellt, dass, wenn im Zusammenhang mit Warenlieferungen noch

58 REISS, § 14 Rz 53, S. 637.

59 DZIADKOWSKI/WALDEN, S. 128 ff.

60 VÖLKE/KARG, Teil H, S. 64 ff.

61 BIRKENFELD, Rz 406 ff.

62 KLENK, Kommentar zu § 1 UStG Rz 21 ff.

63 STÖCKER, Kommentar zu § 1 UStG Rz 62 ff.

64 RUPPE, § 1 Rz 30 ff.

65 HAUNOLD, S. 94 ff.

66 BGer, Urteil 2A. 452/2003 vom 4. März 2004, bezüglich Apothekerleistungen (zur Publikation im ASA vorgesehen).

67 BGer, Urteil 2A. 520/2003 vom 29. Juni 2004, bezüglich Leistungen im Zusammenhang mit einer Anwaltsgemeinschaft (im Moment der Drucklegung noch nicht publiziert).

68 Publiziert in VPB 63.75.

69 Publiziert in VPB 66.95.

sonstige Leistungen in eigenem Namen erbracht werden, solche Leistungen nur dann nicht der Warenumsatzsteuer unterliegen, wenn sie auf einem selbständigen, vom Lieferungsvertrag unabhängigen Grundgeschäft beruhen⁷⁰. In allen anderen Fällen teilen Leistungen, die in einem engen Zusammenhang mit der Hauptleistung stehen, als unselbständige Nebenleistungen das Schicksal der Hauptleistung. Zu beurteilen waren dabei u. a. Fragen von Architekturleistungen bei der Ausführung von Bauarbeiten, die Übertragung von immateriellen Rechten bei Warenlieferungen, Transportleistungen bei Warenlieferungen sowie die Behandlung einer geistigen oder künstlerischen Leistung, die im Zusammenhang mit einem Fahrniskauf erbracht wird (z. B. bei der Weitergabe von Adressdaten auf einem Magnetband)⁷¹.

Diese Praxis wurde mit der Einführung der MWSTV fortgeführt und in verschiedenen Fällen bestätigt und verfeinert. Dies geschah allerdings zuerst, ohne dass man sich mit Grundsatzfragen auseinandersetzte⁷². So z. B. im Zusammenhang mit der Beförderung von behinderten Personen, wo das Bundesgericht erkannte, dass die Beförderung nicht als Nebenleistung im Rahmen von Leistungen einer Einrichtung der Sozialhilfe oder Sozialfürsorge nach Art. 14 Ziff. 7 MWSTV erfolgt und deshalb nicht in einer Tagespauschale inbegriffen und befreit ist. Eine Befreiung wird nur dann angenommen, wenn für die Beförderung besonders eingerichtete Fahrzeuge im Sinne von Art. 14 Ziff. 6 MWSTV verwendet werden⁷³. In weiteren Urteilen befasste sich das Bundesgericht u. a. mit der Behandlung von Leistungen der Psychotherapeuten und stellte fest, dass Tätigkeiten, die als Qualitätskontrollen im Rahmen einer Supervision erbracht werden, bei ausgebildeten Therapeuten keine Aus- und Weiterbildungsmaßnahme im Sinne von Art. 14 Ziff. 9 MWSTV darstellen, welche von der Besteuerung ausgenommen sind⁷⁴. Unter Verweis auf BGE 126 II 443 E. 4b bezog sich das Bundesgericht hier ausdrücklich auf das Attraktionsprinzip und hielt fest, weil «die Aufsicht über die Psychotherapie der Mehrwertsteuer unterliegt, sind die fraglichen Supervisionen der Mehrwertsteuer unterstellt, auch wenn sie untergeordnete Aus- bzw. Weiterbildungskomponenten umfassen». Ausführlicher äusserte sich das höchste Gericht dann im Zusammenhang mit Teilzahlungen zur

Frage der Abgrenzung von Haupt- und Nebenleistungen. Dabei wurden Teilzahlungszuschläge in Form einer zusätzlichen Kreditierung als Nebenleistungen beurteilt, die nach dem Einheitlichkeitsgrundsatz das Schicksal der Hauptleistung teilen⁷⁵.

Die Frage der Behandlung von Leistungskomplexen bildete auch unter dem Regime des MWSTG verschiedentlich Gegenstand von höchstrichterlichen Urteilen. In zwei neueren Leiturteilen setzte sich das Bundesgericht im Falle von Apothekerleistungen eingehend mit der Frage der Behandlung von *Haupt- und Nebenleistungen* auseinander⁷⁶ und nahm für Leistungen einer Anwaltschaft an die einzelnen Anwälte auch erstmals zur Frage von Leistungskomplexen in Form von *Gesamtleistungen* Stellung⁷⁷. Zur Frage der Behandlung von Leistungspaketen äusserte sich das Bundesgericht zwar schon in einem früheren Urteil, wenn auch weniger ausführlich und eher beiläufig. Dies geschah im Zusammenhang mit der Erbringung von Verwaltungsleistungen (Personalverleih sowie Buchführungs-, Beratungs- und Gestionsleistungen)⁷⁸ durch eine in der Rechtsform eines Vereins gegründete und im Bereich der sozialen Sicherheit tätige Kasse, welche für andere Institutionen die Verwaltung besorgte. In beiden Urteilen bestätigte das Bundesgericht im Wesentlichen die Praxis, wie sie in Lehre und Rechtsprechung insbesondere auch der EU geprägt wurde. Es nimmt damit überdies zu einigen wesentlichen Fragen Stellung, mit denen sich die Lehre befasst hatte. Dabei wurde ausdrücklich festgestellt, dass der in Art. 36 Abs. 4 MWSTG geprägte Grundsatz der Einheitlichkeit von Leistungen auf einer wirtschaftlichen Betrachtung basiert⁷⁹, auch wenn zivilrechtlich selbständige Leistungen grundsätzlich als selbständige Leistungen zu behandeln sind⁸⁰. Die Beurteilung, was als einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang zu gelten habe, müsse primär aus Sicht des Verbrauchers erfolgen. Im Weiteren sei nicht auf die subjektive Meinung des konkreten Leistungsempfängers abzustellen, sondern auf die Verkehrsauffassung. Nicht massgebend seien auch die Wertverhältnisse. Damit bestätigte das Bundesgericht im Wesentlichen das, was Praxis sowie Lehre als Inhalt des Massgeblichkeitsgrundsatzes dargestellt haben.

70 METZGER, S. 237 Rz 542 und dort aufgeführte Beispiele.

71 ASA 37 (1968/69), S. 293, insb. 295; ASA 42 (1973/74), S. 458 E. 2c; ASA 44 (1975/76), S. 590; ASA 50 (1981/82), S. 645; ASA 62 (1993/94), S. 687 E. 2c.

72 BGer, Urteile 2 A.150/2001 vom 13. Februar 2002, E. 7b, und 2A. 25/2000 vom 26. Juli 2001, E. 3a und b, übersetzt in RDAF 2002, S. 26 bzw. 36ff.; BGE 126 II 443 E. 4c, S. 450.

73 BGer, Urteil vom 25. August 2000 (BGE 126 II 443 E. 6).

74 BGer, Urteil 2A. 25/2000 vom 26. Juli 2001, E. 3a.

75 BGer, Urteil 2A. 25/2000 vom 26. Juli 2001, E. 3b.

76 BGer, Urteil 2A. 452/2003 vom 4. März 2004, bezüglich Apothekerleistungen (zur Publikation im ASA vorgesehen).

77 BGer, Urteil 2A. 520/2003 vom 29. Juni 2004, bezüglich Leistungen im Zusammenhang mit einer Anwaltschaft (im Moment der Drucklegung noch nicht publiziert).

78 BGer, Urteil 2A. 211/1999 vom 3. November 2000, publiziert in ASA 71 (2002/03), S. 402ff.

79 BGer, Urteil 2A. 452/2003 vom 4. März 2004, E. 3.1.

80 BGer, Urteil 2A. 520/2003 vom 29. Juni 2004 (im Moment der Drucklegung noch nicht publiziert).

Mit Bezug auf *Apothekerleistungen* stellte es fest, dass Heilbehandlungsleistungen gemäss Art. 18 Ziff. 3 MWSTG von der Besteuerung ausgenommen sind, während Lieferungen, d. h. der Verkauf von Medikamenten gemäss Art. 36 Abs. 1 lit. a Ziff. 8 MWSTG, zum reduzierten Satz von 2,4 % besteuert werden. Bei der mit der Apotheker- und Patiententaxe abgegoltenen Leistung handle es sich um eine Dienstleistung im Sinne von Art. 7 MWSTG, die bei einer Lieferung im Sinne von Art. 6 MWSTG erbracht werde. Wenn es sich dabei um Leistungen der Apotheker handelt, die im Zusammenhang mit ärztlich verordneten Medikamenten stehen, hängen diese mit der Hauptleistung so eng zusammen, dass sie als Nebenleistung zur Hauptleistung gelten.

Mit Bezug auf Leistungen, welche durch eine *Anwalts-gemeinschaft* an die einzelnen Anwälte erbracht werden, kam das Bundesgericht zum Schluss, dass es sich bei einem solchen Bündel von Leistungen, das teilweise aus Lieferungen und Dienstleistungen besteht (Einkauf von Büchern, Büromaterial, Personalverleih, Vermietung von gemeinsam genutzten Lokalitäten u. a. m.) um die Überlassung und Zurverfügungstellung einer Gesamtinfrastruktur handelt, welche einheitlich zu behandeln ist. Im Weiteren wurde erkannt, dass bei der mehrwertsteuerlichen Qualifikation von Gesamtleistungen auf die Leistung abzustellen ist, welche wirtschaftlich im Vordergrund steht.

6.4 Ausländische Urteile, insbesondere des EuGH

Der EuGH hat sich verschiedentlich mit der Frage befasst, wie Leistungskomplexe zu behandeln sind. Mit Bezug auf die Frage von *Haupt- und Nebenleistung* hat er festgestellt, dass «eine einheitliche Leistung insbesondere dann vorliegt, wenn ein oder mehrere andere Teile aber Nebenleistungen darstellen, die das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilen». Eine solche Nebenleistung, welche dem Schicksal der Hauptleistung folgt, liegt insbesondere dann vor, «wenn sie für die Kundschaft keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel dafür darstellt, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen»⁸¹. Bei der Frage, wie mehrere gleichrangige Leistungen, d. h., wie *Gesamtleistungen* zu beurteilen sind, wurde darauf abgestellt, ob ein enger

wirtschaftlicher Zusammenhang der Leistungen vorliegt oder ob ein Ineinandergreifen der Leistungen gegeben ist, sodass die einzelnen Leistungen nach allgemeiner Verkehrsauffassung als Teil einer Gesamtleistung erscheinen⁸².

In ähnlichem Sinne äussern sich auch nationale Gerichtsinstanzen, die sich mit dieser Frage zu befassen hatten. So z. B. die Urteile des Bundesfinanzhofs in *Deutschland*, in denen u. a. im Zusammenhang mit Versicherungsleistungen festgestellt wurde, dass die Verschaffung von Versicherungsschutz durch einen Gebrauchtwagenverkäufer keine unselbständige Nebenleistung zur Fahrzeuglieferung, sondern eine eigenständige, nach § 4 Nr. 10 Bst. B UStG steuerfreie Leistung darstellt⁸³. Oder dass sog. Garantieleistungen, durch die der Käufer eines Neuwagens gegen Zahlung eines Aufpreises nach Ablauf der Werksgarantie zwei Jahre lang Reparaturansprüche gegenüber dem Verkäufer hat, keine unselbständige Nebenleistung zur Fahrzeuglieferung darstellen, sondern als eigenständige, steuerfreie Leistung nach § 4 Nr. 8 Bst. G und/oder nach § 4 Nr. 10 Bst. B UStG zu betrachten ist⁸⁴. Oder dass Gebühren einer Fluggesellschaft bei Umbuchung eines Fluges als Nebenkosten zum Entgelt für die Beförderungsleistung gehören⁸⁵.

Nicht anders präsentiert sich die Praxis des Verwaltungsgerichtshofs in *Österreich*, wo z. B. im Zusammenhang mit einem Leasinggeschäft die Abwicklung des Versicherungsschutzes (Kaskoversicherung) und die Abwicklung von Schadensfällen als unselbständige Nebenleistungen zur Hauptleistung (Gebrauchsüberlassung) angesehen wurden⁸⁶. Damit wurde u. a. erkannt, dass «eine unselbständige Nebenleistung dann anzunehmen ist, wenn sie im Vergleich zur Hauptleistung nebensächlich ist, mit ihr eng zusammenhängt und in ihrem Gefolge üblicherweise vorkommt. Die Merkmale der Nebensächlichkeit und des engen Zusammenhanges der Nebenleistung mit der Hauptleistung sind als erfüllt anzusehen, wenn die Nebenleistung die Hauptleistung ermöglicht, abrundet oder ergänzt».

81 Vgl. dazu Urteile des EuGH vom 25. Februar 1999, RS C-349/96, Card Protection Plan Ltd (CPP), Slg. 1999 I-973 Rz 30; vom 22. Oktober 1998, RS C-308/96 und C-94/97, Madgett und Baldwin, Slg. 1998 I-6229 Rz 24 f.

82 Vgl. dazu Urteil des EuGH vom 13. Juli 1989, C-173/88, Skatteministeriet v. Morten Henriksen.

83 Urteil des deutschen Bundesfinanzhofs vom 9. Oktober 2002, V R 67/01.

84 Urteil des deutschen Bundesfinanzhofs vom 16. Januar 2003, V R 16/02.

85 Urteil des deutschen Bundesfinanzhofs vom 16. März 2000, V R 16/99.

86 Diese Forderung gilt für die im Gesetz vorhandenen Ausnahmen übrigens ganz generell.

7 Kritische Würdigung

Mit Art. 36 Abs. 4 MWSTG hat der schweizerische Gesetzgeber eine Bestimmung ins Mehrwertsteuergesetz eingeführt, mit welcher der Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung festgelegt wird. Im Gegensatz zur WUST, zur MWSTV und zu ausländischen Regelungen wird damit eine transparente Lösung offeriert, die auf den ersten Blick klar und verständlich erscheint.

Beim zweiten Blick stellt man aber fest, dass die Kenntnis dieser Norm bei weitem nicht ausreicht, um bei der Beurteilung, was in konkreten Fällen als einheitliche Leistung gilt, klarzukommen. Zu beachten sind neben den verschiedenen im Gesetz verstreuten Besonderheiten und Ausnahmebestimmungen auch die Praxisanweisungen der ESTV, wie sie in der Wegleitung, in den Branchenbroschüren oder in Merkblättern wiedergegeben werden, sowie konkrete Urteile der Justiz. Die ESTV bietet mit diesen Publikationen zwar wertvolle Hilfe. Für eine Selbstveranlagungssteuer jedoch, der auch Klein- und Kleinunternehmer unterliegen, welche sich keinen teuren Spezialisten leisten können und die mit dem mehr als komplexen Steuersystem in der Schweiz ohnehin schon überfordert sind, ist die damit getroffene Regelungsdichte wohl kaum mehr zu bewältigen.

Hinzu kommt, dass mit der Einführung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Gesetz und dem damit verbundenen Abstellen auf die Verkehrsauffassung zwar eine individuelle Fallgerechtigkeit erreicht wird, die aber wiederum zu erhöhter Intransparenz führt und der Rechtssicherheit nicht förderlich ist.

Bisher noch nicht geprüft wurde, wie weit die im Gesetz verstreuten Ausnahmen und Sonderbestimmungen überhaupt erforderlich und ob sie systematisch richtig eingeordnet sind.

Gefordert ist deshalb m. E. weder die Verwaltung noch die Justiz, sondern der Gesetzgeber. Dieser sollte:

1. prüfen, ob die verschiedenen im Gesetz verstreuten Ausnahmen und Speziallösungen nicht auf ein absolutes Minimum reduziert werden könnten;⁸⁷
2. klären, ob nach einer solchen Bereinigung der Ausnahmen der Einheitlichkeitsgrundsatz nicht systematisch besser in einer oder einigen wenigen Bestimmungen geregelt werden könnte.

Überdies wäre auszuloten, ob mit fakultativen Pauschalierungen (wie z. B. der 10%-Regelung) Verbesserungen geschaffen werden können.

8 Zusammenfassung

Zusammengefasst ist davon auszugehen, dass der Einheitlichkeitsgrundsatz, wie er in Art. 36 Abs. 4 MWSTG verankert ist, eine grundsätzliche Antwort auf die Behandlung von Leistungskomplexen ermöglicht. Diese Gesetzesbestimmung nennt Gesamtleistungen, für welche der wirtschaftliche Inhalt die anzuwendende Besteuerung bestimmt und für die im Normalfalle die Gleichrangigkeit der einzelnen Leistungen typisch ist. Daneben bestehen Haupt- und Nebenleistungen, wobei die Nebenleistungen als akzessorische Teilleistungen zur Hauptleistung gelten, die durch die Nähe des Leistungsorts und des Leistungszeitpunkts charakterisiert sind. Nebenleistungen teilen das steuerliche Schicksal der Hauptleistung.

Die Anwendung des Einheitlichkeitsgrundsatzes erfolgt unter Beachtung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise und unter Berücksichtigung der Verkehrsauffassung.

Der Einheitlichkeitsgrundsatz, wie er in Art. 36 Abs. 4 MWSTG geprägt wird, dient der Erhebungswirtschaftlichkeit. Wegen der Vielzahl der im Gesetz enthaltenen und durch die Praxis geschaffenen Ausnahmen und Sonderbestimmungen ist die Anwendung aber sehr erschwert.

Literatur

- BIRKENFELD WOLFRAM, Das grosse Umsatzsteuer-Handbuch, Bd. I, 3. A., Köln 2001
- BOPP MATHIAS, Mehrwertsteuer und Internet, Berliner Beiträge zum Steuerrecht, Berlin 2002
– Einheitlichkeit der Leistung, ST 2004, S. 227 ff.
- CAMENZIND ALOIS/HONAUER NIKLAUS/VALLENDER KLAUS A., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz (MWSTG), 2. A., Bern 2003
- DIADKOWSKI DIETER/WALDEN PETER, Umsatzsteuer, 4. A., München/Wien 1996
- FORSTMOSER PETER/SCHLUEP WALTER R., Einführung in das Recht, Bern 1998
- HAUNOLD PETER, Mehrwertsteuer bei sonstigen Leistungen. Die Besteuerung grenzüberschreitender Dienstleistungen, Diss. 1996, Wien 1997
- KLENK FRIEDRICH, in: Otto Sölch/Karl Ringleb, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, München (Stand 1. September 2003)
- MERZ MICHAELA, Art. 36 Abs. 4 MWSTG, in: mwst.com., Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTG), Basel/Genf/München 2000

⁸⁷ Diese Forderung gilt für die im Gesetz vorhandenen Ausnahmen übrigens ganz generell.

- METZGER DIETER, Handbuch der Warenumsatzsteuer, Muri/Bern 1983
- REISS WOLFRAM, Umsatzsteuerrecht, in: Klaus Tipke/Joachim Lang, Steuerrecht, 17. A., Köln 2002
- ROBINSON PHILIP/OBERHEID CRISTINA, Art. 18 Ziff. 18 MWSTG, in: mwst.com., Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000
- RUPPE HANS GEORG, Umsatzsteuergesetz 1994, Kommentar, 2. A., Wien 1999
- STÖCKER ERNST E., § 1 – Steuerbare Umsätze, in: Karl Peter/Armin Burhoff/Ernst E. Stöcker, Umsatzsteuer-Kommentar, Herne/Berlin (Stand Juli 2004)
- VÖLKE DIETER/KARG HELMUT, Umsatzsteuer, 17. A., Stuttgart 2002

Praxisanweisungen der Eidg. Steuerverwaltung

- Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer, Ausgabe Sommer 2000 (zit.: WL01)
- Branchenbroschüre Nr.02, Gärtner und Floristen (SR 610.540-02), gültig ab Einführung des Mehrwertsteuergesetzes per 1.1.2001
- Branchenbroschüre Nr.03, Grafisches Gewerbe (SR 610.540-03), gültig ab Einführung des Mehrwertsteuergesetzes per 1.1.2001
- Branchenbroschüre Nr.06, Detailhandel (SR 610.540-06), gültig ab Einführung des Mehrwertsteuergesetzes per 1.1.2001
- Branchenbroschüre Nr.08, Hotel- und Gastgewerbe (SR 610.540-08), gültig ab Einführung des Mehrwertsteuergesetzes per 1.1.2001
- Branchenbroschüre Nr.15, Versicherungswesen (SR 610.540-15), gültig ab Einführung des Mehrwertsteuergesetzes per 1.1.2001
- Branchenbroschüre Nr.19, Bildung und Forschung (SR 610.540-19), gültig ab Einführung des Mehrwertsteuergesetzes per 1.1.2001
- Branchenbroschüre Nr.20, Gesundheitswesen (SR 610.540-20), gültig ab Einführung des Mehrwertsteuergesetzes per 1.1.2001
- Branchenbroschüre Nr.22, Kultur (SR 610.540-22), gültig ab Einführung des Mehrwertsteuergesetzes per 1.1.2001

Personenverkehrsabkommen und Schweizer Quellensteuerordnung

Prof. Dr. iur. Pascal Hinny



*Pascal Hinny, Prof. Dr. iur.,
LLM (Tax), Lehrstuhl für
Steuerrecht an der Rechts-
wissenschaftlichen Fakultät
der Universität Freiburg i.Ü.;
Rechtsanwalt und dipl.
Steuerexperte, Lenz &
Staehein, Zürich*

Inhalt*

1	EuGH-Rechtsprechung zur Gleichbehandlung von beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtigen im Quellenstaat	2.3	Beispiel
1.1	EuGH-Entscheid Schumacker	2.3.1	Sachverhalt
1.1.1	Sachverhalt	2.3.2	Steuerliche Behandlung
1.1.2	Vergleichbarkeit der Verhältnisse von beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtigen	2.3.3	Beurteilung
1.1.2.1	Im Allgemeinen	3	Beurteilung der unterschiedlichen Behandlung
1.1.2.2	Hinsichtlich persönlicher und familiärer Verhältnisse	3.1	Anforderungen des FZA
1.1.2.3	Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage	3.2	Ansässige EU- und EFTA-Bürger im Besonderen
1.1.2.4	Fazit	3.3	Unzulänglichkeiten der und Anforderungen an die Quellensteuerordnung
1.2	Präzisierung in weiteren EuGH-Entscheiden	3.3.1	Ansässige EU- und EFTA-Bürger
1.3	Zusammenfassung	3.3.2	Quasi-ansässige EU- und EFTA-Bürger
2	Schweizer Quellensteuerordnung	3.3.3	Übrige wirtschaftlich Zugehörige
2.1	Grundlagen	3.4	Lösungsvorschläge und Handlungsvarianten
2.1.1	Subjektive Steuerpflicht	3.4.1	Keine Änderung des bisherigen Rechts
2.1.2	Veranlagungsverfahren	3.4.2	Quellensteuer für alle unselbständig Erwerbenden
2.1.2.1	Ordentliche Veranlagung	3.4.3	Neuordnung des (Quellen-)Steuersystems
2.1.2.2	Quellensteuerordnung im Allgemeinen	Literatur	
2.1.2.3	Personen mit und ohne Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz	Weitere Dokumente	
2.1.2.4	Grenzgänger, Wochenaufenthalter, Kurzaufenthalter und leitende Angestellte im Besonderen	EuGH-Entscheide	
2.2	Unterschiede in der Behandlung ordentlich und an der Quelle besteuert Arbeitnehmer		
2.2.1	Steuerveranlagung und -erhebung		
2.2.2	Steuerobjekt		
2.2.3	Bemessungsperiode (Jahressteuerausgleich)		
2.2.4	Steuermass		
2.2.5	Rasche Verwirkung der Ansprüche und ungenügende Information		
2.2.6	Zusammenfassung		

* Herrn RA lic. iur. und dipl. Steuerexperte Jürg Birri sei für wertvolle Hinweise zur Quellensteuerordnung und Herrn lic. iur. Luzi Cavelti für die Unterstützung bei der Erstellung des Rechenbeispiels herzlich gedankt.

In der letzten Ausgabe des FStR wurde dargestellt, in welchem Umfang die Schweiz unter dem FZA die EG-rechtliche Personenfreizügigkeit und die zugehörigen Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote übernommen hat¹. Vorliegend geht es nun darum, den Gehalt dieser gemäss Art. 16(2) FZA zu berücksichtigenden EuGH-Rechtsprechung zu analysieren und die Bedeutung für die Schweizer Quellensteuerordnung zu ermitteln. Die nachfolgenden Ausführungen stellen einen gerafften Ausschnitt eines grösseren Forschungsprojektes dar, welches demnächst abgeschlossen und publiziert werden soll. Für eine eingehendere Darstellung sei deshalb auf diese umfassendere Arbeit verwiesen.

Die Schweizer Quellensteuerordnung – für unselbständig erwerbende, persönlich zugehörige Ausländer ohne Niederlassungsbewilligung und wirtschaftlich zugehörige Personen – unterscheidet sich gegenüber der in der Schweiz sonst üblichen, sog. ordentlichen Veranlagung. In diesem Aufsatz wird diese unterschiedliche Behandlung abstrakt und anhand eines Beispiels dargestellt und anschliessend ins Licht des Personenverkehrsabkommens gerückt. Zunächst werden zu diesem Zweck die gemäss Art. 16(2) FZA zu berücksichtigenden Anforderungen der EuGH-Rechtsprechung ermittelt. Sodann werden die einzelnen Unterschiede zwischen der ordentlichen Veranlagung und der Veranlagung im Quellensteuerverfahren dargestellt. Zum Schluss werden denkbare Varianten für eine Anpassung der Schweizer Steuerordnung diskutiert.

1 EuGH-Rechtsprechung zur Gleichbehandlung von beschränkt und unbeschränkt steuerpflichtigen im Quellenstaat

Die häufigste Anzahl von bisher im Bereich der direkten Steuern zum Diskriminierungsverbot gefällten EuGH-Entscheide befasst sich mit der Gleichbehandlung von beschränkt und unbeschränkt steuerpflichtigen Personen im Quellenstaat. (Nachfolgend gilt als «Quellenstaat» der Staat, in welchem der Steuerpflichtige eine Tätigkeit

ausübt und damit eine beschränkte Steuerpflicht begründet. Der Ansässigkeitsstaat dieser Person gilt dabei nachfolgend als «Herkunftsstaat».) Hinsichtlich natürlicher Personen gilt diesbezüglich nach wie vor der EuGH-Entscheid Schumacker als leading case. Aus diesem Entscheid gehen die nachfolgend dargestellten Leitsätze 1 und 2 hervor. Später gefällte Urteile haben diese Grundsätze bestätigt und weiter präzisiert.

EuGH-Leitsatz 1²

Beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtige befinden sich für das im Quellenstaat erzielte Einkommen – insbesondere hinsichtlich von Verfahrensaspekten, der Bemessung des steuerbaren Einkommens und des anwendbaren Steuertarifs – in vergleichbaren Verhältnissen und müssen gleich behandelt werden.

EuGH-Leitsatz 2³

Ansässige und nicht-ansässige Personen befinden sich im Beschäftigungsstaat auch hinsichtlich der persönlichen, familiären und sozialen Verhältnisse in einer vergleichbaren Situation, wenn sie in ihrem Herkunftsstaat keine nennenswerten Einkünfte und im Beschäftigungsstaat den wesentlichen Anteil ihres Einkommens erzielen.

1.1 EuGH-Entscheid Schumacker

1.1.1 Sachverhalt⁴

Schumacker, ein belgischer Staatsangehöriger, war mit seiner Frau und seinen beiden Kindern in Belgien ansässig. Nachdem er zuerst in Belgien erwerbstätig war, übte er vom 15. Mai 1988 bis 31. Dezember 1989 in Deutschland eine unselbständige Erwerbstätigkeit aus. Die Ehefrau war arbeitslos und bezog im Jahre 1988 Arbeitslosengeld.⁵ Schumacker war also in Belgien qua Wohnsitz und Mittelpunkt der Lebensinteressen unbeschränkt und in Deutschland durch seine Erwerbstätigkeit beschränkt steuerpflichtig.

1.1.2 Vergleichbarkeit der Verhältnisse von beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtigen

1.1.2.1 Im Allgemeinen

Der EuGH hielt zunächst fest, dass sich Ansässige und Nicht-Ansässige grundsätzlich nicht in einer vergleichbaren Situation befänden und dass sie damit grundsätzlich unterschiedlich besteuert werden dürften⁶. Dabei sei

1 HINNY, 2004, 165 ff.

2 EuGH-Entscheide SCHUMACKER, Ziff. 48 ff.; ASSCHER, Ziff. 39 und 44 ff., sowie GERRITSE, Ziff. 47 ff.

3 EuGH-Entscheide SCHUMACKER, Ziff. 36 ff.; WIELOCKX, Ziff. 20 f.; GSCHWIND, Ziff. 22 ff.; ASSCHER, Ziff. 45 - 49.

4 EuGH-Entscheid vom 14. Februar 1995, C-279/93, aufgrund eines Vorabentscheidungsgesuchs des Deutschen Bundesfinanzhofes.

5 EuGH-Entscheid SCHUMACKER, Ziff. 15.

6 Damit widerspricht der EuGH seiner Rechtsprechung im Entscheid AVOIR FISCAL, Ziff. 14 ff., wo er grundsätzlich von einer vergleichbaren Situation ausging. Wie nachfolgend gezeigt wird, ist die EuGH-Rechtsprechung – trotz dieses in vielen Entscheiden zu findenden stereotyp verwendeten Wortlauts – umgekehrt dahingehend zu verstehen, dass beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtige sich grundsätzlich in vergleichbaren Situationen befinden und entsprechend gleich zu behandeln sind. Vgl. auch CORDEWENER, 2002, 505, sowie nachfolgend Abschn. 1.1.2.3 und die dort zitierte Literatur.

es grundsätzlich Sache des Herkunftsstaates – und nicht des Quellenstaates –, die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen⁷.

Beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtige befinden sich dabei grundsätzlich hinsichtlich von folgenden beiden Aspekten nicht in einer vergleichbaren Situation (und dürfen damit unterschiedlich behandelt werden)⁸:

- Das im Quellenstaat erzielte Einkommen stellt meist nur einen Teil der Gesamteinkünfte dar, deren Schwerpunkt im Herkunftsstaat liegt.
- Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit sowie die persönlichen und familiären Verhältnisse lassen sich am leichtesten am Ansässigkeitsort beurteilen (und berücksichtigen).

1.1.2.2 Hinsichtlich persönlicher und familiärer Verhältnisse

Ausnahmsweise aber – wenn der Steuerpflichtige in seinem Herkunftsstaat keine nennenswerten und im Quellenstaat den wesentlichen Teil seiner Einkünfte erziele, so dass der Herkunftsstaat nicht in der Lage sei, ihm die Vergünstigungen zu gewähren, die sich aus der Berücksichtigung seiner persönlichen Lage und seines Familienstandes ergeben (nachfolgend «*Quasi-Ansässiger*»⁹) – seien die Verhältnisse von beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtigen vergleichbar. Der Quellenstaat müsse dann bei beschränkt Steuerpflichtigen die persönlichen und familiären Verhältnisse wie bei unbeschränkt Steuerpflichtigen berücksichtigen¹⁰. Generell dürfe in einem solchen Fall keine Höherbesteuerung gegenüber den unbeschränkt steuerpflichtigen Personen erfolgen¹¹.

Der EuGH äusserte sich dabei nicht zu einer Schwelle, ab welcher ein wesentlicher Teil der Einkünfte im Quellenstaat erzielt werde. Der Generalanwalt hatte diesbezüglich die von der Kommission festgelegte Grenze bei 75%¹² und die in deutschen und niederländischen Regelungen statuierte Grenze bei 90% erwähnt¹³. Diesbezüglich ist anzumerken, dass der EuGH im Entscheid

Gschwind eine Limite von 90% des ehelichen Gesamteinkommens oder von maximal DEM 24 000 (DEM 12 000 bei Unverheirateten) an im Ansässigkeitsstaat erzielttem Einkommen akzeptiert hat¹⁴.

Für die Frage, welche konkreten Vergünstigungen mit der Berücksichtigung der so genannt persönlichen und familiären Verhältnissen (d.h. der persönlichen Lage und des Familienstands) gemeint sind, kann einerseits auf die im Entscheid ausdrücklich erwähnten Abzüge und Tarifbesonderheiten (Ehegattensplitting und Kinderfreibetrag¹⁵ sowie, allgemeiner, «Familienlasten, Ausgaben für Vorsorgeleistungen und andere Faktoren, die allgemein einen Anspruch auf Steuerabzüge und Freibeträge begründen»¹⁶) und andererseits auf die vom Generalanwalt herbeigezogene Empfehlung der Kommission abgestellt werden (Grundfreibetrag, Arzt- und Heilkosten, Verheiratetentarif, Abzüge für Kinder)¹⁷.

Der Quasi-Ansässige darf demnach zusammenfassend, und vorbehaltlich einer Rechtfertigung, keiner höheren Steuerbelastung unterworfen werden, als «wenn der Steuerpflichtige, sein Ehegatte und seine Kinder dort ansässig wären»¹⁸.

1.1.2.3 Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage

Der EuGH-Entscheid Schumacker enthält schliesslich auch ein generelles Gleichbehandlungsgebot von beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtigen hinsichtlich objektiver Einkommenselemente¹⁹. Während der Generalanwalt auch hinsichtlich dieser Fragen von einer Vergleichbarkeit der Verhältnisse bei überwiegender Einkunftserzielung im Quellenstaat ausgegangen ist²⁰, fehlt diese Einschränkung im Urteil des EuGH vollständig²¹. Entsprechend ist mit Cordewener davon auszugehen, dass diese Aspekte für alle beschränkt Steuerpflichtigen gelten, unabhängig von deren Einkunftsanteil im Quellenstaat²². Dieses Verständnis wird auch durch die nachfolgend dargestellten, später ergangenen EuGH-Entscheide (insbes. Asscher und Gerritse) bestätigt.

7 EuGH-Entscheid SCHUMACKER, Ziff. 31 ff.

8 EuGH-Entscheid SCHUMACKER, Ziff. 32.

9 CORDEWENER, 2002, 493 FN 438, spricht von virtual residents.

10 EuGH-Entscheid SCHUMACKER, Ziff. 36 ff.

11 EuGH-Entscheid SCHUMACKER, Ziff. 47.

12 Kommissionsempfehlung 1993, Art. 2(2).

13 EuGH-Entscheid SCHUMACKER, Schlussanträge des Generalanwalts, Ziff. 74 - 76.

14 EuGH-Entscheid GSCHWIND, Ziff. 6 und 28.

15 EuGH-Entscheid SCHUMACKER, Schlussanträge des Generalanwalts, Ziff. 6.

16 EuGH-Entscheid SCHUMACKER, Ziff. 10.

17 Kommissionsempfehlung 1993, Begründung, Ziff. I.2.

18 EuGH-Entscheid SCHUMACKER, Schlussanträge des Generalanwalts, Ziff. 74, mit Bezugnahme auf die Kommissionsempfehlung 1993, Art. 2(1).

19 EuGH-Entscheid SCHUMACKER, Ziff. 48 ff.

20 EuGH-Entscheid SCHUMACKER, Schlussanträge des Generalanwalts, Ziff. 102.

21 EuGH-Entscheid SCHUMACKER, Ziff. 48 ff.

22 CORDEWENER, 2002, 505; THÖMMES, 1995, 298. Im Ergebnis auch TERRA/WATTEL, 2001, 48f., welche zwischen generell zu gewährenden «objective tax benefits» und nur bei überwiegender Einkommenserzielung zu gewährenden «personal tax benefits» unterscheiden.

Gemäss EuGH verlangt die Personenfreizügigkeit – unabhängig vom Anteil der im Staat der beschränkten Steuerpflicht erzielten Einkünfte –, «in jedem Fall die diskriminierenden Folgen (Anmerkung: des für beschränkt steuerpflichtige Personen anwendbaren Veranlagungsverfahrens) zu beseitigen»²³ und generell «die verfahrensmässige Gleichbehandlung gebietsfremder Gemeinschaftsangehöriger mit gebietsansässigen Inländern»²⁴. Konkret betraf dies im EuGH-Entscheid Schumacker einerseits die Anwendung des so genannten Lohnsteuer-Jahresausgleichs. Dabei geht es darum, dass der Überbesteuerung aufgrund unterschiedlich hoher monatlicher Lohnzahlungen, z. B. bei Auszahlung eines Bonus oder bei unterjähriger Aufgabe oder Einschränkung der Erwerbstätigkeit, Rechnung getragen und zuviel bezogene Steuer zurückerstattet wird²⁵. Andererseits betraf es die Anwendung des Veranlagungsverfahrens durch die Verwaltung (anstelle des Quellensteuerabzugs mit Abgeltungswirkung). Dabei ging es beim letztgenannten Punkt um die Möglichkeit, im Veranlagungsverfahren nachträglich höhere effektive Abzüge, insbesondere Gewinnungskosten, geltend zu machen.

1.1.2.4 Fazit

Damit ergibt sich aus dem EuGH-Entscheid Schumacker für die steuerliche Behandlung grenzüberschreitender Erwerbstätigkeit, welche im Quellenstaat zu einer beschränkten Steuerpflicht führt, folgendes Konzept: Bei der steuerlichen Behandlung von beschränkt steuerpflichtigen EU-ausländischen Staatsangehörigen sind steuerobjektbezogene (Jahressteuerausgleich und Gewinnungskosten) und steuersubjektbezogene Aspekte wie folgt zu unterscheiden:

- Hinsichtlich *steuerobjektbezogener* Aspekte befinden sich beschränkt und unbeschränkt steuerpflichtige EU-Staatsangehörige immer in einer vergleichbaren Situation und müssen daher – aufgrund des Gleichbehandlungsgrundsatzes – in jedem Fall gleich behandelt werden.
- Bei *steuersubjektbezogenen* Aspekten ist Gleichbehandlung demgegenüber nur dann geboten, wenn

der Steuerpflichtige im Staat der beschränkten Steuerpflicht den überwiegenden Anteil seiner Einkünfte erzielt (Quasi-Ansässiger), so dass seine persönlichen und familiären Verhältnisse in seinem Ansässigkeitsstaat nicht berücksichtigt werden können.²⁶

Aus dem EuGH-Entscheid Schumacker ergibt sich ferner, dass Billigkeitsmassnahmen zur einzelfallweisen Korrektur von diskriminierenden Massnahmen dem Diskriminierungsverbot nicht genügen. Vielmehr muss der Steuerpflichtige einen durchsetzbaren Rechtsanspruch auf diskriminierungsfreie Behandlung bzw. entsprechende Korrektur haben.²⁷

1.2 Präzisierung in weiteren EuGH-Entscheiden

Im Entscheid Asscher²⁸ beurteilte der EuGH – unabhängig vom Anteil der im Quellenstaat erzielten Einkünfte – die Anwendung eines *erhöhten* Steuersatzes auf das Einkommen beschränkt Steuerpflichtiger gegenüber demjenigen von unbeschränkt Steuerpflichtigen als unzulässige indirekte Diskriminierung²⁹. Mit diesem Entscheid scheint definitiv klar zu sein, dass beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtige, abgesehen von der Berücksichtigung der persönlichen und familiären Verhältnissen, im Quellenstaat grundsätzlich gleich behandelt werden müssen.

Im EuGH-Entscheid Gerritse³⁰ ging es um einen in Deutschland kurzfristig auftretenden (und damit beschränkt steuerpflichtigen) Künstler. Der Fall wurde formell unter den Gesichtspunkten des freien Dienstleistungsverkehrs beurteilt³¹. Er stützte sich jedoch ausschliesslich auf die Rechtsprechung zur Personenfreizügigkeit (Schumacker, Gschwind, Zurstrassen und Asscher)³². Dies zeigt, dass die Übergänge zwischen den EG-rechtlichen Freiheitsrechten fliessend sind und die Entscheidung generelle Bedeutung im Bereich der Besteuerung von beschränkt Steuerpflichtigen hat. Konkret verlangt der EuGH Folgendes:

- Abzugsfähigkeit der unmittelbar mit der Tätigkeit im Quellenstaat zusammenhängenden Gewinnungs-

23 EuGH-Entscheid SCHUMACKER, Ziff. 54.

24 EuGH-Entscheid SCHUMACKER, Ziff. 58; TERRA/WATTEL, 2001, 49.

25 EuGH-Entscheid SCHUMACKER, Ziff. 8.

26 Eine ähnliche Einteilung findet sich bei TERRA/WATTEL, 2001, 48.

27 EuGH-Entscheid SCHUMACKER, Ziff. 53 - 57. Vgl. dazu bereits EuGH-Entscheid BIEHL, Ziff. 18.

28 EuGH-Entscheid ASSCHER vom 27. Juni 1996, C-107/94.

29 EuGH-Entscheid ASSCHER, Ziff. 29. In diesem Zusammenhang sei auch auf den EuGH-Entscheid ROYAL BANK OF SCOTLAND vom

29. April 1999, C-311/97, verwiesen. Konkret ging es darum, dass Betriebstättengewinne ausländischer Banken höher besteuert wurden als Gewinne inländischer Banken. Der EuGH hielt dabei die Verhältnisse von beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtigen Banken, obwohl bei Ersteren nur der inländische Gewinn berücksichtigt wurde, für vergleichbar (Ziff. 28).

30 EuGH-Entscheid GERRITSE vom 12. Juni 2003, C-234/01.

31 EuGH-Entscheid GERRITSE, Ziff. 23, und Schlussanträge des Generalanwalts, Ziff. 15.

32 EuGH-Entscheid GERRITSE, Ziff. 43f. und 53.

kosten vom im Quellenstaat steuerbaren Einkommen. Mithin ist die Bruttobesteuerung unzulässig.

- Der anwendbare Steuersatz darf nicht höher sein als derjenige für unbeschränkt Steuerpflichtige mit einem Einkommen in Höhe des Grundfreibetrags zuzüglich des im Quellenstaat steuerbaren Nettoeinkommens (nach Abzug der Gewinnungskosten). Dies gilt insbesondere, wenn der Herkunftsstaat das im Quellenstaat erzielte Einkommen für die Steuerzermittlung berücksichtigt (Progressionsvorbehalt).

Beim zulässigen Höchstsatz für die Besteuerung der Einkünfte im Quellenstaat schießt der EuGH m. E. über das Ziel hinaus. Es sollte zulässig sein, die Einkünfte im Quellenstaat zum Satz für das gesamte Einkommen zu besteuern. Mithin wäre der beschränkt Steuerpflichtige entweder mit einem pauschalen Steuersatz, welcher jedoch nicht über dem Maximalsatz für Ansässige liegen darf, oder aber mit dem auf seinem weltweiten Einkommen anwendbaren Steuersatz zu besteuern. Im Übrigen erscheint der Entscheid jedoch sachgerecht.

Der EuGH-Entscheid Gerritse wurde am 12. Juni 2003 gefällt. Gemäss Art. 16(2) FZA besteht formell keine Verpflichtung, diesen nach dem 20. Juni 1999 gefällten Entscheid bei der Anwendung des FZA zu berücksichtigen. Nach hier vertretener Auffassung enthält der Entscheid jedoch keine von der formell zu berücksichtigenden Schumacker-Doktrin abweichenden oder substantiell neuen oder den Anwendungsbereich erweiternden Aussagen. Vielmehr konkretisiert und bestätigt er v. a. die in den EuGH-Entscheiden Schumacker und Gschwind gemachten Ausführungen zur steuerlichen Behandlung von beschränkt Steuerpflichtigen im Allgemeinen, unabhängig vom Umfang der im Quellenstaat erzielten Einkünfte³³. Damit erscheint es sachgerecht, diesen Entscheid unter dem FZA zu berücksichtigen.

1.3 Zusammenfassung

Die erwähnten EuGH-Entscheide betreffen die steuerliche Behandlung der grenzüberschreitenden selbständigen und unselbständigen Erwerbstätigkeit, einschliesslich derjenigen von Künstlern und Sportlern, im Quellenstaat (Arbeitsort), d. h. am Ort der beschränkten Steuerpflicht.

Insbesondere aus den leading cases Schumacker, Ascher und Gschwind (bestätigt in Gerritse) ergibt sich für die steuerliche Behandlung grenzüberschreitender selb-

ständiger und unselbständiger Erwerbstätigkeit, einschliesslich kurzzeitig ausgeübter selbständiger Erwerbstätigkeit, im Quellenstaat folgendes Konzept:

- Hinsichtlich von Verfahrensaspekten, der Einkommensbemessung und des anwendbaren Steuermasses für das im Quellenstaat erzielte und steuerbare Einkommen befinden sich beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtige immer in einer vergleichbaren Situation. Entsprechend müssen sie gleich behandelt werden (unabhängig vom Anteil der im Quellenstaat erzielten Einkünfte):
 - bezüglich des Verfahrens: Anwendung des Jahressteuerausgleichs, sofern dieser für Ansässige zur Anwendung kommt;
 - bezüglich der Bemessungsgrundlage: Abzug der Gewinnungskosten wie bei den unbeschränkt Steuerpflichtigen;
 - bezüglich des Steuermasses: Das bei beschränkt Steuerpflichtigen anwendbare Steuermass darf tiefer, aber nicht höher sein als dasjenige für unbeschränkt Steuerpflichtige. Dies gilt insbesondere, wenn der Herkunftsstaat das im Quellenstaat erzielte Einkommen für die Satzbestimmung berücksichtigt.
- Personen- bzw. steuersubjektbezogene Aspekte (persönliche und familiäre Verhältnisse) der Einkommens- und Steuerermittlung sollen grundsätzlich im Ansässigkeitsstaat berücksichtigt werden, wo sie auch am leichtesten ermittelt werden können. Diesbezüglich befinden sich beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtige grundsätzlich nicht in vergleichbaren Verhältnissen. Eine Ungleichbehandlung ist mit der Personenfreizügigkeit und der Dienstleistungsfreiheit vereinbar³⁴.
- Vergleichbare Verhältnisse liegen demgegenüber ausnahmsweise vor, wenn beschränkt Steuerpflichtige im Quellenstaat den überwiegenden Anteil ihrer (ehelichen) Gesamteinkünfte und im Ansässigkeitsstaat keine nennenswerten Einkünfte erzielen. Ihre persönlichen und familiären Verhältnisse können im Ansässigkeitsstaat steuerlich nicht, oder nicht voll, berücksichtigt werden. Entsprechend müssen sie dann auch hinsichtlich dieser Aspekte gegenüber den Ansässigen gleichbehandelt werden³⁵. Bei den personen- und familienbezogenen Aspekten geht es um die Berücksichtigung des Gesundheitszustandes (z. B. Krankheitskosten), des Zivilstandes (z. B. besondere Steuertarife für Ehepaare, Splitting-Tarif etc.), der Anzahl Kinder, des Alters³⁶ etc. Generell

33 EuGH-Entscheid SCHUMACKER, Ziff. 48 ff. Zur Berücksichtigung neuerer Entscheide vgl. HINNY, 2004, 170 f.

34 EuGH-Entscheid SCHUMACKER, Ziff. 32.

35 EuGH-Entscheid SCHUMACKER, Ziff. 36 ff.

36 Vgl. TERRA/WATTEL, 2001, 50.

darf in einer solchen Situation keine Höherbesteuerung gegenüber den ansässigen Personen erfolgen³⁷.

Allgemein verlangt die EuGH-Rechtsprechung zudem Folgendes³⁸:

- Beseitigung auch geringfügiger Benachteiligungen von durch das Diskriminierungs- oder Beschränkungsverbot geschützten Personen, insbesondere ausländischer Staatsangehöriger und beschränkt Steuerpflichtiger: Dazu gehört u. a. auch die Berücksichtigung von Liquiditätsnachteilen durch zeitlich vorverschobene Steuerzahlungspflichten, z. B. durch Verzinsung der Vorauszahlung;
- Beseitigung oder Korrektur von Verstössen gegen das Diskriminierungsverbot auf rechtlich zwingender Basis, d. h. mit einem eigentlichen Rechtsanspruch des Steuerpflichtigen. So genannte Billigkeitsmassnahmen, d. h. Korrekturen auf freiwilliger Basis, genügen nicht;
- schliesslich ist festzuhalten, dass eine diskriminierende oder beschränkende Massnahme nicht durch einen sog. Vorteilsausgleich, d. h. durch anderweitige Besserbehandlung der beschränkt gegenüber den unbeschränkt Steuerpflichtigen, gerechtfertigt werden kann.

2 Schweizer Quellensteuerordnung

Die Schweizer Quellensteuerordnung hat einen dualen Fokus: Zum einen beschlägt sie die Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger. Die zuvor dargestellte EuGH-Rechtsprechung betrifft v. a. diesen Bereich der sog. *indirekten* Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit. Zum andern werden in der Schweiz jedoch auch ansässige, unbeschränkt steuerpflichtige Ausländer an der Quelle besteuert, sofern sie über keine Niederlassungsbewilligung verfügen. Dieser Bereich der sog. *direkten* Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit wird hier ebenfalls thematisiert.

Ist nachfolgend im Zusammenhang mit Anforderungen des FZA von «Ausländern» die Rede, so sind damit Ausländer mit Staatsangehörigkeit eines EU- oder EFTA-Staates gemeint³⁹. Übrige Ausländer sind vom Anwendungsbereich des FZA ausgeschlossen.

2.1 Grundlagen

2.1.1 Subjektive Steuerpflicht

Gemäss nationalem Recht sind Personen aufgrund persönlicher Zugehörigkeit für ihr weltweites Einkommen und Vermögen unbeschränkt steuerpflichtig, wenn sie ihren steuerlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz haben⁴⁰. Nachfolgend werden diese Personen als «persönlich Zugehörige» und dadurch (nach nationalem Recht) als «unbeschränkt Steuerpflichtige» bezeichnet.

Diese nach nationalem Steuerrecht begründete unbeschränkte Steuerpflicht kann durch ein anwendbares DBA beschränkt bzw. zurückgedrängt werden. Dabei bestimmt sich bei konkurrierendem unbeschränktem Steueranspruch die Ansässigkeit nach dem massgeblichen DBA⁴¹. Vorliegend wird der Begriff der Ansässigkeit in diesem DBA-rechtlichen Sinn verstanden.

Unterhalb dieser Schwelle wird nach nationalem Steuerrecht u. U. (z. B. bei physisch in der Schweiz ausgeübter Erwerbstätigkeit) eine beschränkte Steuerpflicht begründet⁴². Nachfolgend werden diese Personen als «wirtschaftlich Zugehörige» und dadurch (nach nationalem Recht) als «beschränkt Steuerpflichtige» bezeichnet.

2.1.2 Veranlagungsverfahren

2.1.2.1 Ordentliche Veranlagung

Die Einkommens- und Vermögenssteuer natürlicher Personen wird in der Schweiz üblicherweise im sog. ordentlichen Veranlagungsverfahren veranlagt⁴³. Dabei haben die Steuerpflichtigen idR im auf das Steuer- oder Bemessungsjahr folgenden Jahr ihre steuerbaren Einkünfte zu deklarieren und werden dann, nach Prüfung der Steuererklärung durch den Steuerkommissär, «veranlagt» oder «eingeschätzt». Der staatliche Steueranspruch kann erst aufgrund einer rechtskräftigen Veranlagungsverfügung durchgesetzt werden.

2.1.2.2 Quellensteuerordnung im Allgemeinen

Eine Sonderbehandlung sieht das Schweizer Steuerrecht für unselbständig erwerbende, wirtschaftlich zugehörige In- und Ausländer und persönlich zugehörige Ausländer ohne Niederlassungsbewilligung vor. Diese Personen

37 EuGH-Entscheid SCHUMACKER, Ziff. 47.

38 Vgl. diesbezüglich auch die vom EuGH nicht anerkannten Rechtfertigungsgründe: HINNY, 2004, 174.

39 Zum Status der Bürger der am 1. Mai 2004 der EU beigetretenen Staaten vgl. HINNY, 2004, 168.

40 Art. 3 DBG und Art. 3 StHG.

41 Insbesondere aufgrund einer Art. 4 OECD-MA entsprechenden Bestimmung.

42 Art. 4 f. DBG und Art. 4 StHG.

43 Gemäss Art. 122 DBG.

werden nicht ordentlich veranlagt, sondern an der Quelle besteuert, sofern die Quelle im Inland liegt (nachfolgend «Quellensteuerordnung»). Diese Quellensteuerordnung unterscheidet sich in verschiedener Hinsicht von der ordentlichen Veranlagung. Vielfach ist dabei die Quellensteuer ungünstiger (bisweilen aber auch günstiger) als die ordentliche Veranlagung. Damit steht diese Quellensteuerordnung in einem gewissen Spannungsverhältnis zum FZA-rechtlichen Verbot der Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit: Indem die Steuerordnung bei den persönlich Zugehörigen de facto eine Unterscheidung aufgrund der Staatsangehörigkeit trifft, liegt diesbezüglich in noch zu bestimmendem Umfang eine direkte Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit vor. Bei den nur wirtschaftlich Zugehörigen geht es demgegenüber um die Frage der indirekten Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit.

2.1.2.3 Personen mit und ohne Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz

Die auf Bundes- und Kantonebene weitgehend vereinheitlichte Quellensteuerordnung⁴⁴ unterscheidet zwischen wirtschaftlich und persönlich zugehörigen natürlichen Personen. Während für beide Gruppen dieselben Quellensteuertarife gelten⁴⁵, kommen im Übrigen v. a. folgende unterschiedlichen Regelungen zur Anwendung⁴⁶: Bei den nur wirtschaftlich zugehörigen Personen tritt der Quellensteuerabzug an die Stelle der im ordentlichen Verfahren veranlagten Bundes-, Kantons- und Gemeindesteuer⁴⁷. Übersteigen demgegenüber bei den persönlich Zugehörigen die quellenbesteuerten unselbständigen Erwerbseinkünfte, auf ein Jahr umgerechnet, einen bestimmten Betrag (gegenwärtig im Bund und in den meisten Kantonen CHF 120 000), so wird nachträglich eine ordentliche Veranlagung durchgeführt (nachfolgend «nachträgliche ordentliche Veranlagung»)⁴⁸. Gemäss Art. 2(e) QStV besteht zudem – nur bei diesen Personen – die Möglichkeit, dass nicht im Tarif berücksichtigte Abzüge gemäss Art. 33 DBG individuell gewährt werden (nachfolgend «Tarifkorrektur»), sofern keine nachträgliche ordentliche Veranlagung erfolgt. Bei den

persönlich Zugehörigen sieht schliesslich die Quellensteuerordnung für übrige, nicht an der Quelle besteuerte Einkünfte (z. B. Vermögenserträge) eine ordentliche Veranlagung vor (nachfolgend «ergänzende Veranlagung»)⁴⁹.

Bei der Unterscheidung zwischen wirtschaftlich und persönlich Zugehörigen knüpft die Quellensteuerordnung an die in Art. 3 und 4 f. DBG statuierten Begriffe des nationalen Steuerrechts an. Ein nach nationalem Recht begründetes umfassendes Besteuerungsrecht kann jedoch aufgrund eines anwendbaren DBA zurückgedrängt werden⁵⁰. Bei unselbständig Erwerbenden darf so u. U., aufgrund der Ansässigkeit im Ausland, anstelle des weltweiten Einkommens nur noch das in der Schweiz erzielte Erwerbseinkommen besteuert werden. Dabei stellt sich die Frage, ob eine solche Person der Quellensteuerordnung für persönlich oder wirtschaftlich Zugehörige unterliegt.

In der Praxis werden solche beschränkt Steuerpflichtige, welche aufgrund der DBA-Kollisionsnormen nur für ihr Arbeitseinkommen steuerpflichtig sind, bei der Quellensteuer z. T. als Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt behandelt. Dem ist jedoch entgegenzuhalten, dass die Verteilungsnormen des DBA-Rechts ausschliesslich steuerbegrenzendes Recht (Kollisionsrecht) darstellen⁵¹ und ohne Einfluss auf die nationalrechtlichen Qualifikationen sind. Eine solche Person gilt nach nationalem Recht, angesichts qualifizierenden Aufenthalts (Art. 3 DBG und Art. 3 StHG), nach wie vor als persönlich zugehörig, wobei aufgrund der DBA-Verteilungsnorm einzig ihr Schweizer Erwerbseinkommen besteuert werden darf⁵². Da die Quellensteuercategorien in den Art. 83 - 90 DBG (Personen mit steuerrechtlichem Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz) und Art. 91 - 101 DBA (Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt) den die Steuerpflicht begründenden Normen in Art. 3 DBG (persönliche Zugehörigkeit) und Art. 4 f. DBG (wirtschaftliche Zugehörigkeit) entsprechen⁵³, ist auch die Quellensteuer entsprechend dieser Qualifikation zu erheben. Damit muss die aufgrund des nationalen Rechts persönlich zugehörige, aber aufgrund

44 In der praktischen Anwendung bestehen jedoch erhebliche Unterschiede zwischen den Kantonen. Zudem sind, angesichts kantonal unterschiedlich hoher Einkommenssteuersätze, die Quellensteuertarife kantonal unterschiedlich hoch.

45 Art. 91 DBG iVm Art. 84 - 86 DBG und Art. 36(1) iVm Art. 32 f. StHG. Vgl. ZIGERLIG/JUD, Komm. zu Art. 91 DBG, 2000, Ziff. 11.

46 Art. 83 ff. bzw. Art. 91 ff. DBG und Art. 32 ff. und Art. 35 ff. StHG.

47 Art. 99 DBG und Art. 35(2) StHG.

48 Art. 90(2) DBG iVm Art. 4(1) Verordnung über die Quellensteuer bei der direkten Bundessteuer vom 19. Oktober 1993 (Quellensteuerverordnung [QStV], SR 642.118.2) und Ziff. 2 Anhang

QStV; Art. 34(2) StHG. Im Kanton Genf wird eine nachträgliche ordentliche Veranlagung erst ab einem Einkommen von CHF 500 000 durchgeführt.

49 Art. 90(1) DBG und Art. 34(1) StHG.

50 Etwa entsprechend den Art. 4 und 15 OECD-MA.

51 HÖHN, 1993, 87, und LOCHER, 2000, 85 f. und 88 f.

52 VON SIEBENTHAL, 1993, 143, unter Hinweis auf LOCHER/MEIER/VON SIEBENTHAL/KOLB, B 4.1 Nr. 12.

53 Vgl. Botschaft Steuerharmonisierung, 1983, 200.

des DBA u.U. nur für ihr Erwerbseinkommen beschränkt steuerpflichtige, Person als Person mit steuerrechtlichem Aufenthalt nach der Quellensteuerordnung gemäss den Art. 83 ff. DBG behandelt werden. Sie kommt mit dieser nationalrechtlichen Qualifikation als unbeschränkt steuerpflichtige Person in den Genuss der Tarifkorrektur und der nachträglichen ordentlichen Veranlagung, sofern sie die erforderlichen Voraussetzungen erfüllt⁵⁴.

2.1.2.4 Grenzgänger, Wochenaufenthalter, Kurzaufenthalter und leitende Angestellte im Besonderen

Eine Sonderbehandlung erfahren bezüglich ihrer steuerlichen Zugehörigkeit die Grenzgänger und Wochenaufenthalter. Sie sind aufgrund von Art. 3(3) DBG und Art. 3(1) StHG bei mehr als 30-tägiger Erwerbstätigkeit in der Schweiz (wobei die allabendliche oder wöchentliche Rückkehr grundsätzlich nur eine vorübergehende, und damit unbeachtliche, Unterbrechung darstellt⁵⁵) unbeschränkt steuerpflichtig. Sie gelten jedoch aufgrund ihrer ausdrücklichen Erwähnung in Art. 91 DBG als beschränkt steuerpflichtig.⁵⁶ Diese Sonderbehandlung gilt jedoch nicht für «Kurzaufenthalter»⁵⁷ und auch nicht für im Ausland ansässige «leitende Angestellte»⁵⁸, sofern diese in der Schweiz während mehr als 30 Tagen erwerbstätig sind⁵⁹. Anders als die Grenzgänger und die Wochenaufenthalter haben sie in Art. 91 DBG nämlich keine spezielle Erwähnung gefunden.

Nachfolgend werden die Unterschiede zwischen der ordentlichen Veranlagung und der Quellenbesteuerung ermittelt und auf deren Vereinbarkeit mit den FZA-rechtlichen Vorgaben überprüft.

2.2 Unterschiede in der Behandlung ordentlich und an der Quelle besteuert Arbeitnehmer

2.2.1 Steuerveranlagung und -erhebung

Bei den ordentlich Veranlagten entsteht die rechtlich durchsetzbare Zahlungsverpflichtung (nach Durchführung eines Veranlagungsverfahrens und aufgrund der definitiven Veranlagungsverfügung) vielfach erst Jahre nachdem das Einkommen erzielt wurde. Der Steuerpflichtige kann in dieser Zeit frei über den Steuerbetrag verfügen. Die Quellensteuer wird demgegenüber zwingend laufend vom Einkommen abgezogen, womit ein Liquiditätsnachteil entsteht. Dies gilt idR auch, wenn das Einkommen, aufgrund seiner Höhe, klarerweise nachträglich ordentlich veranlagt wird. (Hierbei ist anzumerken, dass in gewissen Kantonen die Möglichkeit der Befreiung von der Quellensteuer besteht, sofern der Arbeitgeber für die Steuer Sicherheit leistet⁶⁰. Auch diese Möglichkeit stellt eine Ungleichbehandlung gegenüber den übrigen Steuerpflichtigen dar, für deren Verpflichtungen keine solche Sicherstellung verlangt wird.) Dieses Quellensteuerverfahren ist einer Lohnpfändung iSv Art. 93 SchKG nicht unähnlich. Psychologisch kann die Quellenbesteuerung damit leicht als Bevormundung empfunden werden.

Davon zu unterscheiden ist die Frage der Fälligkeit und damit der Verzugszinspflicht: Die direkte Bundessteuer ordentlich Veranlagter ist jeweils am 1. März des auf die Steuerperiode folgenden Kalenderjahres fällig⁶¹. Die Verzugszinspflicht beginnt 30 Tage nach Zustellung der definitiven oder provisorischen Rechnung, mithin Ende März des auf die Steuerperiode folgenden Kalenderjahres. Damit ist die Quellensteuer zwischen 3 (für den Ende Dezember der Steuerperiode zahlbaren Monatslohn) und 14 Monate (für den Ende Januar der Steuerperiode zahlbaren Monatslohn) früher fällig als die ordentlich veranlagte Bundessteuer; im Mittel, bei ganzjähriger Beschäftigung, damit 8,5 Monate. Ausgehend von einem

54 Vgl. Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Zürich vom 24. Februar 1993, in StE 1994 B 81.6 Nr. 1. Im Ergebnis gleicher Meinung LOCHER, Komm. Einführung zu Art. 83 ff. DBG, 2004, Ziff. 12 und DERS., Komm. zu Art. 90 DBG, 2004, Ziff. 22. A. A. RICHNER/FREI/KAUFMANN, Komm. zu Art. 91 DBG, 2003, Ziff. 22.

55 BAUER-BALMELLI/NYFFENEGGER, Komm. zu Art. 3 StHG, 2002, Ziff. 9.

56 LOCHER, Komm. zu Art. 3 DBG, 2001, Ziff. 2 und 34; BAUER-BALMELLI/NYFFENEGGER, Komm. zu Art. 3 StHG, 2002, Ziff. 11.

57 Gemäss ZIGERLIG/JUD gelten als Kurzaufenthalter «im Ausland ansässige Arbeitnehmer, welche sich nur während kurzer Dauer – idR für höchstens 6 Monate – in der Schweiz aufhalten (Art. 20 der Verordnung über die Begrenzung der Zahl der Aus-

länder vom 6. 10. 1986 [BVO], SR 823.21; Ausländerausweis L)»; Komm. zu Art. 91 DBG, 2000, Ziff. 3 und 4.

58 ZIGERLIG/JUD, Komm. zu Art. 91 DBG, 2000, Ziff. 3.

59 Diese Auffassung scheinen auch die Eidg. Steuerverwaltung und die Schweizer Steuerkonferenz zu vertreten; s. Informationsstelle für Steuerfragen, Die Besteuerung an der Quelle, 2002, 4f.

60 Vgl. etwa das durch die Kantonale Steuerverwaltung des Kantons Schwyz publizierte Merkblatt über den Verzicht auf die Erhebung der Quellensteuer bei nachträglich ordentlicher Veranlagung, gültig ab 1. Januar 2001.

61 Art. 1 Verordnung über die Fälligkeit und Verzinsung der direkten Bundessteuer vom 10. Dezember 1992, SR 642.124.

langjährigen durchschnittlichen Verzugs- und Rückerstattungszinssatz von ca. 4 %⁶² ist damit die Quellensteuer bei ganzjähriger Beschäftigung um rund 2,83 % höher als die ordentlich veranlagte Steuer. Ähnliches gilt bei den Kantons- und Gemeindesteuern. Der Quellensteuertarif berücksichtigt diese Steuervorauszahlung nicht. Auch bei der nachträglichen ordentlichen Veranlagung werden die bereits entrichteten Quellensteuern im Bund nur zinslos angerechnet⁶³.

2.2.2 Steuerobjekt

Gemäss den Generalklauseln in den Art. 16(1) DBG und Art. 7(1) StHG unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte der Einkommenssteuer. Dazu gehören u. a. die hier v. a. interessierenden unselbständigen Erwerbseinkünfte⁶⁴. Zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage können vom Bruttoeinkommen, nach Abzug der gesetzlichen Sozialversicherungsbeiträge, die Gewinnungskosten abgezogen werden. Auf diese Weise wird die objektive Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen ermittelt⁶⁵. Zur Ermittlung der subjektiven Leistungsfähigkeit wird sodann den persönlichen, familiären und sozialen Verhältnissen der Steuerpflichtigen mit verschiedenen Abzügen bzw. unterschiedlichen Tarifen Rechnung getragen. Massgebend sind dabei die Verhältnisse am Ende des Kalenderjahres. Ändern sich die familiären Verhältnisse während des Kalenderjahres (z. B. zufolge Heirat oder Geburt eines Kindes), so wird diesem Umstand bei der ordentlichen Veranlagung idR für das ganze Jahr Rechnung getragen⁶⁶.

Der Quellensteuer unterliegen ebenfalls die unselbständigen Erwerbseinkünfte, jedoch brutto, d. h. vor jeglichen Abzügen⁶⁷. Ein Teil, jedoch nicht alle, der oben erwähnten Abzüge sind gemäss Art. 86 DBG pauschal im Tarif enthalten⁶⁸. Ausserdem wird den persönlichen und familiären Verhältnissen (Zivilstand, Kinder und Doppelverdiener) auch mit unterschiedlichen Tarifen Rech-

nung getragen. Diesbezüglich ist die Quellensteuer für Personen mit und ohne Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz einheitlich ausgestaltet. Gemäss Art. 1(2) QStV sind die persönlichen und familiären Verhältnisse des Steuerpflichtigen im Zeitpunkt der Auszahlung, Überweisung, Gutschrift oder Verrechnung der steuerbaren Leistung massgebend. Üblicherweise sind dies die Verhältnisse am Ende des jeweiligen Monats. Bei Geburt eines Kindes Mitte Dezember kann damit nur für den Monat Dezember ein entsprechender Abzug bzw. Tarif geltend gemacht werden.

Bei den nur *wirtschaftlich* zugehörigen Quellensteuerpflichtigen tritt der Quellensteuerabzug an die Stelle der im ordentlichen Verfahren veranlagten Bundes-, Kantons- und Gemeindesteuer⁶⁹. Effektiv höhere Abzüge scheinen aufgrund des Gesetzeswortlauts keiner nachträglichen Korrektur zugänglich zu sein⁷⁰. Damit werden im Tarif nicht enthaltene und gegenüber den Pauschalabzügen effektiv höhere Abzüge grundsätzlich nicht berücksichtigt. In der Praxis wird dies z. T. jedoch etwas relativiert und u. U., jedoch in sehr geringem Umfang, trotzdem eine Tarifkorrektur zugelassen. Dies gilt v. a. für Säule-3a-Beiträge. Die Praxis hierzu ist jedoch sehr uneinheitlich, wie generell zur Tarifkorrektur.

Überschreitet das Jahreseinkommen bei *persönlich* zugehörigen Quellensteuerpflichtigen die Schwelle gemäss Art. 4(1) QStV iVm Ziff. 2 Anhang QStV von gegenwärtig CHF 120 000, so wird nachträglich eine ordentliche Veranlagung durchgeführt. Es können damit alle Abzüge in effektiver Höhe geltend gemacht werden. Bei tieferem Einkommen stellt sich die Frage einer allfälligen Tarifkorrektur. Diesbezüglich lässt gemäss Zigerlig/Jud eine verfassungs- und staatsvertragskonforme Auslegung nur den Schluss zu, dass Art. 86 DBG den Kreis der möglichen Abzüge nicht abschliessend umschreibt⁷¹ und dass den «nicht pauschalisierten Abzügen nachträglich – und allenfalls individuell nach Belegen –

62 Anhang zur Verordnung über die Fälligkeit und Verzinsung der direkten Bundessteuer vom 10. Dezember 1992. Angesichts der Unfreiwilligkeit der Quellensteuervorauszahlung muss m. E. der Verzugszinssatz – und nicht der Vorauszahlungszinssatz – als Richtschnur gelten.

63 Art. 4(1) QStV. In den Kantonen wird die Quellensteuer z. T. verzinst. So sieht Rz 43 der Weisung des Kantonalen Steueramts Zürich zur nachträglichen Veranlagung (Nr. 28/850) vor, dass die Quellensteuer per 30. September des Steuerjahres gutgeschrieben und entsprechend verzinst wird.

64 Art. 17 f. DBG und Art. 7(1) StHG.

65 BLUMENSTEIN/LOCHER, 2002, 242.

66 Art. 213(2) DBG.

67 Art. 84(1) DBG und Art. 32(3) StHG.

68 Art. 86(1) DBG und Art. 33(3) StHG. Die entsprechende Zusam-

mensetzung des Tarifs wurde für die direkte Bundessteuer erstmals im Juli 2004 publiziert: Eidg. Steuerverwaltung, Allgemeine Dienste DVS, Direkte Bundessteuer, Übersicht über die Berechnungsgrundlage der Quellensteuertarife 2001 und 2005, vom 1. Juli 2004. Vgl. die zutreffende Kritik von Locher an der Intransparenz hinsichtlich der idR nicht publizierten Zusammensetzung der Quellensteuertarife: LOCHER, Komm. zu Art. 85 DBG, 2004, Ziff. 5.

69 Art. 99 DBG und Art. 35(2) StHG.

70 Dies ergibt sich auch aus der QStV, welche die Tarifkorrektur gemäss Art. 2(e) QStV und die nachträgliche ordentliche Veranlagung gemäss (Art. 90[2] DBG iVm Art. 4 QStV) nur für Personen mit steuerrechtlichem Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz vorsieht.

71 ZIGERLIG/JUD, Komm. zu Art. 86 DBG, 2000, Ziff. 5.

in angemessener Weise Rechnung zu tragen» sei⁷². Pauschalisiert sind die Abzüge für Berufskosten (d. h. die Fahrtkosten, die Kosten der Auswärtsverpflegung sowie die «für die Ausübung des Berufs erforderlichen Kosten») und die Abzüge für Versicherungsprämien und Sparzinsen⁷³. Diese Kosten könnten somit nach dieser Auffassung nicht in ihrer effektiven Höhe abgezogen werden. Auch bei der Auslegung von Art. 2(e) QStV bleibt unklar, ob die nicht pauschal berücksichtigten und auch nicht in Art. 33 DBG geregelten Weiterbildungs- und Umschulungskosten keiner nachträglichen Berücksichtigung zugänglich sind. Berücksichtigbar scheinen demgegenüber Schuldzinsen, Renten- und Alimentenzahlungen, Heil- und Pflegekosten und Beiträge an die Säule 3a⁷⁴. Die diesbezüglich in den Kantonen geübte und in Merkblättern publizierte Praxis ist sehr uneinheitlich. Die meisten Kantone lassen eine Tarifkorrektur hinsichtlich von Säule-3a-Beiträgen, Alimentenzahlungen und Schuldzinsen zu. Wesentlich weniger Kantone lassen den Abzug von Spenden und Krankheitskosten zu. Nur wenige Kantone anerkennen effektive Weiterbildungs- und Umschulungskosten.

Insgesamt kann gesagt werden, dass die in den Kantonen geübte Praxis zur Tarifkorrektur sehr heterogen ist. In den meisten Fällen sind insbesondere auch Gewinnungskosten nicht in vollem, effektivem Umfang zum Abzug zugelassen. Am ehesten werden Säule-3a-Beiträge nachträglich zum Abzug zugelassen.

2.2.3 Bemessungsperiode (Jahressteuerausgleich)

Für die Einkommenssteuer natürlicher Personen gilt das Einkommen eines Kalenderjahres als Berechnungsgrundlage⁷⁵. Der jährlich geschuldete Steuerbetrag ergibt sich dabei aus der Multiplikation des Jahresreineinkommens mit dem Steuertarif. Monatliche Einkommensschwankungen, z. B. bei jährlich ein- oder zweimalig ausbezahlten Boni oder Gratifikationen oder bei umsatzbezogener Entlohnung, fliessen auf das ganze Jahr verteilt in die Bemessungsgrundlage ein.

Für die an der Quelle erhobene Einkommenssteuer gilt grundsätzlich das Einkommen jedes einzelnen Monats als Berechnungsgrundlage. Der anwendbare Steuersatz ergibt sich dabei, anders als bei der ordentlichen Veranlagung, allein aufgrund des im betreffenden Monat erzielten steuerbaren Einkommens. Monatliche Schwan-

kungen des Einkommens führen aufgrund der progressiven Ausgestaltung der Steuertarife gegenüber der ganzjährigen Einkommensbemessung zu einer überproportionalen Besteuerung, insbesondere bei einmalig ausbezahlten, erheblichen Boni oder Gratifikationen. Nur in den sechs romanischen Kantonen Freiburg, Genf, Jura, Tessin, Waadt und Wallis bestehen Regelungen zur Vermeidung dieser Überbesteuerung (sog. Jahressteuerausgleich). Dabei geht es im Grundsatz darum, am Ende des Kalenderjahres nachträglich die Steuer, welche sich aufgrund des Gesamtjahreseinkommens ergibt, zu ermitteln und die Differenz gegenüber der bisher monatlich zu viel abgezogenen Steuer zurückzuerstatten. In den übrigen Kantonen wird eine allfällige Überbesteuerung ohne Korrekturmöglichkeiten hingenommen.

2.2.4 Steuermass

Das auf die Berechnungsgrundlage anwendbare Steuer-mass ergibt sich im ordentlichen Verfahren aus den für Bund und Kanton gesetzlich festgelegten Steuersätzen und (nur hinsichtlich der Kantons- und Gemeindesteuern) den Kantons- und Gemeindesteuerfüssen (zwei individuelle Hebesätze). Damit unterscheidet sich die Steuerbelastung nicht nur unter den Kantonen, sondern innerhalb der Kantone auch unter den Gemeinden.

Beim Quellensteuertarif wird demgegenüber ein kantonsweiter Durchschnittssteuernfuss angewendet. Dies benachteiligt Quellensteuerpflichtige mit Aufenthalt in Gemeinden mit niedrigem Steuernfuss und begünstigt diejenigen in Gemeinden mit hohem Steuernfuss gegenüber den übrigen Steuerpflichtigen. Dass dieser Unterschied erheblich sein kann, zeigt das Beispiel des Kantons Zürich. Auch hier fliesst gemäss § 89(3) StG das gewogene Mittel der Gemeindesteuerfüsse in den Quellensteuertarif ein. Dieses beträgt im Jahre 2004, ohne Kirchensteuer, 107 %. Einschliesslich der Staatssteuer kommt ein Steuernfuss von 207 % zur Anwendung. Demgegenüber beträgt der effektiv anwendbare Steuernfuss in der Stadt Zürich 222 % und in Thalwil 177 %. Damit wird ein Quellensteuerpflichtiger gegenüber den ordentlich Veranlagten in der Stadt Zürich effektiv um ca. 7 % besser und in Thalwil effektiv um ca. 17 % schlechter gestellt.

Sodann berücksichtigen einige Kantone in ihren Quellensteuertarifen den im ordentlichen Tarif enthaltenen Steuerfreibetrag nicht⁷⁶.

72 ZIGERLIG/JUD, Komm. zu Art. 86 DBG, 2000, Ziff. 5; ebenso AGNER/JUNG/STEINMANN, Komm. zu Art. 86 DBG, 1995, Ziff. 5. Für die Bundessteuer vgl. dazu Art. 2(e) QStV.

73 Eidg. Steuerverwaltung, Allgemeine Dienste DVS, Direkte Bundessteuer, Übersicht über die Berechnungsgrundlage der Quellensteuertarife 2001 und 2005, vom 1. Juli 2004.

74 ZIGERLIG/JUD, Komm. zu Art. 86 DBG, 2000, Ziff. 5.

75 Art. 43 bzw. Art. 209f. DBG.

76 So etwa die Kantone ZH, GL, SO oder LU.

Wechselt der beschränkt bzw. unbeschränkt (Quellen-) Steuerpflichtige unterjährig den Arbeits- bzw. Aufenthaltskanton, so kommt ab dem Folgemonat das Steuer-mass des Zuzugskantons zur Anwendung. Bei ordentlich Veranlagten ist der Wohn- oder Aufenthaltsort am Ende der Steuerperiode für die ganze Periode massgebend. Damit wird der Quellensteuerpflichtige bei einem Umzug in einen Kanton mit tieferem Steuerniveau gegenüber den ordentlich Veranlagten ungünstiger behandelt. Umgekehrt wird er besser behandelt bei einem unterjährigen Umzug in einen Kanton mit höherem Steuerniveau.

Die kalte Progression wird schliesslich in den Quellensteuertarifen erst ein Jahr später als in den ordentlichen Steuertarifen ausgeglichen⁷⁷.

2.2.5 Rasche Verwirkung der Ansprüche und ungenügende Information

In vielen Kantonen können Tarifkorrekturen nur geltend gemacht werden, wenn der Steuerpflichtige am Ende der Steuerperiode noch steuerpflichtig ist. Bei unterjährigem Wegzug verwirkt er den entsprechenden Anspruch. Zudem kann die Tarifkorrektur vielfach nur bis Ende März des auf die Steuerperiode folgenden Jahres geltend gemacht werden. In Kombination mit der nachfolgend erwähnten, vielfach ungenügenden Information der Quellensteuerpflichtigen wirkt sich diese kurze Frist nachteilig aus.

Schliesslich ist darauf hinzuweisen, dass Quellenbesteuerte über ihre Rechte (z. B. auf eine Tarifkorrektur) vielfach weniger intensiv informiert werden als ordentlich Veranlagte, welche jährlich, zusammen mit der Steuererklärung, eine detaillierte Wegleitung erhalten. Nur einzelne Kantone, wie z. B. GL, NE und SH, informieren anfangs Jahr alle Quellensteuerpflichtigen, dass sie innert bestimmter Frist verschiedene nachträgliche Abzüge geltend machen können. Zwar bestehen in den meisten anderen Kantonen in elektronischer oder anderer Form entsprechende Merkblätter und Weisungen⁷⁸. Diese müssen aber aktiv nachgefragt werden.

2.2.6 Zusammenfassung

Zusammenfassend werden Quellensteuerpflichtige gegenüber im ordentlichen Veranlagungsverfahren veranlagten Personen wie folgt unterschiedlich behandelt (bei Personen, welche nachträglich ordentlich veranlagt werden, betrifft dies nur die ersten beiden Aspekte):

- sofortige Erhebung der Steuer an der Quelle (beim Arbeitgeber) gegenüber einer erst wesentlich später

durchsetzbaren Zahlung durch den Arbeitnehmer bei der ordentlichen Veranlagung. Neben dem Liquiditätsnachteil kann dieses lohnpfändungsähnliche Vorgehen als Bevormundung empfunden werden;

- zum blossen Liquiditätsnachteil kommt die davon zu unterscheidende fehlende Verzinsung der «Steuer-vorauszahlung» der Quellensteuerpflichtigen hinzu;
- Quellensteuerpflichtige können weitere, im Tarif nicht oder nur pauschal berücksichtigte Abzüge z. T. nicht geltend machen. Dies betrifft u. a. auch Gewinnungskosten;
- teilweise keine Berücksichtigung des Steuerfreibetrags im Quellensteuertarif;
- fehlender Jahressteuerausgleich bei nicht nachträglich ordentlich Veranlagten in vielen Kantonen. Selbst in den Kantonen, welche ein solches Verfahren vorsehen, ist das Verfahren auf bestimmte Standardsituationen beschränkt;
- Anwendung eines kantonsweiten Durchschnittssteuermasses in praktisch allen Kantonen: Dies benachteiligt Steuerpflichtige in steuergünstigen Gemeinden und bevorteilt Steuerpflichtige in Gemeinden mit hohem Steuerfuss;
- keine Berücksichtigung der übrigen (ausländischen) Einkünfte für die Steuersatzbestimmung von beschränkt Steuerpflichtigen;
- idR Berücksichtigung der Veränderung persönlicher und familiärer Verhältnisse ab dem betreffenden Monat und nicht für das ganze Jahr;
- anteilige steuerliche Zugehörigkeit zu den betroffenen Kantonen bei unterjährigem Wohnsitz oder Aufenthaltsortswechsel innerhalb der Schweiz. Gegenüber ordentlich besteuerten Personen werden damit Quellensteuerpflichtige benachteiligt, welche in einen Kanton mit tiefem Steuerniveau umziehen;
- Ausgleich der kalten Progression mit einjähriger Verzögerung;
- verfahrensmässig nur eingeschränkte und zeitlich begrenzte Möglichkeit der Geltendmachung einer Tarifkorrektur.

2.3 Beispiel

Das nachfolgende Beispiel veranschaulicht die erwähnten Ungleichbehandlungen der Quellenbesteuerten gegenüber den ordentlich Veranlagten auch in zahlenmässiger Hinsicht.

2.3.1 Sachverhalt

X. (römisch-katholisch) ist ansässiger Ausländer ohne fremdenpolizeiliche Niederlassungsbewilligung und ar-

77 AGNER/JUNG/STEINMANN, Komm. zu Art. 86 DBG, 1995, Ziff. 4.b.

78 Ausnahmen: BE und NW.

beitet im Jahre 2004 für eine schweizweit tätige Baugruppe. Er erzielt im Akkordlohn monatlich schwankende Einkünfte. Er erzielt keine weiteren Einkünfte und verfügt über kein Vermögen. Von Anfang Januar bis Ende Juni 2004 arbeitet und wohnt X. im relativ steuer-günstigen Muri, Kanton Bern. Ende Juni 2004 heiratet er (ohne dabei aus der Quellensteuer entlassen zu werden), und es kommt gleichzeitig ein gemeinsames Kind zur Welt. Im Juli zieht er um nach Thalwil, Kanton Zürich. Während der Bauferien absolviert er einen Management-Lehrgang in Bauführung. Die Kurskosten (Weiterbildungskosten iSv Art. 26[1][d] DBG) belaufen sich auf CHF 10 000. X. fährt in beiden Kantonen mit dem Fahrrad zur Arbeit, und seine Mittagsverpflegung wird vom Arbeitgeber teilweise verbilligt.

2.3.2 Steuerliche Behandlung

Als Ausländer ohne Niederlassungsbewilligung wird X. gemäss Art. 83 DBG und entsprechend Art. 32 StHG an der Quelle besteuert. Das heisst, die Einkommenssteuer wird monatlich von seinem Einkommen abgezogen. Da sein jährliches Einkommen weniger als CHF 120 000 beträgt, qualifiziert er sich nicht für die nachträgliche ordentliche Veranlagung.

Berechnung der Quellensteuer

	Bruttolohn in CHF	Steuersatz in % ⁷⁹	Steuerabzug in CHF
<i>Kanton Bern</i>			
Januar	3 500	8,40	294.00
Februar	18 000	27,14	4 885.20
März	9 000	18,45	1 660.50
April	9 500	19,11	1 815.45
Mai	12 000	22,05	2 646.00
Juni	1 500	0,88	13.20
<i>Kanton Zürich</i>			
Juli	1 500	0,27	4.05
August	13 000	11,33	1 472.90
September	4 000	1,58	63.20
Oktober	15 000	13,60	2 040.00
November	13 000	11,33	1 472.90
Dezember	10 000	8,22	822.00
total			
Quellensteuer	110 000	15,63	17 189.40

Wäre X. Schweizer Bürger (oder Ausländer mit Niederlassungsbewilligung), so würde er ordentlich veranlagt. Anders als bei der Quellensteuer, welche vom Bruttoein-

kommen berechnet wird, wird in der ordentlichen Veranlagung die Steuer vom Nettoeinkommen, nach Abzug von Sozialversicherungs- und anderen Abzügen, berechnet. Während bei den Sozialversicherungsabzügen nachfolgend von den gesetzlich vorgesehenen Prozentsätzen ausgegangen wird, entsprechen die übrigen Abzüge denjenigen, welche auch im Bundesquellensteuertarif enthalten sind. Bei der ordentlichen Veranlagung ist sodann das Kalenderjahr und nicht der einzelne Monat die massgebliche Bemessungsperiode. Damit werden die unterschiedlich hohen monatlichen Einkommen ausgeglichen. Des Weiteren werden die Weiterbildungskosten, welche im Quellensteuerverfahren idR nicht abzugsfähig sind, zum Abzug zugelassen. Zudem wären der Wohnort sowie die persönlichen und familiären Verhältnisse am Ende des Jahres nicht nur anteilig, sondern für das ganze Kalenderjahr massgebend. Schliesslich wäre auch das konkrete Steuerniveau der betreffenden Wohnortgemeinde für die Steuerbemessung massgebend.

Berechnung der ordentlichen Steuer

Bruttolohn (CHF)	110 000	
Sozialversicherungsbeiträge:		
– AHV (4,2%) ⁸⁰	4 620	
– IV (0,7%) ⁸¹	770	
– EO (0,15%) ⁸²	165	
– ALV (1% v. 106 800) ⁸³	1 068	
– berufliche Vorsorge (4,5%) ⁸⁴	4 950	
Nettolohn II		
(gemäss Lohnausweis)	98 427	
	Staats-	Bundes-
	steuer⁸⁵	steuer⁸⁶
Berufskosten (CHF):		
– Weiterbildungskosten	10 000	10 000
– Pauschalabzug	2 953	2 953
– Fahrtkosten, ausw. Verpflegung	2 200	2 200
Versicherungsprämien/Sparzinsen	5 800	3 800
Kinderabzug	5 400	5 600
steuerbares Einkommen (CHF)	72 074	73 874
ordentliche Besteuerung (Thalwil)		
Steuerschuld Kanton und Gemeinde	5 976	
direkte Bundessteuer	1 081	
total Steuerschuld (CHF)	7 057	
Steuerbelastung (bezogen auf den Bruttolohn)	6,42%	

Im konkreten Fall beträgt die Quellensteuer CHF 17 189.40. Wäre X. Schweizer, würde er nicht an der Quelle besteuert, sondern ordentlich veranlagt. Die da-

79 BE (Januar bis Juni): Steuertabellen für die Quellensteuer, Ausgabe 2002 (gemäss Auskunft auch gültig für 2003 und 2004), Tarif A – alleinstehende Person, mit Kirchensteuer; ZH (Juli bis Dezember): Monatliche Steuer mit Kirchensteuer, gültig ab 1. Januar 2004, Tarif B1.

80 Art. 5(1) AHVG.

81 Art. 3(1) IVG.

82 Art. 27(1) EOG iVm Art. 23a EOV.

83 Art. 3(2) und (3) AVIG.

84 Die Höhe des Beitrages an die berufliche Vorsorge entspricht der Berechnungsgrundlage der Eidg. Steuerverwaltung für die Berechnung des Quellensteuertarifs 2001 und 2005 (vgl. FN 68).

85 Abzüge für die Kantons- und Gemeindesteuern gemäss Wegleitung Zürich, S. 23 ff.

86 Abzüge für die direkte Bundessteuer gemäss Wegleitung Zürich, S. 23 ff.

bei geschuldete Steuer würde lediglich CHF 7057 betragen. X. wird damit aufgrund seiner ausländischen Staatsangehörigkeit um CHF 10 132.40 oder um 144 % höher besteuert. Anders ausgedrückt würde X., wäre er Schweizer, nur 41 % der Steuer bezahlen, welche er als Ausländer zu entrichten hat.

Hauptsächlich die folgenden Aspekte sind vorliegend verantwortlich für diese Höherbesteuerung:

- fehlender Jahressteuerausgleich: Die Quellensteuer fällt so um CHF 2800 oder 19,5% höher aus;
- durchschnittlicher, anstelle des tatsächlich am betroffenen Wohnort anwendbaren Steuerfusses: Für die Gemeinde Thalwil macht das rund 17 % aus⁸⁷;
- keine Berücksichtigung der Weiterbildungskosten im Quellensteuertarif, auch nicht im Rahmen der sog. Tarifkorrektur: Würde monatlich ein Abzug von CHF 833 (CHF 10 000/12) berücksichtigt, so würde dies zu einer um CHF 2037 tieferen Steuer führen. Die Mehrsteuer beträgt rund 13 %;
- nur anteilige Berücksichtigung des unterjährigen Wohnortswechsels und der sich unterjährig ändernden persönlichen und familiären Verhältnisse: Würde der Quellenbesteuerte für das ganze Jahr als in Thalwil steuerpflichtiger Verheirateter mit einem Kind behandelt, so würde er gar CHF 5869 weniger bezahlen. Die Mehrsteuer beträgt hier rund 52 %.

2.3.3 Beurteilung

Beim vorliegenden Beispiel handelt es sich um einen Extremfall (wobei sich die Situation ohne weiteres noch weiter verschärfen liesse: Geburt von mehreren Kindern und erst im Dezember, Umzug in eine steuergünstigere Gemeinde, grössere Einkommensschwankungen, höhere Weiterbildungskosten etc.). Die Steuer fällt mit dem knapp Zweieinhalbfachen der ordentlicherweise geschuldeten Steuer denn auch wesentlich höher aus als bei einem Schweizer in gleichen Verhältnissen. Nach hier vertretener Auffassung wäre jedoch bereits eine Mehrbelastung von 10 %, allein aufgrund der ausländischen Staatsangehörigkeit, mit dem FZA-rechtlichen Diskriminierungsverbot unvereinbar.

3 Beurteilung der unterschiedlichen Behandlung

3.1 Anforderungen des FZA

Art. 1(d), 2, 7(a) FZA sowie Art. 9 Anhang I FZA enthalten die für unselbständig Erwerbende relevanten Diskri-

minierungsverbote aufgrund der ausländischen Staatsangehörigkeit. Diese Diskriminierungsverbote verbieten grundsätzlich jegliche (und damit auch jede der oben erwähnten) Ungleichbehandlungen aufgrund der Staatsangehörigkeit. Sind mit anderen Worten die Verhältnisse im Übrigen gleich oder vergleichbar, so ist es unzulässig, eine Person alleine aufgrund ihrer ausländischen Staatsangehörigkeit schlechter zu behandeln. In diesem Bereich der direkten Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit sind, gemäss Art. 21(3) FZA, einzig verhältnismässig angewendete Massnahmen zur Sicherung des Steuerbezugs zulässig. Diese Anforderungen sind insbesondere massgebend bei der Beurteilung der Quellenbesteuerung von ansässigen Personen, welche der Quellensteuer gemäss Art. 83 ff. DBG unterliegen.

Das FZA-rechtliche Diskriminierungsverbot verbietet ausserdem die steuerliche Ungleichbehandlung von beschränkt gegenüber unbeschränkt Steuerpflichtigen, soweit sich diese in vergleichbaren Verhältnissen befinden. Dieses Verbot ist v. a. massgebend bei der Beurteilung der Quellensteuerordnung von nicht-ansässigen, nur wirtschaftlich Zugehörigen. Entsprechend der einschlägigen EuGH-Rechtsprechung sind diese Verhältnisse hinsichtlich der Aspekte, welche die objektive Leistungsfähigkeit betreffen (v. a. Abzug der Gewinnungskosten), sowie von Verfahrens- und Tariffragen in jedem Fall vergleichbar. Mithin müssen beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtige diesbezüglich (und damit hinsichtlich der meisten der oben genannten Aspekte) gleich behandelt werden, unabhängig vom in der Schweiz erzielten Anteil ihrer Gesamteinkünfte. Nur hinsichtlich der persönlichen, familiären und sozialen Verhältnisse ist eine Ungleichbehandlung von Ansässigen und Nicht-Ansässigen zulässig. Von den oben erwähnten Ungleichbehandlungen betrifft dies (i) die Möglichkeit des Abzugs von (neben den Gewinnungskosten) weiteren allgemeinen und Sozialabzügen, (ii) die bei interkantonaem Umzug frühere Berücksichtigung der persönlichen und familiären Verhältnisse und (iii) die Anwendung des Steuerfreibetrags (welcher ebenfalls vorab sozialen Zielen dient). Erzielt ein beschränkt Steuerpflichtiger jedoch den überwiegenden Anteil seiner Einkünfte in der Schweiz (Quasi-Ansässiger), ist er auch diesbezüglich gegenüber den unbeschränkt Steuerpflichtigen gleich zu behandeln.

Im Einzelnen ist zur Vergleichbarkeit der Verhältnisse der ansässigen Quellenbesteuerten gegenüber den übrigen ansässigen Steuerpflichtigen Folgendes zu sagen:

3.2 Ansässige EU- und EFTA-Bürger im Besonderen

Persönlich zugehörige Ausländer ohne fremdenpolizeiliche Niederlassungsbewilligung werden für ihr unselb-

87 Vgl. oben, Abschn. 2.2.4.

ständiges Erwerbseinkommen an der Quelle und nicht im ordentlichen Veranlagungsverfahren besteuert⁸⁸. Bei Erhalt der Aufenthaltsbewilligung (EU-Staatsangehörige haben darauf nach einem «ordnungsgemässen und ununterbrochenen» Ablauf von fünf Jahren Anspruch⁸⁹), bei Erwerb der schweizerischen Staatsbürgerschaft oder bei Heirat mit einem Schweizer Staatsbürger oder mit einem Niedergelassenen wird die Quellensteuer durch die ordentliche Veranlagung abgelöst. Schweizer werden demgegenüber, auch in den ersten fünf Jahren nach einem Zuzug aus dem Ausland, ordentlich veranlagt und nicht an der Quelle besteuert. Es findet mithin eine Ungleichbehandlung aufgrund der Staatsangehörigkeit statt.

Es stellt sich damit die Frage, ob die oben ermittelte Schlechterbehandlung aufgrund der Anwendung von Art. 83 ff. DBG und Art. 32(1) StHG tatsächlich eine unzulässige direkte Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit darstellt. Dazu ist zu prüfen, ob neben der unterschiedlichen Staatsangehörigkeit die Verhältnisse ansonsten vergleichbar sind. (Dass sie gleich sind, ist weder gemäss Art. 2 FZA noch nach neuerer bundesgerichtlicher Rechtsprechung zu Art. 8 BV notwendig.) Sind sie vergleichbar, kann eine solche direkte Ungleichbehandlung aufgrund der Staatsangehörigkeit u. U. noch als verhältnismässige Massnahme zur Sicherung des Steuerbezugs gerechtfertigt werden⁹⁰. Sind die Verhältnisse jedoch nicht vergleichbar, ist zu prüfen, ob die ungleiche Behandlung durch die Verschiedenheit der Verhältnisse gerechtfertigt ist.

Das Bundesgericht beurteilte bisher unter dem verfassungsmässigen Gleichbehandlungsgebot die Verhältnisse von Quellenbesteuerten gegenüber den übrigen persönlich zugehörigen Personen wie folgt als unterschiedlich (in chronologischer Abfolge, wobei die neuesten Erwägungen zuerst erwähnt werden)⁹¹:

- Die Personen halten sich nur kurzfristig und vorübergehend in der Schweiz auf; entsprechend ist das zeitlich aufwendige ordentliche Veranlagungsverfahren nicht ohne weiteres durchführbar bzw. den Steuerpflichtigen zumutbar.
- Es geht um eine grosse Zahl betroffener Ausländer: Die ordentliche Veranlagung wäre administrativ nur schwer zu bewältigen.
- Die Zahl der Fremdarbeiter, welche das Land ohne Bezahlung der Steuern verlassen, nimmt zu.
- Das ordentliche Veranlagungsverfahren ist für diese Personen ungewohnt und aus sprachlichen Gründen

schwierig, so dass fremde Hilfe in Anspruch genommen werden muss; entsprechend würde die Veranlagung verzögert.

Das Bundesgericht geht bei seinen Überlegungen zur Ungleichheit der Verhältnisse offensichtlich von einem bestimmten Bild des Quellensteuerpflichtigen aus: Dieser tritt in grosser Zahl auf und hält sich nur kurzfristig und vorübergehend in der Schweiz auf⁹². In früheren Entscheiden war dieser Quellensteuerpflichtige zudem mit dem ordentlichen Veranlagungsverfahren überfordert und hatte allenfalls die Absicht, sich der Besteuerung zu entziehen⁹³. Aus diesen Gründen scheint dem Bundesgericht die Situation gegenüber den ansässigen Schweizern ungleich zu sein und damit die Besteuerung an der Quelle sachgerecht. Die vom Bundesgericht ermittelten unterschiedlichen Verhältnisse scheinen sich vorab auf die Zweckmässigkeit der speziellen Art der Steuererhebung (an der Quelle) zu beziehen. Dabei geht es v. a. darum, die Steuererhebung mit möglichst geringem Verwaltungsaufwand sicherzustellen. Diese Verallgemeinerung der Verhältnisse dieser Personengruppe wird jedoch der Realität in vielen Fällen nicht gerecht. Viele Quellensteuerpflichtige haben die Absicht des langfristigen Verbleibs in der Schweiz und sind mit dem Veranlagungsverfahren in ähnlichem Masse wie manch anderer Steuerpflichtige gefordert. Zudem tragen sich vermutlich nur die wenigsten der Quellensteuerpflichtigen mit der Absicht, Steuern zu hinterziehen. Die Verhältnisse der Quellensteuerpflichtigen sind daher in vielen Fällen mit denjenigen der übrigen Steuerpflichtigen zumindest vergleichbar. Trotzdem lässt sich wohl nicht von der Hand weisen, dass neu zuziehende Ausländer, selbst wenn sie hier ansässig werden, mit grösserer Wahrscheinlichkeit früher oder später wieder wegziehen, als dies bei Schweizern der Fall ist. Nach hier vertretener Auffassung ist dieser Unterschied jedoch zu geringfügig, um die dargestellte, substantiell andere steuerliche Behandlung durch die Quellenbesteuerung zu rechtfertigen. Mit anderen Worten stellt die Quellenbesteuerung, in ihrer heutigen Ausgestaltung, eine unverhältnismässige Andersbehandlung gegenüber den Schweizern dar.

In diesem Zusammenhang ist auch Art. 21(3) FZA zu sehen. Danach sind verhältnismässige Massnahmen zur Sicherung des Steuerbezugs zulässig. Solche Massnahmen müssen geeignet sein, dürfen nicht über das Erforderliche hinausgehen, und es muss die Zweck-Mittel-Rela-

88 Art. 83 DBG und Art. 32(1) StHG.

89 Bundesamt für Zuwanderung, Integration und Auswanderung, Weisungen und Erläuterungen über Einreise, Aufenthalt und Arbeitsmarkt (ANAG-Weisungen), Ziff. 333.

90 Art. 21(3) FZA.

91 BGE 124 I 247 E. 6.a, BGE 96 I 45 E. 4, und BGE 91 I 81 E. 3.b.

92 BGE 124 I 247 E. 6.a.

93 BGE 91 I 81 E. 3.b.

tion gewahrt werden. Eine generelle Quellenbesteuerung aller Ausländer ohne Niederlassungsbewilligung dürfte diesem Massstab jedoch nicht gerecht werden.

Damit verstösst nach hier vertretener Auffassung die Quellenbesteuerung ansässiger EU- und EFTA-Bürger gegen das Personenverkehrsabkommen.

Die vom Bundesgericht ermittelten Unterschiede, soweit sie tatsächlich bestehen, beziehen sich lediglich auf die Art der Steuererhebung an der Quelle. Die Unterschiedlichkeit der Verhältnisse bezieht sich insbesondere nicht auf eine unterschiedliche Leistungsfähigkeit, was eine unterschiedlich hohe Steuer rechtfertigen könnte. Hinsichtlich der Besteuerungsmodalitäten hält das Bundesgericht denn auch fest, dass «die Ausgestaltung des Steuerabzugs, welcher notwendigerweise mit Abweichungen gegenüber dem ordentlichen Verfahren verbunden» ist, «nicht zu stossenden Ungleichheiten führen» darf⁹⁴. Mit anderen Worten wäre die Quellensteuer idealerweise gleich hoch wie die aufgrund der ordentlichen Veranlagung erhobene Steuer. Dieser verhältnismässig grobe Massstab hinsichtlich der Ausgestaltung der Quellensteuer kann unter dem FZA nach hier vertretener Auffassung nicht aufrechterhalten werden. Gemäss der neu zu berücksichtigenden EuGH-Rechtsprechung stellen nämlich auch nur geringfügige Nachteile, wie z. B. ein Zinsnachteil, einen Verstoss gegen das Diskriminierungsverbot dar. Zudem ist ein Vorteilsausgleich ausgeschlossen. Damit verstossen bei den ansässigen Steuerpflichtigen alle der oben genannten, nachteiligen Besteuerungsmodalitäten gegen das Diskriminierungsverbot aufgrund der Staatsangehörigkeit.

Insgesamt wird daher vorliegend davon ausgegangen, dass die steuerliche Belastung von ansässigen EU- und EFTA-Bürgern nicht höher sein darf als diejenige von ansässigen Schweizer Bürgern. Mithin müssen diesen Personen die gleichen Abzüge, Steuertarife, Verzinsungsmodalitäten von Steuerzahlungen etc. offen stehen wie den Schweizer Bürgern.

3.3 Unzulänglichkeiten der und Anforderungen an die Quellensteuerordnung

Die Schweizer Quellensteuerordnung, als Ausnahme gegenüber der sonst üblichen ordentlichen Veranlagung, betrifft einerseits Ausländer ohne Niederlassungsbewilligung und andererseits bloss wirtschaftlich zugehörige Personen. Sie steht damit im Spannungsfeld sowohl des Verbots der direkten als auch der indirekten Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit gemäss Art. 2 FZA und Art. 9 Anhang I FZA.

3.3.1 Ansässige EU- und EFTA-Bürger

Die Quellensteuerordnung gemäss den Art. 83 ff. DBG und Art. 32 ff. StHG birgt die Gefahr einer verbotenen Ungleichbehandlung alleine aufgrund der ausländischen Staatsangehörigkeit⁹⁵. Soweit die Quellenbesteuerung (einschliesslich der allfälligen nachträglichen ordentlichen Veranlagung⁹⁶) dabei ungerechtfertigt ungünstiger ist als die ordentliche Veranlagung, handelt es sich um eine direkte Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit^{97,98}. Eine solche steuerliche Ungleichbehandlung lässt sich unter dem freien Personenverkehr grundsätzlich kaum rechtfertigen⁹⁹. Die vorliegende Untersuchung zeigt, dass die Verhältnisse von ansässigen Ausländern ohne Niederlassungsbewilligung und von ansässigen Schweizern grundsätzlich vergleichbar sind. Ein gewisser relevanter Unterschied¹⁰⁰, v. a. hinsichtlich der potentiellen Dauer des Aufenthaltes in der Schweiz, ist jedoch nicht von der Hand zu weisen. Damit könnte u. U., angesichts der oft langen Dauer des Veranlagungsverfahrens, der Steuerbezug stärker gefährdet sein als bei Schweizern. Damit erscheinen gewisse, verhältnismässige Massnahmen zur Sicherung des Steuerbezugs gerechtfertigt. Eine generelle Quellenbesteuerung dieser Gruppe, insbesondere die Quellensteuerordnung in ihrer heutigen Ausgestaltung, stellt nach hier vertretener Auffassung jedoch eine der Unterschiedlichkeit der Situation unangemessene, unverhältnismässige Massnahme dar. Vielmehr wäre umgekehrt generell von einer Gleichbehandlung (Quellenbesteuerung für alle oder niemanden) und ausnahmsweise einer Ungleichbehand-

94 BGE 124 I 247 E. 6.a.

95 Vgl. auch VALLENDER, Komm. zu Art. 1 DBG, 2000, Ziff. 15. Vgl. LOCHER, Komm. Einführung zu Art. 83 ff. DBG, 2004, Ziff. 28, mit weiteren Hinweisen. Vgl. auch Botschaft Sektorielle Abkommen, 1999, 227.

96 Wobei sich hier die Ungleichbehandlung – neben der Erhebung der Steuer an der Quelle – auf den fehlenden Verzinsungsanspruch der Steuervorauszahlung reduziert.

97 Sollte, entgegen der hier vertretenen Auffassung, die Quellensteuerordnung für ansässige Personen (potentiell) als Tatbestand der indirekten Diskriminierung verstanden werden, so

würde dies an der nachfolgenden Beurteilung unter dem FZA nichts ändern: Das FZA verbietet nämlich sowohl die direkte als auch die indirekte Diskriminierung.

98 Vgl. dazu auch Kreisschreiben des Bundesamtes für Justiz vom 25. Juli 2003 betreffend die Anforderungen an die Nationalität und den Wohnsitz im Gesellschaftsrecht, Ziff. 14.

99 Vgl. HINNY, 2004, 173 f.

100 Nicht relevant sind nach hier vertretener Auffassung etwa die geringe Kenntnis des und die Unvertrautheit mit dem hiesigen Steuersystem oder die grosse Zahl betroffener Personen.

lung auszugehen, da wohl in vielen Fällen der Steuerbezug nicht stärker gefährdet ist als bei den übrigen Steuerpflichtigen. Dem Anliegen der besseren Sicherung des Steuerbezugs könnte nach hier vertretener Auffassung etwa mit einer generellen Straffung und Beschleunigung der Steuerveranlagung und des Steuerbezugs Rechnung getragen werden (vgl. dazu hinten).

Was die übrigen Besteuerungsmodalitäten anbetrifft (Abzüge, anwendbarer Tarif und Steuerfuss, Verzinsungsanspruch etc.) ist bei an der Quelle und ordentlich Veranlagten grundsätzlich von vergleichbaren Verhältnissen auszugehen. Eine Ungleichbehandlung, selbst wenn sie verhältnismässig geringfügig ist, ist hier unzulässig. Nach erwähnter bisheriger Rechtsprechung des Bundesgerichts dürfte die Quellensteuer im Ergebnis nicht zu stossenden Ungleichheiten führen. Der diesbezüglich vom Bundesgericht bisher angelegte Massstab ist zu revidieren. Zudem ist ein Vorteilsausgleich ausgeschlossen. Damit verstossen bei den ansässigen Steuerpflichtigen alle der oben genannten, nachteiligen Besteuerungsmodalitäten gegen das Diskriminierungsverbot aufgrund der Staatsangehörigkeit.

3.3.2 Quasi-ansässige EU- und EFTA-Bürger

Quasi-Ansässige sind im Ausland ansässig, erzielen aber den überwiegenden Anteil ihrer ehelichen Gesamteinkünfte (z. B. mehr als 90 %) in der Schweiz. Sie müssen gegenüber den Ansässigen grundsätzlich in allen Belangen gleich behandelt werden, sofern eine abweichende Behandlung, bei ansonsten gleichen oder vergleichbaren Verhältnissen, nicht unter Art. 21(3) FZA gerechtfertigt werden kann. Da sie jedoch den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen weiterhin im Ausland haben und damit dort ansässig sind, kann die Quellenbesteuerung nach hier vertretener Auffassung weitergeführt werden. Die Quellensteuer kann dabei als verhältnismässige Massnahme zur Sicherung des Steuerbezugs, iSv Art. 21(3) FZA, beurteilt werden.

Um eine materielle Benachteiligung zu vermeiden, müssen Quasi-Ansässige, unabhängig von der Höhe ihres Einkommens, Anspruch auf eine Korrektur aller oben erwähnten Ungleichbehandlungen haben. Mithin müssen sie faktisch Anspruch auf eine nachträgliche ordentliche Veranlagung haben, wobei zusätzlich der Vorauszahlung mit einer Zinsvergütung Rechnung zu tragen wäre.

3.3.3 Übrige wirtschaftlich Zugehörige

Gemäss Art. 21(2) FZA ist die besondere Art der Steuererhebung bei beschränkt steuerpflichtigen Personen, welche nicht den überwiegenden Anteil ihrer Einkünfte

in der Schweiz erzielen (d. h. bei Personen, welche nicht quasi-ansässig sind), zulässig¹⁰¹.

In materieller Hinsicht führen der vollständig fehlende Anspruch auf eine nachträgliche ordentliche Veranlagung sowie der weitgehend fehlende Anspruch auf eine Tarifkorrektur (soweit die Personen nach nationalem Recht nicht als persönlich Zugehörige gelten) zu einer ansehnlichen Zahl von Ungleichbehandlungen.

De lege ferenda müssten bei diesen übrigen wirtschaftlich Zugehörigen die objektiven Elemente der Einkommensbemessung, wie bei unbeschränkt Steuerpflichtigen, berücksichtigbar sein. Mithin haben sie Anspruch auf den Abzug pauschaler oder effektiver Gewinnungskosten, wie dies bei den ordentlich Veranlagten der Fall ist. Eine Überbesteuerung aufgrund unterschiedlich hoher Monatseinkommen ist zu vermeiden. Mithin ist die Möglichkeit eines Jahressteuerausgleichs zu eröffnen. Schliesslich dürfte der anwendbare Steuersatz nicht höher sein als bei unbeschränkt Steuerpflichtigen in vergleichbaren Verhältnissen. Dabei müsste für den letztgenannten Aspekt, nach hier vertretener Auffassung, der Steuerpflichtige sein weltweites Einkommen offen legen. Dieses wäre dann für die Satzbestimmung massgebend. Hinsichtlich des anwendbaren Steuersatzes wäre auch hier, wie bei unbeschränkt Steuerpflichtigen, auf den konkreten Aufenthalts-/Arbeitsort am Ende der Steuerperiode abzustellen.

Andererseits könnte bei diesen Personen darauf verzichtet werden, die persönlichen und familiären Verhältnisse zu berücksichtigen. D. h., die Quellensteuertarife müssten hier nicht nach Zivilstand, Kircheng Zugehörigkeit oder Anzahl Kinder differenzieren.

3.4 Lösungsvorschläge und Handlungsvarianten

Es dürfte sicher nicht ganz einfach sein, die erwähnten, zahlreichen Ungleichbehandlungen zu eliminieren und trotzdem den berechtigten Aspekten der Praktikabilität Rechnung zu tragen. Dies darf jedoch kein Grund sein, vor Reformen zurückzuschrecken. Entsprechend sei hier versucht, nicht nur die Mängel des gegenwärtigen Systems aufzudecken, sondern Ansätze möglicher Handlungsvarianten aufzuzeigen. Ich bin mir dabei durchaus bewusst, mich damit in gewissem Grade dem Vorwurf der Realitätsferne o. Ä. auszusetzen.

Die erwähnten Ungleichbehandlungen können am leichtesten durch die beiden Extremvarianten, generelle Abschaffung der Quellensteuer oder Quellensteuer für alle unselbständig Erwerbenden, behoben werden. Dabei erscheint die erste Variante, angesichts der Bezugsprobleme bei nicht oder nur kurzfristig physisch in der Schweiz

101 HINNY, 2004, 179 ff.

tätigen Personen, als nicht gangbar. Entsprechend wird auf diese Variante nicht weiter eingegangen.

Neben den beiden erwähnten Varianten wird vorliegend als dritte Möglichkeit eine Neuordnung sowohl der Quellensteuer als auch generell der Besteuerung der natürlichen Personen diskutiert. Dieser dritte Weg würde, neben Korrekturen bei der Quellensteuerordnung, durch eine generelle Vereinfachung der Abzüge und eine Straffung des Steuerbezugs eine Annäherung der ordentlichen Besteuerung an die Quellensteuerordnung bewirken. Auf diese Weise könnte die Ungleichbehandlung der Quellenbesteuerten von zwei Seiten her gemildert und gleichzeitig das Veranlagungsverfahren vereinfacht werden. Schliesslich könnte u. U. auch eine sog. flat tax diesen Ansprüchen gerecht werden¹⁰². Es würde jedoch den Rahmen dieser Arbeit sprengen, auf die Vor- und Nachteile einer solchen Steuer einzugehen.

3.4.1 Keine Änderung des bisherigen Rechts

Bisher haben es die Steuerverwaltungen und die Gesetzgeber auf Bundes- und Kantonsebene abgelehnt, die geltende Quellensteuerordnung an die veränderten Anforderungen anzupassen. Dies, obwohl der Handlungsbedarf seit einigen Jahren bekannt und an sich auch unbestritten ist¹⁰³.

Sollte sich dies auch weiterhin nicht ändern, so können Steuerpflichtige die Unvereinbarkeit der Quellensteuerordnung mit dem FZA im Rahmen der Staatsvertragsbeschwerde anfechten. Sollte das Bundesgericht der hier vertretenen Auffassung folgen, so ist früher oder später zumindest mit einzelnen punktuellen Korrekturen durch das Bundesgericht zu rechnen. Dies wird jedoch zu Rechtsungleichheiten führen, indem nur diejenigen Steuerpflichtigen, welche das Prozessrisiko auf sich nehmen, eine Korrektur ihrer Besteuerung herbeiführen können. Zudem wird dieser einzelfallweise Ansatz der Rechtssicherheit abträglich sein.

Sollte eine Korrektur der Quellensteuerordnung ausbleiben, so ist mit Interventionen seitens der EU, insbesondere der EU-Kommission, zu rechnen. Erste Schritt

te hat die Kommission dem Vernehmen nach bereits ergriffen: Im Rahmen des Gemischten Ausschusses wurde die Eidg. Steuerverwaltung im Herbst 2003 und Frühjahr 2004 offenbar aufgefordert, zur Vereinbarkeit der geltenden Quellensteuerordnung mit den FZA-rechtlichen Vorgaben Stellung zu nehmen. Es kann davon ausgegangen werden, dass der EU-Kommission der diskriminierende Charakter der Quellensteuerordnung nicht verborgen bleiben und sie entsprechend eine Anpassung fordern wird¹⁰⁴. Bis diese Neuordnung in Kraft treten kann, werden Steuerpflichtige auf dem Rechtsmittelweg individuell Unvereinbarkeiten mit dem FZA anfechten müssen.

3.4.2 Quellensteuer für alle unselbständig Erwerbenden

Denkbar wäre die generelle Einführung einer Quellensteuer mit Abgeltungswirkung für alle unselbständig Erwerbenden¹⁰⁵. Die Ausgestaltung hätte unabhängig von der Staatsangehörigkeit zu erfolgen und müsste hinsichtlich von beschränkt Steuerpflichtigen den Vorgaben des EuGH entsprechen. Mithin müsste allen beschränkt Steuerpflichtigen die Möglichkeit des Abzugs effektiver Gewinnungskosten von der Steuerbemessungsgrundlage offen stehen, wie dies auch bei unbeschränkt Steuerpflichtigen der Fall ist. Zudem dürfte der anwendbare Steuersatz nicht höher sein als bei den unbeschränkt Steuerpflichtigen. Ein Jahressteuerausgleich müsste insoweit ermöglicht werden, als dieser auch den Ansässigen offen steht. Schliesslich wären die persönlichen, familiären und sozialen Verhältnisse der beschränkt Steuerpflichtigen wie bei ansässigen Personen zu berücksichtigen, sofern jene in der Schweiz den Grossteil ihrer Einkünfte erzielen.

Dabei liesse sich ein gewisser Teil der bisherigen Abzüge ohne weiteres in die Quellensteuertarife integrieren bzw. aufgrund der Einkommenskomponenten automatisch errechnen, so dass eine allfällig mögliche nachträgliche Korrektur die Ausnahme darstellen sollte. (S. dazu auch die nachfolgend diskutierte dritte Handlungsvariante.)

102 S. dazu v. a. HALL/RABUSHKA, *Fairness & Efficiency in the Flat Tax*, Washington, DC 1995.

103 Vgl. etwa ZIGERLIG/RUFENER, *Vorbem. zu Art. 32 - 38 StHG*, 2002, Ziff. 8a - 8c.

104 Vgl. auch NZZ vom 8. Juli 2004, S. 15, wo über ein Treffen des Gemischten Ausschusses vom 7. Juli 2004 in Brüssel wie folgt berichtet wurde: «So wurde von EU-Seite bemängelt, es sei diskriminierend, wenn EU-Bürgern mit einer (Kurz-)Aufenthaltsbewilligung in der Schweiz die Steuern direkt vom Lohn abgezogen würden.»

105 Dies wurde u. a. bereits bei Einführung des DBG vorgeschlagen; vgl. Botschaft Steuerharmonisierung, 1983, 67. Vgl. auch

RIVIER, 2002/2003, 122 f., und Bericht Arbeitsgruppe Konferenz staatlicher Steuerbeamter, 1998, 32 ff. Kritisch LOCHER, *Komm. Einführung zu Art. 83 ff. DBG*, 2004, Ziff. 48, v. a. aus Gründen der Gleichbehandlung von selbständig und unselbständig Erwerbenden, des administrativen Mehraufwandes der Arbeitgeber, der Schwierigkeit, einen angemessenen Tarif aufzustellen, und schliesslich der Pflicht, in gewissen Fällen trotzdem eine «ergänzende» Steuererklärung für übrige Einkünfte und das Vermögen einzureichen. Auf ähnliche Probleme, insbesondere das Problem der Festlegung eines angemessenen und einheitlichen Steuersatzes, weist auch der Bericht Arbeitsgruppe Konferenz staatlicher Steuerbeamter, 1998, 33, hin.

Schwierigkeiten dürfte zunächst, angesichts des Systems der individuellen Gemeindesteuerfüsse, die Bestimmung des anwendbaren Steuermasses geben. Sodann würde eine solche, vom Arbeitgeber zu erhebende Steuer bei diesem zu erheblichem Mehraufwand führen. In diesem Zusammenhang wäre sicher auch die Vereinfachung der Deklaration der übrigen steuerbaren Einkünfte und Vermögen zu prüfen. Dies u. a., um die erwähnten verwaltungsökonomischen Vorteile nicht durch eine bei allen Steuerpflichtigen durchzuführende ergänzende Veranlagung zu verwässern.

3.4.3 Neuordnung des (Quellen-)Steuer-systems

Als dritte Möglichkeit wären die hauptsächlichsten Unzulänglichkeiten der geltenden Quellensteuerordnung zu beheben. Diese Minimalvariante hat vermutlich am ehesten Aussicht auf breite Zustimmung, auch wenn sie mit einschneidenden Veränderungen der heutigen Quellensteuerordnung verbunden ist. Dabei könnte gleichzeitig die Gelegenheit zu einer generellen Vereinfachung des Veranlagungsverfahrens genutzt werden. Das Problem wäre damit zusammenfassend wie folgt aus zwei Richtungen anzugehen:

Minimalvariante

Aufgrund des FZA sind nach hier vertretener Auffassung mindestens die folgenden Massnahmen zu ergreifen, wobei die heute (aufgrund von nationalem Steuerrecht) getroffene Unterscheidung der Quellensteuerordnung für persönlich und wirtschaftlich Zugehörige (gemäss Art. 83 ff. und Art. 91 ff. DBG) aufzugeben ist:

- Ansässige EU- und EFTA-Bürger sind grundsätzlich aus der Quellensteuer zu entlassen und ordentlich zu veranlagern.
- Nicht-ansässige, beschränkt Steuerpflichtige dürfen weiterhin an der Quelle besteuert werden, wobei:
 - Quasi-Ansässige, d. h. EU- und EFTA-Bürger, welche den überwiegenden Anteil ihrer (ehelichen Gesamt-)Einkünfte in der Schweiz erzielen¹⁰⁶, in jedem Fall Anspruch auf eine nachträgliche ordentliche Veranlagung haben; und
 - übrige beschränkt steuerpflichtige EU- und EFTA-Bürger in jedem Fall Anspruch auf eine Tarifkorrektur hinsichtlich der organischen Abzüge und hinsichtlich monatlich schwankender Einkünfte (Jahressteuerausgleich) haben. Zu-

dem ist sicherzustellen, dass bei ihnen das anwendbare Steuermass nicht höher ist als bei unbeschränkt Steuerpflichtigen.

Weitere Optimierungen und Vereinfachungen

Zusätzlich zu den erwähnten Massnahmen könnte – optional – das ordentliche Veranlagungsverfahren entschlackt und vereinfacht werden. Damit würde die Messlatte für die Gleichbehandlung der Quellen- gegenüber den ordentlich Besteuernten tiefer gelegt und eine nachträgliche ordentliche Veranlagung oder Tarifkorrektur vereinfacht. Insbesondere wäre die Zahl der Abzüge vom steuerbaren Einkommen deutlich zu verringern und z. T. in die Tarife zu integrieren, was weitgehend ohne grössere Probleme machbar wäre. Zudem könnte der Steuerbezug gestrafft werden, indem der Steueranspruch nicht nur hinsichtlich der definitiv, sondern – in gewissem Umfang – auch der provisorisch veranlagten Steuer durchgesetzt werden könnte. In diesem Zusammenhang wäre auch denkbar, dass der Lohnausweis gewisse pauschale Berufskostenabzüge enthalten könnte und zudem vom Arbeitgeber direkt (eventuell automatisiert) an die Steuerbehörde weitergeleitet würde. Es könnten damit generell der Steuerklärungsaufwand der Steuerpflichtigen und der Veranlagungsaufwand der Steuerverwaltung reduziert und der Steuerbezug verdichtet werden. Schliesslich wäre bei unterjährigem Wohn- oder Aufenthaltsortwechsel die Steuerpflicht anteilig aufzuteilen (wie dies bei den juristischen Personen der Fall ist), sofern das heute bei der Quellensteuer praktizierte Verfahren weitergeführt wird.

Literatur

- AGNER PETER/JUNG BEAT/STEINMANN GOTTHARD, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 1995
- BAUER-BAMELLI MAJA/NYFFENEGGER MARKUS, Komm. zu Art. 3 StHG, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2. A., Basel 2002
- BLUMENSTEIN ERNST/LOCHER PETER, System des Schweizerischen Steuerrechts, 6. A., Zürich 2002
- CORDEWENER AXEL, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, Köln 2002
- HALL ROBERT E./RABUSHKA ALVIN, Fairness & Efficiency in the Flat Tax, 2. A., Washington, DC 1995
- HINNY PASCAL, Das Diskriminierungsverbot des Personenverkehrsabkommens im Schweizer Steuerrecht, FStR 2004, 165 ff.

¹⁰⁶ Die Anwendung eines Grenzwerts von einerseits entweder mindestens 90% im Quellenstaat steuerbaren Gesamteinkünften oder andererseits maximal einem Bagatellbetrag von DEM 24 000 der im Quellenstaat nicht steuerbaren Einkünfte hat der EuGH dabei als zulässig erachtet: EuGH-Entscheidung Gschwind. Vgl. dazu oben, Abschn. 1.1.2.2.

- HÖHN ERNST, Begriff, Aufgaben und Rechtsquellen des internationalen Steuerrechts, in: Ernst Höhn (Hrsg.), Handbuch des internationalen Steuerrechts, 2. A., Bern 1993, 47 ff.
- LOCHER KURT/MEIER WALTER/VON SIEBENTHAL RUDOLF/KOLB ANDREAS, Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz–Deutschland 1971 und 1978, Basel (Loseblatt)
- LOCHER PETER, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 2. A., Bern 2000
- Kommentar zum DBG, I. Teil, Art. 1 - 48 DBG, Basel 2001; II. Teil, Art. 49 - 101 DBG, Basel 2004
- RICHNER FELIX/FREI WALTER/KAUFMANN STEFAN, Handkommentar zum DBG, Zürich 2003
- RIVIER JEAN-MARC, L'égalité devant l'impôt des travailleurs suisses et étrangers, ASA 71 (2002/03), 97 ff.
- TERRA BEN/WATTEL PETER, European Tax Law, 3. A., London/The Hague/New York 2001
- THÖMMES OTMAR, Behandlung beschränkt Steuerpflichtiger nach der Entscheidung des EuGH in der Rechtssache Schumacker, IWB Nr.6 vom 22.3.1995, 293 ff.
- VALLENDER KLAUS A., Komm. zu Art. 1 DBG, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Komm. zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Basel 2000, 3 ff.
- VON SIEBENTHAL RUDOLF, Persönlicher Geltungsbereich von Doppelbesteuerungsabkommen und Ansässigkeit, in: Ernst Höhn (Hrsg.), Handbuch des Internationalen Steuerrechts der Schweiz, 2. A., Bern 1993, 124 ff.
- ZIGERLIG RAINER/JUD GUIDO, Komm. zu Art. 83 - 101 DBG in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Komm. zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Basel 2000, 1 ff.
- ZIGERLIG RAINER/RUFENER ADRIAN, Komm. zu Art. 32 - 38 StHG in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Komm. zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2. A., Basel 2002, 621 ff.
- schen Union (EU) über den freien Personenverkehr, Quellensteuer von EU-Bürgern, Bern, Juli 1998 (zit.: Bericht Arbeitsgruppe Konferenz staatlicher Steuerbeamter, 1998)
- Botschaft zu Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer (Botschaft über die Steuerharmonisierung), vom 25. Mai 1983, BBl 1983 III 1 ff. (zit.: Botschaft Steuerharmonisierung, 1983)
- 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, jeweils mit den Seitenzahlen des Separatdruckes 99.028)
- Die Besteuerung an der Quelle, Eidg. Steuerverwaltung/Schweizer Steuerkonferenz, Informationsstelle für Steuerfragen, Bern 2002
- Empfehlung der Kommission, vom 21. Dezember 1993, betreffend die Besteuerung bestimmter Einkünfte, die von nicht Ansässigen in einem anderen Mitgliedstaat als dem ihres Wohnsitzes erzielt werden, 94/79/EG: Amtsblatt Nr. L 039 vom 10/02/1994 S. 0022 - 0028 (zit.: Kommissionsempfehlung 1993)
- Kreisschreiben des Bundesamtes für Justiz, vom 25. Juli 2003, betreffend die Anforderung an die Nationalität und den Wohnsitz im Gesellschaftsrecht

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
- GERRITSE, vom 12. Juni 2003, C-234/01
- GSCHWIND, vom 14. September 1999, C-391/97
- ROYAL BANK OF SCOTLAND, vom 29. April 1999, C-311/97
- SCHUMACKER, vom 14. Dezember 1995, C-279/93
- WIELOCKX, vom 11. August 1995, C-80/94
- ZURSTRASSEN, vom 16. Mai 2000, C-87/99

Weitere Dokumente

- Arbeitsgruppe der Konferenz staatlicher Steuerbeamter, Vertraulicher Bericht betreffend die bilateralen Verhandlungen zwischen der Schweiz und der Europäi-

Handänderungsabgaben gemäss Art. 103 Fusionsgesetz (1. Teil)

Dr. iur. Sarah Dahinden, Rechtsanwältin



*Sarah Dahinden, Dr. iur.,
Rechtsanwältin; Associate
bei Walder Wyss & Partner
Rechtsanwälte, Zürich*

Inhalt*

<p>1 Ausgangslage</p> <p>2 Entstehung von Art. 103 FusG</p> <p>2.1 Botschaft und Gesetzesentwurf zum FusG vom 13. Juni 2000</p> <p>2.2 Beratungen in den Eidg. Räten (2001 - 2003)</p> <p>2.3 Vorgeschichte zum Erlass von Art. 103 FusG</p> <p>2.3.1 Grundsatz der Steuerneutralität von Umstrukturierungen</p> <p>2.3.2 Kantonale Handänderungssteuern und -abgaben bei Umstrukturierungen</p> <p>3 Bundeskompetenz zum Erlass von Art. 103 FusG</p> <p>3.1 Kompetenzordnung im Abgabebereich</p> <p>3.2 Rechtfertigung des Eingriffs in die kantonale Steuerhoheit</p> <p>3.2.1 Art. 122 Abs. 1 BV</p> <p>3.2.2 Art. 14 Abs. 3 BankG</p> <p>3.3 Ergebnis</p> <p>4 Kantonale und kommunale Handänderungsabgaben gemäss Art. 103 FusG</p> <p>4.1 Kantonale und kommunale Handänderungsabgaben</p> <p>4.2 Wortlaut von Art. 103 FusG</p> <p>4.3 Botschaft zum FusG</p> <p>4.4 Beratungen in den Eidg. Räten</p> <p>4.4.1 Begriffsverwendung</p> <p>4.4.2 Verweis auf das BankG</p> <p>4.4.3 Verweise auf Bockli und Reich</p> <p>4.5 Auffassungen in der Lehre</p> <p>4.6 Ergebnis</p>	<p>5 Verbleibender Auslegungsspielraum der Kantone</p> <p>5.1 Einführung</p> <p>5.2 Kostendeckungsprinzip</p> <p>5.3 Äquivalenzprinzip</p> <p>5.4 Promilletarife im Besonderen</p> <p>5.5 Übersicht über die Rechtsprechung</p> <p>5.6 Ergebnis</p> <p>Literatur</p> <p>Materialien</p> <p><i>2. Teil und Schluss in der nächsten Ausgabe (Auszug):</i></p> <p>6 Sachlicher Anwendungsbereich von Art. 103 FusG</p> <p>6.1 Der Verweis von Art. 103 FusG im Allgemeinen</p> <p>6.2 Qualität des Verweises von Art. 103 FusG</p> <p>6.3 Zusammenfassend: Rechtsfolge des Verweises von Art. 103 FusG</p> <p>6.4 Bemessungsgrundlage</p> <p>7 Umsetzung und Anwendungsprobleme von Art. 103 FusG</p> <p>7.1 Übergangsfrist und Grundfragen</p> <p>7.2 Praktikabilität des Verweises für die einzelnen Abgaben</p> <p>7.3 Nacherhebung von Handänderungsabgaben bei nachträglichem Entfallen der Voraussetzungen von Art. 103 FusG</p> <p>8 Schlussbetrachtung</p>
---	---

* Die Autorin dankt Dr. Thomas Meister für die wertvollen Hinweise.

1 Ausgangslage

Bei Umstrukturierungen von Personen- und Kapitalunternehmen besteht für die direkten Steuern¹, die Verrechnungssteuer² sowie die Emissionsabgabe³ weitgehende Steuerneutralität. Das auf den 1. Juli 2004 in Kraft gesetzte⁴ Bundesgesetz vom 3. Oktober 2003 über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung (Fusionsgesetz, FusG⁵) bzw. die in dessen Anhang teilweise revidierten Steuernormen⁶ sehen weitere Erleichterungen vor⁷. Hinsichtlich der Grundstückgewinnsteuer schreibt das Steuerharmonisierungsgesetz in Art. 12 Abs. 4 lit. a für die Übertragung von Geschäftsgrundstücken anlässlich von Umstrukturierungen einen Steueraufschub vor⁸.

Hingegen stand es bisher in der Kompetenz der Kantone, ob bei Umstrukturierungen eine Handänderungssteuer sowie allfällige Grundbuch- und/oder Notariatsgebühren erhoben werden⁹. Seit dem 1. Juli 2004¹⁰ ist allerdings Art. 103 FusG zu beachten, der wie folgt lautet:

Die Erhebung von kantonalen und kommunalen Handänderungsabgaben ist bei Umstrukturierungen im Sinne von Artikel 8 Absatz 3 und Artikel 24 Absätze 3 und 3^{quater} des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden ausgeschlossen. Kostendeckende Gebühren bleiben vorbehalten.

Somit ist den Kantonen bei Umstrukturierungen im Sinne des Steuerrechts insoweit die Erhebung von «Handänderungsabgaben» untersagt, als diese kostendeckende Gebühren übersteigen. Der Verweis von Art. 103 FusG auf die (steuerrechtlichen) Umstrukturierungstatbestände von Art. 8 Abs. 3 und Art. 24 Abs. 3 und 3^{quater} StHG ist identisch mit demjenigen des durch das Fusionsgesetz revidierten Art. 12 Abs. 4 lit. a StHG¹¹ bezüglich des Aufschubs der Grundstückgewinnsteuer. Im Sinne einer Übergangsfrist räumt Art. 111 Abs. 3 FusG den Kantonen

ab Inkrafttreten des Fusionsgesetzes einen Zeitraum von längstens fünf Jahren (d. h. bis zum 1. Juli 2009) ein, um Art. 103 FusG im kantonalen Recht umzusetzen¹².

Nachdem die Erhebung von kantonalen Handänderungsabgaben bzw. -steuern gemäss Verfassung – jedenfalls prima vista – nicht in die Kompetenz des Bundes fällt¹³, ist die in Art. 103 FusG getroffene Regelung bemerkenswert. Gleichzeitig stellen sich die Fragen, was unter «kantonalen und kommunalen Handänderungsabgaben» im Sinne der getroffenen Regelung zu verstehen ist, welche kostendeckenden Gebühren in Zukunft noch erhoben werden dürfen und wieweit der sachliche Geltungsbereich von Art. 103 FusG reicht.

Nachfolgend wird im Anschluss an eine kurze Darstellung der Entstehungsgeschichte von Art. 103 FusG auf die Frage der Bundeskompetenz für den Erlass von Art. 103 FusG, den Begriff der «kantonalen und kommunalen Handänderungsabgaben», den verbleibenden Auslegungsspielraum der Kantone bezüglich der «kostendeckenden Gebühren» und den sachlichen Anwendungsbereich eingegangen. Schliesslich wird die Umsetzung von Art. 103 FusG beleuchtet und auf einige ausgewählte Anwendungsprobleme hingewiesen.

2 Entstehung von Art. 103 FusG

2.1 Botschaft und Gesetzesentwurf zum FusG vom 13. Juni 2000

Der Gesetzesentwurf zur Botschaft des Fusionsgesetzes enthielt noch keine Bestimmung, welche dem heute geltenden Art. 103 FusG entspricht¹⁴. Vielmehr hatte sich der Bundesrat bezüglich der Frage, ob die Kantone auch in Zukunft anlässlich von Umstrukturierungen Handän-

1 Art. 8 Abs. 3 und 3^{bis} bzw. Abs. 24 Abs. 3 ff. Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz [StHG], SR 641.14); Art. 19 bzw. Art. 61 Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG, SR 642.11), in der Fassung des FusG (AS 2004, 2662 ff.), in Kraft seit 1. Juli 2004 (AS 2004, 2654).

2 Art. 5 Abs. 1 lit. a Bundesgesetz vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer (Verrechnungssteuergesetz [VStG], SR 642.21), in der Fassung des FusG (AS 2004, 2667), in Kraft seit 1. Juli 2004.

3 Art. 6 Abs. 1 lit. a^{bis} Bundesgesetz vom 27. Juni 1973 über die Stempelabgaben (Stempelabgabengesetz [StG], SR 641.10), in der Fassung des FusG (AS 2004, 2661), in Kraft seit 1. Juli 2004.

4 AS 2004, 2654.

5 SR 221.301 (AS 2004, 2617 ff.).

6 Vgl. AS 2004, 2661 ff.

7 Vgl. bspw. für die Umsatzabgabe Art. 14 Abs. 1 lit. i und j StG, in der Fassung des FusG (AS 2004, 2662).

8 S. die redaktionell geänderte, ab 1. Juli 2004 anwendbare Bestimmung in AS 2004, 2665; zur bisher gültigen Bestimmung s. REICH, Grundriss, 123 f.

9 GRIESSHAMMER/HETTICH, StR 2003, 258.

10 AS 2004, 2654.

11 S. dazu AS 2004, 2665.

12 Art. 111 Abs. 3 FusG.

13 Art. 129 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (Bundesverfassung [BV], SR 101) sieht lediglich eine Harmonisierung der direkten Steuern – nicht aber der indirekten Steuern, wozu auch die Handänderungssteuern zählen, – vor; s. dazu auch unten, Abschn. 2 und 3.

14 Vgl. BOTSCHAFT FusG, 4337 ff., insb. 4564 f.

derungsabgaben erheben dürfen, noch dem Gutachten vom 16. Juni 1999 des Bundesamtes für Justiz angeschlossen¹⁵. Danach sehe Art. 129 Abs. 1 BV lediglich eine Bundeskompetenz zur Harmonisierung der direkten, nicht aber der indirekten Steuern – worunter auch die Handänderungssteuern zu zählen seien – vor. Zwar verleihe Art. 122 Abs. 1 BV¹⁶ dem Bund die Kompetenz, das Privatrecht umfassend zu regeln¹⁷. Diese Kompetenz würde aber vorliegend nur dann vorgehen, «wenn zivilrechtliche Normen des Bundes durch das kantonale Steuerrecht massiv beeinträchtigt oder geradezu vereitelt würden. Ein genereller Zielkonflikt genügt jedoch nicht, um das Vorliegen einer Bundesrechtswidrigkeit zu bejahen. Für die Begrenzung oder gar die Aufhebung einer solchen Steuer wäre die Grenze aber hoch anzusetzen»¹⁸. Gemäss Gutachten und der sich darauf stützenden Botschaft zum Fusionsgesetz sind die bestehenden kantonalen Handänderungssteuern bei Umstrukturierungen als zu wenig einschneidend qualifiziert worden, um die Ziele des Fusionsgesetzes vereiteln zu können¹⁹. Aus diesem Grunde sah der Bundesrat einen Widerspruch darin, die eigentliche Handänderungssteuer als indirekte Steuer – wenn auch nur partiell bei Umstrukturierungen – zu harmonisieren²⁰. Immerhin bemerkte der Bundesrat in der Botschaft zum Fusionsgesetz, dass der Vorschlag der Arbeitsgruppe «Steuern und Umstrukturierungen»²¹, wonach bei steuerprivilegierten Umstrukturierungen im Sinne eines Aufschubtatbestands keine Grundstückgewinnsteuer erhoben werden dürfe, auf breite Zustimmung stosse. Und er wies gleichzeitig darauf hin, dass «(z)ahlreiche Vernehmlassungsteilnehmer möchten, dass die Kantone bei diesen Umstrukturierungen auch keine Handänderungssteuern erheben, wenigstens, soweit es sich nicht um echte Gebühren handelt»²².

2.2 Beratungen in den Eidg. Räten (2001 - 2003)

Der Ständerat eröffnete die parlamentarischen Beratungen zum Fusionsgesetz im Frühling 2001. Er folgte als

Erstrat bezüglich den Handänderungssteuern bei Umstrukturierungen noch weitgehend der Auffassung des Bundesrats²³. Allerdings wurde schon im Ständerat eingebracht, das Fusionsgesetz solle gestützt auf die Bundeskompetenz gemäss Art. 122 Abs. 1 BV die Erhebung der Handänderungssteuer bei Umstrukturierungen ausdrücklich ausschliessen²⁴. Im Ergebnis begnügte sich der Ständerat jedoch damit, am 2. März 2001 zuhanden des Bundesrates eine Empfehlung zu überweisen, es sei «das Eidgenössische Finanzdepartement zu beauftragen, im Rahmen der Konferenz der kantonalen Finanzdirektoren darauf hinzuwirken», dass Umstrukturierungen von der Handänderungssteuer befreit werden²⁵. Der Bundesrat kündigte an, die Frage der Handänderungssteuer bei Umstrukturierungen vor der Behandlung im Zweitrat nochmals im Rahmen der überwiesenen Empfehlung zu überprüfen²⁶.

Dem Nationalrat ging die Empfehlung zu wenig weit, weshalb er in den Beratungen im Jahr 2003 nach einer ausführlichen Diskussion eine Bestimmung analog dem heute geltenden Art. 103 FusG bezüglich der Nichterhebung von «Handänderungsabgaben» bei Umstrukturierungen in den Gesetzesentwurf einfügte²⁷. Letztlich blieben die Meinungen, ob Art. 122 Abs. 1 BV eine solche Bundeskompetenz decke, widersprüchlich; hingegen wurde mehrmals darauf hingewiesen, dass bereits Art. 14 Abs. 3 Bundesgesetz vom 8. November 1934 über die Banken und Sparkassen (Bankengesetz, BankG)²⁸ bei der Umwandlung einer Genossenschaft in eine Aktiengesellschaft eine Ausnahme von der Handänderungssteuer vorsehe²⁹, so dass mit dem heutigen Art. 103 FusG nicht das erste Mal ein Eingriff in die kantonale Steuerkompetenz erfolge. Teilweise wurde die Einführung des heutigen Art. 103 FusG ins Fusionsgesetz als rein steuerpolitischer Entscheid gewürdigt³⁰.

15 S. dazu BOTSCHAFT FusG, 4380 f.

16 Art. 64 Abs. 2 aBV; Art. 122 Abs. 1 BV lautet: «Die Gesetzgebung auf dem Gebiet des Zivilrechts ist Sache des Bundes.»

17 GUTACHTEN BJ, Ziff. B/2; BOTSCHAFT FusG, 4380 f.

18 BOTSCHAFT FusG, 4381; vgl. auch GUTACHTEN BJ, Ziff. B/5 m. Vw. auf BGE 109 Ia 134 E. 4a (S. 140 f.).

19 GUTACHTEN BJ, Schlussfolgerung; BOTSCHAFT FusG, 4381.

20 BOTSCHAFT FusG, 4380 f.

21 Vgl. den aktualisierten BERICHT DER ARBEITSGRUPPE STEUERN BEI UMSTRUKTURIERUNGEN in der Fassung vom August 1997 in ST 1998, 51 ff. (Berichterstattung durch Stockar).

22 BOTSCHAFT FusG, 4352.

23 Vgl. dazu AB 2001 S 142 ff. (Geschäft Nr. 00.052).

24 AB 2001 S 143 f. (m. Vw. auf REICH, FStR 2001, passim), 166.

25 Empfehlung vom 2. März 2001 der Kommission für Rechtsfragen des Ständerats (AB 2001 S 168; Geschäft Nr. 01.3016).

26 AB 2001 S 162, 166.

27 AB 2003 N 248 - 250.

28 SR 952.0.

29 AB 2003 N 248 f.

30 AB 2003 N 250.

Vorerst widersetzte sich der Ständerat im Differenzbereinigungsverfahren³¹ noch dem Vorschlag des Nationalrats, obwohl die zuständige Bundesrätin den Vorschlag des Nationalrats unterstützte³². Im fortgesetzten Differenzbereinigungsverfahren setzte sich der Nationalrat schliesslich gegen den Ständerat durch, und der Ständerat stimmte dem Erlass des heutigen Art. 103 FusG zu³³. Im Sinne eines Kompromisses war der heutige Art. 103 FusG in der Zwischenzeit mit einer für die Kantone geltenden fünfjährigen Übergangsfrist (heutiger Art. 111 Abs. 3 FusG) ergänzt worden³⁴. Nachdem die Lehre die ursprüngliche Haltung des Bundes- und Ständerats kritisiert hatte³⁵, ist der neue Art. 103 FusG mehrheitlich positiv aufgenommen worden³⁶.

2.3 Vorgeschichte zum Erlass von Art. 103 FusG

2.3.1 Grundsatz der Steuerneutralität von Umstrukturierungen

Die oben dargestellte weitgehende Steuerneutralität von Umstrukturierungen basiert primär auf dem Gedanken, dass bei gewissen Umstrukturierungen keine steuerrechtliche Realisation stattfindet, so dass es nicht gerechtfertigt erscheint, in diesem Zeitpunkt über die stillen Reserven einer oder mehrerer von der Umstrukturierung betroffenen Gesellschaft(en) abzurechnen³⁷. Dieser Grundsatz wird auch bei der Grundstückgewinnsteuer berücksichtigt, indem der bisherige Art. 12 Abs. 4 lit. a StHG für Kantone mit monistischem System einen Steueraufschub – wenn auch nicht eine endgültige Befreiung – vorschreibt. Art. 12 Abs. 4 lit. a StHG in der Fassung des Fusionsgesetzes enthält nun einen aktualisierten³⁸ Verweis auf die seit Inkrafttreten des Fusionsgesetzes für Umstrukturierungen anwendbaren Steuer-

normen³⁹. Werden bei Umstrukturierungen Grundstücke übertragen, werden die Voraussetzungen des Steueraufschubs bei der Grundstückgewinnsteuer an die Voraussetzungen der steuerneutralen Umstrukturierung bei der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer angelehnt⁴⁰.

2.3.2 Kantonale Handänderungssteuern und -abgaben bei Umstrukturierungen

Angesichts der weitgehenden Steuerneutralität von Umstrukturierungen, namentlich auch bei der Grundstückgewinnsteuer, erscheint es in der Praxis oft stossend, dass die Kantone bei solchen Umstrukturierungen kantonale Handänderungssteuern und/oder -abgaben erheben können. Dabei kann es sich um eigentliche, in den kantonalen Steuergesetzen normierte Handänderungssteuern handeln, welche – wenn auch nur noch vereinzelt – Kantone bei Umstrukturierungen zu einem vollen⁴¹ oder reduzierten Satz erheben, je nach Ausgestaltung ausschliesslich oder nebst einer Grundbuchgebühr. Andere Kantone erheben zwar bei Umstrukturierungen keine eigentliche Handänderungssteuer, statt dessen aber eine Grundbuchgebühr, die zum Teil ebenfalls Steuercharakter hat⁴². Hinzu kommen Gebühren für die notarielle Beurkundung sowie beim Handelsregister anlässlich von Umstrukturierungen regelmässig anfallende Eintragungsgebühren. Dabei ist zu beachten, dass die Bezeichnungen «Abgabe», «Steuer» und «Gebühr» nicht immer den wahren, materiellen Charakter der Abgabe widerspiegeln⁴³. Insbesondere sog. Grundbuchgebühren, welche über eine Gebühr hinausgehen, sind einer Handänderungssteuer gleichzustellen, besteht doch bei beiden Abgaben weit gehende Identität der erhebenden Steuerhoheit, der Steuerperiode, des Steuerobjekts und bis zu einem bestimmten Grade⁴⁴ des Steuersubjekts.

31 AB 2003 S 489 - 492; AB 2003 N 1034 - 1037; AB 2003 S 728 - 732.

32 AB 2003 N 250.

33 AB 2003 S 732.

34 Vgl. dazu GRIESSHAMMER, ZH-Komm. Art. 103 FusG Rz 5.

35 Vgl. dazu REICH, ZSR I 2004, 118; DERS., FStR 2001, 19 f.; DERS., Grundriss, 131 - 133; GRIESSHAMMER/HETTICH, StR 2003, 271; noch vor Erlass der BOTSCHAFT FusG und speziell mit Blick auf die Fusion BÖCKLI, ASA 67 (1998/99), 30 f.; a. M. HÖHN/WALDBURGER II, § 46 Rz 113, § 48 Rz 214.

36 Vgl. dazu REICH, ZSR I 2004, 118 f.; WEIDMANN, Jusletter 7. Juni 2004 Rz 40.

37 Vgl. dazu Reich in REICH/DUSS, 23, 31 ff.; ALTENBURGER/CALDERAN/LEDERER, N 1498; SPORI/MOSER, ZBJV 2004, 306.

38 Der Verweis wurde auch vom vorher bestehenden «redaktionellen Versehen» bereinigt; s. BOTSCHAFT FusG, 4510; REICH, Grundriss, 124.

39 Vgl. dazu AS 2004, 2665.

40 Vgl. dazu REICH, FStR 2001, 18 m. Vw.; vgl. auch PFENNINGER-BISCHOFBERGER, 170 ff.

41 Zum vollen Satz die Kantone Genf und Wallis und weitgehend zum vollen Satz die Kantone Basel-Landschaft, Jura und Waadt; vgl. OESTERHELT, BS-Komm. Art. 103 FusG Rz 56 ff., insb. Rz 57.

42 Die Kantone Glarus und Tessin erheben Grundbuchabgaben mit Gemengsteuercharakter anstelle einer Handänderungssteuer; vgl. OESTERHELT, BS-Komm. Art. 103 FusG Rz 58 sowie Rz 62 f.

Vgl. zum Ganzen konzis pro Kanton OESTERHELT, BS-Komm. Art. 103 FusG Rz 56 ff.; auch GRIESSHAMMER/HETTICH, StR 2003, 260 ff., sowie die tabellarische Übersicht 270 f.; vgl. zudem STEUERINFORMATIONEN, Die Handänderungssteuer, 14 ff.

43 STEUERINFORMATIONEN, Die Handänderungssteuer, 1.

44 Das Steuersubjekt variiert je nach Abgabe bezüglich der Frage, ob die Käufer- oder Verkäuferpartei die Abgabe schuldet.

Im Kanton Zürich sind bei Umstrukturierungen übertragene Grundstücke seit dem Jahr 1982 von der eigentlichen Handänderungssteuer gemäss dem zürcherischen Steuergesetz befreit⁴⁵. Hingegen wird für den Grundbucheintrag eine Gebühr von 2½ ‰ des Verkehrswertes oder der Pfandsomme des betreffenden Grundstücks erhoben⁴⁶. Zudem löst die notarielle Beurkundung bei der Umstrukturierung eine Notariatsgebühr von 1 ‰ einer bestimmten Referenzgrösse aus⁴⁷. Da diese Promille-Gebühren nicht nach oben begrenzt sind, können sich bei Umstrukturierungen mit werthaltigem Grundstückbesitz allein aufgrund der Notariats- und Grundbuchgebühren Handänderungsabgaben in Höhe von mehrstelligen Millionenbeträgen ergeben⁴⁸. Dies erscheint in manchen Fällen stossend, so etwa bei Fusionen, bei denen eine Universalsukzession erfolgt, so dass der Grundbucheintrag lediglich deklaratorischen⁴⁹ Charakter hat. Es ist nicht zu rechtfertigen, dass bei anderen Universalsukzessionen, so beispielsweise bei einer Erbfolge, lediglich eine Kanzleigeühr von CHF 50 bis 200 erhoben wird⁵⁰. Ausserdem erfolgt bei einer Fusion wirtschaftlich gesehen im Fall einer Universalsukzession gar keine Handänderung⁵¹, obschon die Handänderungssteuer in anderen Fällen grundsätzlich an den wirtschaftlichen Gehalt anknüpft.

3 Bundeskompetenz zum Erlass von Art. 103 FusG

3.1 Kompetenzordnung im Abgabebereich

Die Kantone sind gemäss Art. 3 BV grundsätzlich souverän, soweit ihre Souveränität nicht durch die Bundesverfassung beschränkt wird⁵². Im Steuerbereich hat der Bund Kompetenzen bezüglich der (zeitlich limitierten) Erhebung der direkten Bundessteuer, der Mehrwertsteuer, der Stempelsteuer, der Verrechnungssteuer und der Erhebung von besonderen Verbrauchssteuern⁵³. Hingegen besitzen die Kantone die Steuerhoheit zur Erhebung von kantonalen Handänderungssteuern⁵⁴. Ausserdem findet für Handänderungssteuern Art. 6 Abs. 1 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches⁵⁵ Anwendung, wonach die Kantone nicht in ihren öffentlich-rechtlichen Befugnissen durch das Bundeszivilrecht beschränkt werden (sog. expansive Kraft des kantonalen öffentlichen Rechts⁵⁶)⁵⁷. Daran ändert auch Art. 129 Abs. 1 BV nichts, weil diese Verfassungsbestimmung dem Bund lediglich im Bereich der direkten Steuern eine Kompetenz zur Harmonisierung einräumt, wogegen Handänderungssteuern anerkanntermassen indirekte Steuern darstellen⁵⁸.

45 § 229 Abs. 1 lit. d, e und f Steuergesetz des Kantons Zürich vom 8. Juni 1997 (StG ZH). Die Tatbestände der Umstrukturierung wurden darin selbständig definiert, wenn auch meist in starker Anlehnung an die direkten Steuern. Die zürcherische Handänderungssteuer gemäss StG ZH wird per 1. Januar 2005 gesamt haft abgeschafft.

46 § 25 Abs. 1 Gesetz vom 9. Juni 1985 über das Notariatswesen (Notariatsgesetz [NotG], LS ZH 242); § 1 A Ziff. 2.2.1 der Verordnung vom 7. November 1988 über die Notariats- und Grundbuchgebühren (Notariatsgebührenverordnung [NotGV], LS ZH 243).

47 § 25 Abs. 1 NotG; die Beurkundung einer Kapitalerhöhung beträgt beispielsweise 1 ‰ des Erhöhungsbetrags, s. § 1 A Ziff. 4.4.3.1 NotGV.

48 Vgl. etwa den vom VGer ZH am 23. August 2001 (ZBGR 2002, 347) beurteilten Fall, in welchem mittels Fusion Grundstücke im Wert von CHF 180 132 000 übertragen wurden, was zu einer Grundbuchgebühr von CHF 450 330 führte; s. dazu auch unten, Abschn. 5.5.

49 PFÄFFLI, Jusletter 7. Juni 2004 Rz 9; vgl. dazu auch BÖCKLI, ASA 67 (1998/99), 30 f.

50 § 25 Abs. 4 NotG; § 1 A Ziff. 2.2.5 NotGV. Schon in früheren Entscheiden hatte das VGer ZH argumentiert, dass der Begriff der «Eigentumsänderung» iSv § 25 Abs. 1 NotG und § 1 A Ziff. 1.1 NotGV nicht nur sachenrechtliche Eigentumsänderungen umfasse, sondern jeden Erwerb, welcher mit einem Grundbucheintrag verbunden ist, unabhängig davon, ob dieser hinsichtlich des Eigentumsübergangs konstitutiv oder deklaratorisch wirkt (VGer ZH 9. Februar 2001, ZBGR 2001, 226 E. 2f m. Vw.; im konkreten Fall ging es um den Übergang von Gesamt- zu Miteigentum; vgl. dazu auch SCHMID, BS-Komm., ZGB II, Art. 954 Rz 11 m. Hw.). Insoweit kann sich bezüglich der Notariats- und Grundbuchgebühren eine Abweichung zu den Grundsteuern ergeben (VGer ZH 9. Februar 2001, ZBGR 2001, 226 E. 2h).

Auch das BGer wies entsprechende Rügen zurück und erklärte die tiefere Grundbuchgebühr bei Universalsukzession durch Erbfolge mit den Rechtsverkehrssteuern (Erbchaftssteuern), mit welchen der Nachlass in der Regel bereits belastet ist (was heute allerdings in vielen Fällen nicht mehr zutrifft). Im Übrigen unterscheide sich die Fusion von der Erbfolge dadurch, dass bei einer Annexion das Vermögen der aufgelösten Gesellschaft kraft freier Disposition der Parteien auf die übernehmende Gesellschaft übergehe (BGer 3. April 2000, ZBGR 2001, 118 [dt.] E. 3a, 3b und 4a [RDAT 2000 II 371, Original it.]). Auf diesen Entscheid des BGer nahm das VGer ZH mit Entscheid vom 23. August 2001 Bezug. Es bestätigte, dass das Rechtsgleichheitsgebot bei Grundbuchabgaben nicht zwingend die Gleichbehandlung aller Formen der Universalsukzession verlange. Auch die Privilegierung von Umstrukturierungstatbeständen bei anderen Steuern lasse die Ausgestaltung der Notariatsgebühren nicht als verfassungswidrig erscheinen (ZBGR 2002, 347 E. 4d).

51 Vgl. dazu BÖCKLI, ASA 67 (1998/99), 30 f. BÖCKLI bezeichnet die Erhebung der Handänderungssteuer im Falle von Fusionen als «in sich selbst sachwidrig, da die Handänderungssteuer als eine echte Kapitalverkehrssteuer sowohl in ihrem Konzept wie in ihrer Bemessungsgrundlage auf rechtsgeschäftliche Übertragungen der Verfügungsgewalt über ein Grundstück abstellt» (Hervorhebungen im Original). Bei der Fusion gebe es aber weder ein auf die Übertragung der Verfügungsgewalt an einem Grundstück abzielendes Rechtsgeschäft noch ein entsprechendes Entgelt.

52 Vgl. zur derogatorischen Kraft des Bundesrechts Art. 49 BV.

53 Art. 128, 130, 132 und 131 BV.

54 Art. 3 BV e contrario.

55 Vom 10. Dezember 1907 (ZGB, SR 210).

56 MARTI, ZH-Komm. Art. 6 ZGB Rz 232.

57 HUBER, ZBGR 1968, 78.

Ähnlich wie bei den kantonalen Handänderungssteuern sind die Kompetenzen bezüglich der kantonalen Grundbuchgebühren gelagert. Aufgrund seiner Zuständigkeit im Privatrecht (Art. 122 Abs. 1 BV) hat der Bundesgesetzgeber das ZGB erlassen. Gemäss Art. 954 Abs. 1 ZGB dürfen die Kantone für die Eintragung in das Grundbuch und für damit verbundene Vermessungsarbeiten Gebühren erheben. Damit hat der Bund die Zuständigkeit für das Grundbuchwesen den Kantonen übertragen⁵⁹. Es liegt demnach in der Zuständigkeit der Kantone zu präzisieren, ob und in welchem Umfang solche Gebühren erhoben werden. Nach herrschender Lehre räumt Art. 954 Abs. 1 ZGB den Kantonen jedoch lediglich das Recht ein, echte Gebühren – und keine Gemengsteuern – zu erheben⁶⁰. Darüber hinaus sind die Kantone befugt, Gebühren mit Gemengsteuercharakter zu beanspruchen. Dies kann aus Art. 6 ZGB iVm Art. 3 BV abgeleitet werden, wonach die Kantone in ihren öffentlich-rechtlichen Befugnissen nicht durch das Bundeszivilrecht eingeschränkt werden⁶¹.

Im Weiteren steht den Kantonen die Kompetenz zur Erhebung der kantonalen Notariatsgebühren zu⁶². Dass die Erhebung einer Gemengsteuer bei kantonalen Notariatsgebühren erlaubt ist, hat das Bundesgericht erst kürzlich ausdrücklich festgehalten und die Zulässigkeit des Steuererteils mit der diesbezüglichen kantonalen Steuerhoheit begründet⁶³. Bei Eigentumsänderungen infolge Umstrukturierungen wird allerdings in den meisten Fällen kein typischer Kaufvertrag abgeschlossen, sondern ein gesellschaftsrechtlicher (Umstrukturierungs-)Vertrag, bei welchem die Notariatsgebühr meist aufgrund einer anderen Referenzgrösse als derjenigen des Grundstückswerts bemessen wird⁶⁴.

3.2 Rechtfertigung des Eingriffs in die kantonale Steuerhoheit

3.2.1 Art. 122 Abs. 1 BV

Art. 122 Abs. 1 BV besagt: «Die Gesetzgebung auf dem Gebiet des Zivilrechts ist Sache des Bundes». In den Eidg. Räten blieb bis zuletzt umstritten, ob Art. 122 Abs. 1 BV dem Gesetzgeber bei Umstrukturierungen eine *punktuell* Kompetenz einräumt, in die kantonale Steuer- und Gebührenhoheit einzugreifen, weil sich Umstrukturierungen auf das Fusionsgesetz als Bundeszivilrecht stützen.

Das Bundesgericht hat bisher im Abgaberecht eine Vereitelung von Bundeszivilrecht mit Rücksicht auf die den Kantonen zustehende Freiheit bei der Ausgestaltung des Abgabe- bzw. Steuersystems nicht leichthin angenommen⁶⁵. Eine Vereitelung von Bundeszivilrecht liegt vor, «wenn die rechtlichen oder tatsächlichen Anwendungsbedingungen für eine vom Bundeszivilrecht vorgesehene Regelung durch kantonales Recht grundsätzlich oder in einem grossen Teil der Fälle (nicht nur in besonders gelagerten Einzelfällen) durch das kantonale öffentliche Recht beseitigt werden»⁶⁶. Die kantonale Hoheit im öffentlich-rechtlichen Bereich darf lediglich dort eingeschränkt werden, wo sich das kantonale öffentliche Recht nicht auf schutzwürdige öffentliche Interessen stützen kann, bzw. dort, wo es gegen Sinn und Geist des Bundeszivilrechts verstösst⁶⁷ und damit ein bundesrechtliches Institut aushöhlt. Im Bereich der Steuern bzw. Abgaben wird auch die Schutzwürdigkeit der Wirtschaftsfreiheit gemäss Art. 27 BV eher als gering eingestuft⁶⁸.

Während bei Umstrukturierungen bezüglich der Handänderungssteuer in speziell gelagerten Fällen – in denen ausnahmsweise ein ausserordentlich grosser Grundstückwert übertragen wird – von einer Vereitelung von

58 GRIESSHAMMER/HETTICH, StR 2003, 260 m. Vw.

59 JAAG, Rz 113.

60 HUBER, ZBGR 1968, 70; SCHMID, BS-Komm., ZGB II, Art. 954 Rz 10 m. Hw.

61 BGE 126 I 180 E. 2b/dd m. Vw. = ASA 70 (2001/02), 242 = ZBGR 2001, 108; HUBER, ZBGR 1968, 70; SCHMID, BS-Komm., ZGB II, Art. 954 Rz 10 m. Hw.

62 Art. 3 BV iVm Art. 6 ZGB; vgl. dazu auch JAAG, Rz 105 - 111.

63 BGE 130 III 225 E. 2.5 m. Vw.

64 Vgl. dazu Hw. in Fn 47.

65 BGE 98 Ia 163 E. 4; BGE 99 Ia 638 E. 8; MARTI, ZH-Komm. Art. 6 ZGB, Rz 385; HUBER, ZBGR 1968, 74.

66 MARTI, ZH-Komm. Art. 6 ZGB Rz 375 (Hervorhebungen des Originals nicht übernommen); GRIESSHAMMER/HETTICH, StR 2003, 265.

67 MARTI, ZH-Komm. Art. 6 ZGB Rz 50, 298 ff. sowie 330 ff.; SCHMID, BS-Komm., ZGB I, Art. 6 Rz 13 ff. und 24 ff.; GRIESSHAMMER/HETTICH, StR 2003, 265 m. Vw. Verneint wurde die Vereitelung von Bundesrecht beispielsweise in BGE 103 Ia 85 mit der Begründung, «[n]iemand lässt sich von der Veräusserung eines Grundstücks bzw. vom Kauf desselben deshalb abhalten, weil er statt 3 oder 4 % 6 bis 7 % des Vertragswertes für Beurkundungsgebühren aufwenden muss» (E. 6d). Bejaht wurde die Vereitelung von Bundesrecht dagegen in BGE 84 I 114; in diesem Fall wurde ein Testament einen Monat nach Erstellung noch leicht geändert, worauf der Notar erneut die volle Gebühr von 7.5 % des Nachlassvermögens verlangte, was vom BGER nicht geschützt wurde.

68 MARTI, ZH-Komm. Art. 6 ZGB Rz 379; GRIESSHAMMER/HETTICH, StR 2003, 266 m. Vw.

Bundesrecht gesprochen werden könnte, wird aber eine Vereitelung im Allgemeinen nur dann angenommen, wenn das kantonale Recht das Bundesrecht grundsätzlich oder in einem grossen Teil der Fälle – nicht aber nur in besonders gelagerten Einzelfällen – vereitelt. Mindestens im Sinne der bisherigen Rechtsprechung des Bundesgerichts liegt mit der Erhebung von kantonalen Handänderungsabgaben kaum eine Vereitelung von Bundesrecht vor⁶⁹.

Wie oben bereits dargestellt⁷⁰, vertrat der Bundesrat in der Botschaft noch die Auffassung, dass Art. 122 Abs. 1 BV die kantonale Gebühren- und Steuerhoheit nicht einzuschränken vermöge, da die kantonalen Handänderungsabgaben Umstrukturierungen weder massiv beeinträchtigen noch vereiteln würden. Ein genereller Zielkonflikt genüge jedoch nicht, um das Vorliegen einer Bundesrechtswidrigkeit zu bejahen; vielmehr seien die Anforderungen zur Einschränkung der kantonalen Steuerhoheit hoch anzusetzen. Zu dieser Auffassung war auch die Arbeitsgruppe «Steuern bei Umstrukturierungen» in ihrem Bericht gelangt.

In der Lehre wurde teilweise die Meinung vertreten, der Bundesgesetzgeber sei aufgrund des neuen Fusionsgesetzes befugt, gestützt auf Art. 122 Abs. 1 BV einen punktuellen Eingriff in die kantonale Steuerhoheit vorzunehmen, um zu verhindern, dass der Zweck des Fusionsgesetzes massiv beeinträchtigt oder vereitelt würde⁷¹. Andere Autoren waren jedoch der Auffassung, die Erhebung der Handänderungssteuer stelle keine Vereitelung des Bundesrechts dar, da ansonsten konsequenterweise auch in anderen Fällen von Handänderungssteuern abgesehen werden müsse, so beispielsweise bei der Aufhebung von Miteigentum etc.⁷² Im Ständerat wurde vorgebracht, dass die Bejahung der Vereitelung von Bundeszivilrecht im Zusammenhang mit Umstrukturierungen dazu führen müsse, dass beispielsweise auch die Erhebung der Erbschafts- oder Schenkungssteuern als Ver-

eitlung zu betrachten wäre⁷³. Ausserdem wurde bezüglich der Vereitelungsfrage angeführt: «Es stellt sich ein Problem verfassungsrechtlicher Art – die Eindeutigkeit ist nicht ganz gegeben»⁷⁴. Im Parlament wurde auch gesagt, dass die Einführung des heutigen Art. 103 FusG eher ein steuerpolitischer Entscheid sei⁷⁵; auch wurde vorgebracht, die Zulässigkeit des Erlasses von Art. 103 FusG würde letztlich weniger eine verfassungsrechtliche Frage als eine Wertungsfrage darstellen⁷⁶.

3.2.2 Art. 14 Abs. 3 BankG

In den parlamentarischen Beratungen wurde mehrfach auf die bisherige Regelung in Art. 14 Abs. 3 BankG⁷⁷ und auf andere Erlasse (hauptsächlich im öffentlich-rechtlichen Bereich⁷⁸) verwiesen, mit welchen schon früher die kantonale Kompetenz zur Erhebung von Handänderungsabgaben beschränkt worden ist⁷⁹. In der Lehre wurde teilweise die Meinung vertreten, der «Sündenfall» im Bankengesetz rechtfertige keine Wiederholung⁸⁰. Für diese Auffassung spricht, dass der Anwendungsbereich von Art. 14 Abs. 3 BankG, der sich lediglich auf die Umwandlung von Banken in Genossenschaftsform in Kapitalgesellschaften bezog, jedenfalls noch viel enger («punktueller») zu sehen ist als derjenige von Art. 103 FusG. Mit Art. 14 Abs. 3 BankG sollte ja ausschliesslich die Umwandlung von Genossenschaftsbanken in Aktiengesellschaften erleichtert werden. Nicht von der Hand zu weisen ist jedoch die Tatsache, dass mit Art. 14 Abs. 3 BankG bereits früher in die kantonale Steuerhoheit zur Erhebung von Handänderungsabgaben eingegriffen worden ist.

Man könnte meinen, an diesem Umstand ändere sich nicht viel, nur weil Art. 14 BankG mit dem Fusionsgesetz aufgehoben worden ist⁸¹ und für die Zeitdauer der Übergangsfrist für die Kantone (fünf Jahre) zur Implementierung von Art. 103 FusG im Bankenbereich keine spezielle Ausnahme mehr besteht⁸². Bemerkenswert ist aber,

69 Siehe idS auch ausdrücklich VGer ZH 23. August 2001, ZBGR 2002, 347 E. 4a m. Vw.; idS wohl auch LUDWIG, ZH-Komm. FusG, Anhang I Rz 53.

70 Vgl. oben, Abschn. 2.2.

71 Vgl. dazu REICH, ZSR I 2004, 118; DERS., FStR 2001, 19 f.; DERS., Grundriss, 132 f.; in diesem Punkt weniger deutlich BÖCKLI, ASA 67 (1998/99), 31.

72 HÖHN/WALDBURGER II, § 46 Rz 113, § 48 Rz 214. Hinzu kommt, dass der steuerrechtliche Umstrukturierungsbegriff streng gesehen nur teilweise durch Bundesrecht gedeckt ist, da der Umgestaltungsbegriff gemäss Fusionsgesetz viel weniger weit reicht (vgl. dazu 2. Teil, Abschn. 6.2.1).

73 AB 2003 S 490.

74 AB 2003 N 248.

75 AB 2003 N 250.

76 AB 2003 S 731.

77 AB 2001 S 144, 166; AB 2003 N 248, 249; AB 2003 N 1036; AB 2003 S 731; REICH, FStR 2001, 19; vgl. dazu OESTERHELT, BS-Komm. Art. 103 FusG Rz 13 f.

78 AB 2003 N 248, 249; AB 2003 N 1036; vgl. dazu ausf. OESTERHELT, BS-Komm. Art. 103 FusG Rz 11 ff.; s. auch GRIESSHAMMER/HETTICH, StR 2003, 268.

79 Vgl. dazu auch oben, Abschn. 2.2.

80 HÖHN/WALDBURGER II, § 46 Rz 113, § 48 Rz 214; nach Auffassung dieser Autoren könnte die Handänderungssteuer lediglich infolge Verletzung der Eigentumsgarantie mit staatsrechtlicher Beschwerde angefochten werden, was aber kaum aussichtsreich sei.

81 AS 2004, 2667.

82 Vgl. OESTERHELT, BS-Komm. Art. 103 FusG Rz 13 f.

dass die Streichung von Art. 14 BankG in der Botschaft und im Gesetzesentwurf zum Fusionsgesetz – ohne nähere Begründung – bereits vorgesehen war, bevor der heutige Art. 103 FusG nachträglich in den Gesetzesentwurf integriert wurde⁸³. Somit war mit dem Fusionsgesetz die Streichung von Art. 14 Abs. 3 BankG unabhängig vom Erlass von Art. 103 FusG vorgesehen gewesen.

3.3 Ergebnis

Den bleibenden Zweifeln zur Frage, ob eine Bundeskompetenz zum Erlass von Art. 103 FusG besteht, wurde mit der in Art. 111 Abs. 3 FusG vorgesehenen, besonders langen Übergangsfrist von fünf Jahren Rechnung getragen⁸⁴. Auch in der Literatur werden unterschiedliche Auffassungen vertreten, ob aus Art. 122 Abs. 1 BV eine Bundeskompetenz zur Einschränkung der kantonalen Steuerhoheit abgeleitet werden kann⁸⁵; so wurde der Erlass von Art. 103 FusG beispielsweise als «kühner Handstreich» bezeichnet⁸⁶. Faktisch hat der Erlass von Art. 103 FusG entgegen Art. 129 Abs. 1 BV teilweise zu einer materiellen Steuerharmonisierung im Bereich der indirekten Steuern geführt.

Im Zusammenhang mit Art. 122 Abs. 1 BV kann immerhin darauf hingewiesen werden, dass mit dem Fusionsgesetz erstmals eine abschliessende bundeszivilrechtliche Regelung für die Abwicklung von Umstrukturierungen geschaffen wurde, die auch steuerliche Aspekte umfasst und deren Umsetzung bei einer einheitlichen Anwendung auf dem ganzen Gebiet der Schweiz stark vereinfacht wird⁸⁷. Nachdem die Kantone kein Referendum⁸⁸ ergriffen haben, untersteht Art. 103 FusG dem verfassungsrechtlichen Anwendungsgebot von Bundesgesetzen⁸⁹; ein Gestaltungsspielraum verbleibt den Kantonen allenfalls bezüglich der gemäss Art. 103 FusG auch nach dem 1. Juli 2009 weiterhin zulässigen kostendeckenden Gebühren⁹⁰.

Der Eingriff in die kantonale Steuerhoheit wirkt für das Steuersubstrat der Kantone umso härter, als dass bei der

Privilegierung von Umstrukturierungen bei der Handänderungssteuer im Vergleich zur Grundstückgewinnsteuer – bei der lediglich ein Aufschub erfolgt – aufgrund der Befreiung definitiv Substrat verloren geht, sofern die Voraussetzungen für die steuerneutrale Umstrukturierung erfüllt sind⁹¹. Entsprechend übernimmt der Erwerber bei der Handänderungssteuer im Gegensatz zur Grundstückgewinnsteuer keine latente Steuerlast⁹². Hinzu kommt, dass Art. 103 FusG gemäss ausdrücklichem Gesetzeswortlaut auch die Erhebung von mehr als kostendeckenden Abgaben (Gemengsteuern) untersagt, obwohl in den Eidg. Räten zu dieser Frage – im Gegensatz zu den Handänderungssteuern – kaum ein Wort verloren wurde⁹³.

Als Schönheitsfehler verbleibt der Umstand, dass die Botschaft und der Gesetzesentwurf zum Fusionsgesetz noch keine Art. 103 FusG analoge Bestimmung enthielten, so dass die Kantone keine Gelegenheit hatten, in der Vernehmlassung zum heutigen Art. 103 FusG Stellung zu nehmen. In den Beratungen der Eidg. Räte wurden die Einwände der kantonalen Finanzdirektoren nicht mehr berücksichtigt, wonach die Bundeskompetenz zum Erlass von Art. 103 FusG, gestützt auf Art. 122 Abs. 1 BV, als nicht gegeben zu betrachten sei⁹⁴. Nicht zu überraschen vermag, dass Art. 103 FusG weitere Begehrlichkeiten mit Blick auf den Abbau der kantonalen Handänderungsgebühren weckt⁹⁵.

4 Kantonale und kommunale Handänderungsabgaben gemäss Art. 103 FusG

4.1 Kantonale und kommunale Handänderungsabgaben

Unter einer kantonalen oder kommunalen Abgabe ist eine Abgabe zu verstehen, die vom Kanton, einem Bezirk, einer Gemeinde⁹⁶ oder von einer andern kantonalen

83 Vgl. BOTSCHAFT FusG, 4511 und 4578, sowie OESTERHELT, BS-Komm. Art. 103 FusG Rz 13f.

84 Vgl. dazu OESTERHELT, BS-Komm. Art. 103 FusG Rz 5.

85 Vgl. dazu OESTERHELT, BS-Komm. Art. 103 FusG Rz 5; LUDWIG, ZH-Komm. FusG, Anhang I Rz 53.

86 SPORI/MOSER, ZBJV 2004, 308.

87 GRIESSHAMMER/HETTICH, StR 2003, 268.

88 Vgl. Art. 141 Abs. 1 lit. a BV.

89 Art. 191 BV; vgl. dazu auch MEISTER, 62. Soweit Art. 103 FusG kommunale Gebühren verbietet (insb. im Kanton Graubünden ist die Erhebung von Handänderungssteuern kommunal geregelt; vgl. dazu OESTERHELT, BS-Komm. Art. 103 FusG Rz 109ff.), wäre zu prüfen, ob die Gemeinden vor BGer eine Verletzung

der Gemeindeautonomie nach Art. 189 Abs. 1 lit. b BV (Verfassungsgerichtsbarkeit) geltend machen könnten.

90 LUDWIG, ZH-Komm. FusG, Anhang I Rz 53; vgl. dazu auch unten, Abschn. 5.

91 HÖHN/WALDBURGER II, § 48 Rz 214.

92 REICH, FStR 2001, 19.

93 S. dazu unten, Abschn. 4.4.1.

94 AB 2003 S 491 m. Vw. auf BGE 109 Ia 134 E. 4a (140f.); AB 2003 N 1034.

95 Vgl. dazu das nationalrätliche Postulat vom 21. März 2003: «Befreiung der Pensionskassen von Grundstückgewinnsteuern und Handänderungsgebühren» (Geschäft Nr. 03.3175, noch nicht behandelt), AB 2003 N 1227.

Gebietshoheit erhoben wird. Dabei ist «Abgabe» der Oberbegriff für Geldleistungen, welche der Private dem Gemeinwesen kraft öffentlichen Rechts schuldet⁹⁷. Darunter fallen einerseits Kausalabgaben, welche dem Staat für bestimmte staatliche Leistungen oder besondere Vorteile zu entrichten sind⁹⁸. Auch Gebühren sind Kausalabgaben; damit wird eine besondere Inanspruchnahme der öffentlichen Verwaltung abgegolten⁹⁹. Steuern andererseits sind Abgaben, welche voraussetzungslos, d. h. nicht als Entgelt für eine spezifische Gegenleistung des Staates geschuldet sind¹⁰⁰. Kausalabgaben, welche zwar als Gegenleistung für eine Leistung des Staates erhoben werden, aber nicht mehr durch das Kostendeckungs- und Äquivalenzprinzip¹⁰¹ begrenzt sind und deshalb teilweise Steuercharakter haben, werden als Gemengsteuern bezeichnet¹⁰². Im Folgenden wird (nur) der die kostendeckende Gebühr iSv Art. 103 FusG überschüssende Abgabeteil «Transaktionssteuer» genannt.

Eine Handänderungsabgabe ist eine Rechtsverkehrsabgabe. Im Zusammenhang mit Umstrukturierungen kommen grundsätzlich folgende Abgaben als kantonale und kommunale Handänderungsabgaben iSv Art. 103 FusG in Betracht:

- eigentliche Handänderungssteuern, wie sie in den kantonalen Steuergesetzen umschrieben sind;
- kantonale Grundbuchgebühren, welche bei der Änderung eines Grundbucheintrages erhoben werden;
- kantonale Notariatsgebühren, welche für öffentliche Beurkundungen erhoben werden (bspw. für die öffentliche Beurkundung des Kaufvertrages eines Grundstückes); sowie
- von den Kantonen erhobene Handelsregistergebühren.

Es ist zu prüfen, inwieweit diese Handänderungsabgaben von Art. 103 FusG erfasst werden. Für die Handelsregistergebühren erübrigt sich diese Frage allerdings von vornherein. Zwar wurde die Kompetenz bezüglich des Handelsregisterwesens vom Bund auf die Kantone übertragen¹⁰³. Die vom Bundesrat erlassene Verordnung über die Gebühren für das Handelsregister¹⁰⁴ harmoni-

siert aber die Gebührenhöhe für die ganze Schweiz. Da die Gebühren für das Handelsregister schon sehr weitgehend am Kostendeckungsprinzip orientiert sind und zur Harmonisierung mit dem Fusionsgesetz zudem per 1. Juli 2004 für Umstrukturierungsvorgänge weiter auf das Kostendeckungsprinzip getrimmt wurden¹⁰⁵, kann davon ausgegangen werden, dass die von den Kantonen erhobenen Handelsregistergebühren bei Umstrukturierungen lediglich noch eine kostendeckende Gebühr darstellen¹⁰⁶ und den Geltungsbereich von Art. 103 FusG deshalb nicht tangieren.

4.2 Wortlaut von Art. 103 FusG

Mit Blick auf Art. 103 FusG ist von Interesse, ob diese Bestimmung anlässlich von Umstrukturierungen lediglich die Erhebung einer eigentlichen Handänderungssteuer, wie sie in den kantonalen Steuergesetzen geregelt ist, oder auch die Erhebung von allfälligen Grundbuch- und Notariatsabgaben – soweit nicht zur Kostendeckung erforderlich – untersagt. Im Fusionsgesetz ist ausserhalb von Art. 103 FusG nicht definiert, was unter Handänderungsabgaben zu verstehen ist. Art. 103 FusG stellt lediglich klar, dass anlässlich von Umstrukturierungen weiterhin Handänderungsabgaben im Rahmen von kostendeckenden Gebühren erhoben werden dürfen. Da der Begriff «Abgabe» wie bereits erwähnt sowohl Kausalabgaben als auch Steuern und Gemengsteuern umfasst, könnte daraus abgeleitet werden, dass Art. 103 FusG sowohl eigentliche Handänderungssteuern als auch Kausalabgaben bzw. Gemengsteuern im Visier hat. Der Bezug zur Kausalabgabe wird in Art. 103 FusG zudem mit der Wendung «(k)ostendeckende Gebühren bleiben vorbehalten» hergestellt, gilt doch bei Steuern das Kostendeckungsprinzip nicht.

Da Art. 103 FusG die Transaktionssteuerfreiheit von Umstrukturierungen aufgrund des Gesetzeswortlauts nicht davon abhängig macht, dass Grundstücke von der Umstrukturierung betroffen sind, könnte aus Art. 103 FusG zudem prima vista abgeleitet werden, dass bei Umstrukturierungen – unabhängig davon, ob von der Um-

96 Im Kanton Graubünden sind die Gemeinden für die Erhebung und Ausgestaltung der Handänderungssteuer zuständig; vgl. dazu OESTERHELT, BS-Komm. Art. 103 FusG Rz 109.

97 HÄFELIN/MÜLLER, Rz 2623.

98 HÄFELIN/MÜLLER, Rz 2625.

99 STEUERINFORMATIONEN, Die Handänderungssteuer, 2; HÄFELIN/MÜLLER, Rz 2626.

100 STEUERINFORMATIONEN, Die Handänderungssteuer, 2; HÄFELIN/MÜLLER, Rz 2661.

101 Vgl. dazu unten, Abschn. 5.1 f.

102 Statt vieler BGE 126 I 180 = ASA 70 (2001/02), 242 = ZBGR 2001,

108; vgl. auch HÄFELIN/MÜLLER, Rz 2687 ff.; HÖHN/WALDBURGER I, § 28 Rz 3; STEUERINFORMATIONEN, Die Handänderungssteuer, 1.

103 JAAG, Rz 113.

104 Vom 3. Dezember 1954, SR 221.411.1.

105 Vgl. dazu AS 2004, 2669 ff., insb. 2685 ff.

106 Die Eintragung einer Fusion beträgt für die übernehmende Gesellschaft CHF 600, im Falle einer zusätzlichen Kapitalerhöhung bei einem Aktienkapital von höchstens CHF 200 000 weitere CHF 300, bei einem höheren Kapital zzgl. 0,2 ‰ Promille des überschüssenden Teils, jedoch höchstens CHF 10 000 (vgl. Art. 4a Ziff. 1 iVm Art. 4 Abs. 1 lit. a und Art. 1 Abs. 1 Ziff. 3 sowie Abs. 2 der Handelsregistergebührenverordnung).

strukturierung Grundstücke betroffen sind – die Erhebung sämtlicher Transaktionssteuern, d. h. sämtlicher Handänderungssteuern, Notariats- und Registergebühren, welche den kostendeckenden Rahmen sprengen, untersagt ist. Im französischen und italienischen Gesetzestext werden die Handänderungsabgaben mit «droits de mutation» bzw. «tasse di mutazione» wiedergegeben. Nachdem in den französischsprachigen Kantonen die Handänderungssteuer in der Regel mit «droit de mutation», die separat erhobene Grundbuchgebühr hingegen mit «émolument» bezeichnet wird¹⁰⁷, liegt darin wiederum ein Indiz, dass mit Handänderungsabgaben gemäss Art. 103 FusG lediglich die eigentlichen Handänderungssteuern erfasst werden sollen.

Im Weiteren lässt Art. 103 FusG keine weiteren direkten Schlüsse zu, welche Art von Handänderungsabgaben bei Umstrukturierungen spätestens ab 1. Juli 2009 von den Kantonen nicht mehr erhoben werden dürfen, weshalb weitergehend auf die Materialien abzustellen ist und die entsprechenden Lehrmeinungen zu berücksichtigen sind.

4.3 Botschaft zum FusG

Wie bereits erwähnt, enthielt der Gesetzesentwurf zur Botschaft des Fusionsgesetzes noch keine Bestimmung analog dem heute geltenden Art. 103 FusG¹⁰⁸. In der Botschaft zum Fusionsgesetz wurde (mit negativem Schluss) erwogen, ob das Fusionsgesetz bei mittels Umstrukturierungen übertragenen Grundstücken ähnlich wie beim Aufschub der Grundstückgewinnsteuer eine Befreiung von Handänderungssteuern vorsehen solle. So wies der Bundesrat im Zusammenhang mit dem Aufschubtatbestand bei der Grundstückgewinnsteuer darauf hin, dass «(z)ahlreiche Vernehmlassungsteilnehmer möchten, dass die Kantone bei diesen Umstrukturierungen auch keine Handänderungssteuern erheben, wenigstens, soweit es sich nicht um echte Gebühren handelt»¹⁰⁹. Daraus geht hervor, dass das Verbot zur Erhebung von Transaktionssteuern bei Umstrukturierungen, wie es der heute geltende Art. 103 FusG statuiert, im Zusammenhang mit dem Aufschubtatbestand bei der Grundstückgewinnsteuer gesehen werden muss. Dieser Konnex ergibt sich aus der Botschaft auch an anderer Stelle: «Die Handänderungssteuer ist eine Transaktionssteuer, die an den Übergang von Eigentum an Grundstücken an-

knüpft.»¹¹⁰ Somit untersagt Art. 103 FusG ab 1. Juli 2009 lediglich die Erhebung von Transaktionssteuern bei mittels Umstrukturierungen übertragenen Grundstücken; hingegen erfasst Art. 103 FusG trotz des offenen Wortlauts keine Umstrukturierungen, bei denen keine Grundstücke übertragen werden.

Aus dem oben zitierten Teilsatz «wenigstens, soweit es sich nicht um echte Gebühren handelt»¹¹¹, könnte abgeleitet werden, dass sich der Bundesrat bereits in der Botschaft nicht auf reine Steuern bezog, welche keinen Gebührenanteil umfassen, sondern auch auf Gemengsteuern, wie sie die Kantone teilweise mittels Grundbuch- oder Notariatsgebühren erheben.

In den Ausführungen der Botschaft stand aber lediglich das Verhältnis zwischen einerseits Art. 129 Abs. 1 BV, welcher eine Bundeskompetenz zur Harmonisierung der direkten, nicht aber der indirekten Steuern – worunter insbesondere auch die Handänderungssteuern fallen –, und andererseits Art. 122 Abs. 1 BV, wonach dem Bund die Kompetenz eingeräumt wird, das Zivilrecht umfassend zu regeln, im Vordergrund¹¹². Mit keinem Wort erwähnt wurde aber beispielsweise Art. 954 Abs. 1 ZGB, welcher den Kantonen – auch gestützt auf Art. 122 Abs. 1 BV – ausdrücklich die Kompetenz einräumt, Grundbuchgebühren zu erheben. Daraus könnte wiederum geschlossen werden, dass in der Botschaft nur das Für und Wider der Abschaffung von eigentlichen Handänderungssteuern bei Umstrukturierungen erwogen wurde, nicht aber die Frage, ob auch Grundbuch- oder andere Gebühren bei Umstrukturierungen abzuschaffen wären. Hier ist anzumerken, dass es zumindest diskutabel ist, ob bei Gemengsteuern der mit der Grundbuchgebühr erhobene Steueranteil unter Art. 954 Abs. 1 ZGB iVm Art. 6 ZGB fällt oder generell zu den indirekten Steuern zu zählen ist, für dessen Erhebung der Bund gemäss Art. 129 Abs. 1 BV grundsätzlich nicht zuständig ist¹¹³.

In der Botschaft verwies der Bundesrat mit Bezug auf Grundstückgewinnsteuern und Handänderungssteuern u. a. auf den Bericht der Arbeitsgruppe «Steuern und Umstrukturierungen»¹¹⁴. Diese Arbeitsgruppe kam zum Schluss, dass den Kantonen gegenüber nicht angeordnet, sondern lediglich der Wunsch geäußert werden könne, die Kantone sollten «bei Umstrukturierungen auch für die Handänderungssteuer einen Steueraufschub (recte:

107 So in den Kantonen Jura (vgl. dazu OESTERHELT, BS-Komm. Art. 103 FusG Rz 68f.), Neuenburg (aaO, Rz 76 und 79) und Waadt (aaO, Rz 71f.); ähnlich im Kanton Genf (aaO, Rz 61).

108 BOTSCHAFT FusG, vgl. insb. 4564 f.

109 BOTSCHAFT FusG, 4352.

110 BOTSCHAFT FusG, 4380.

111 BOTSCHAFT FusG, 4352.

112 BOTSCHAFT FusG, 4380 f.

113 Die Lehre ist der Auffassung, dass die Kantone den Steueranteil einer Grundbuchgebühr gestützt auf Art. 6 ZGB erheben dürfen; vgl. dazu oben, Abschn. 3.1.

114 BOTSCHAFT FusG, 4352.

eine Steuerbefreiung) gewähren, soweit diese Steuern nicht den Charakter von Grundbuchgebühren aufweisen»¹¹⁵. Die Arbeitsgruppe hatte also bei Handänderungen von Grundstücken anlässlich von Umstrukturierungen eigentliche Handänderungssteuern und Grundbuchgebühren im Visier.

4.4 Beratungen in den Eidg. Räten

4.4.1 Begriffsverwendung

Gemäss den Amtlichen Bulletins des Stände- und Nationalrats wurde in den Beratungen zum Fusionsgesetz ohne weitere Differenzierung abwechslungsweise von Handänderungssteuern¹¹⁶, Handänderungsabgaben¹¹⁷ oder Handänderungsgebühren¹¹⁸ gesprochen, ohne aber je näher auszuführen, welche Abgaben unter die «kantonalen oder kommunalen Handänderungsabgaben» fallen.

Dagegen wurde aber beispielsweise – losgelöst von eigentlichen Steuerfragen – im Zusammenhang mit der Spaltung (Art. 36 FusG) ausdrücklich die Höhe der Gebühren für öffentliche Beurkundungen erörtert¹¹⁹. Dabei stand die Frage zur Debatte, ob infolge Spaltung bei der Übertragung von Grundstücken statt des (nur) schriftlichen Spaltungsvertrages eine separate oder je nach Belegenheit des Grundstückes mehrere separate öffentliche Urkunde(n) zu erstellen sei(en), was heute nicht zutrifft. Nachdem im Ständerat an dieser Stelle ausdrücklich von Gebühren für öffentliche Beurkundungen die Rede war, kann dies als Indiz dafür gesehen werden, dass die im Konnex mit den Steuerfragen verwendeten Begriffe Handänderungssteuern, -abgaben oder -gebühren jedenfalls keine Gebühren für die öffentliche Beurkundung umfassen.

In den parlamentarischen Beratungen wurde teilweise auf die in bestimmten Kantonen bestehenden Handänderungssteuersätze bei Umstrukturierungen hingewiesen. Hierbei kann angemerkt werden, dass es sich bei den ge-

nannten Kantonen zum Teil auch um solche handelt, welche keine eigentliche Handänderungssteuer, sondern eine Grundbuchabgabe mit Gemengsteuercharakter kennen¹²⁰. Entsprechend bildet diese Tatsache wiederum ein Indiz dafür, dass mit den «Handänderungsabgaben» gemäss Art. 103 FusG mindestens auch insoweit Grundbuchabgaben angesprochen sind, als im betreffenden Kanton keine eigenständige Handänderungssteuer besteht.

4.4.2 Verweis auf das BankG

In den parlamentarischen Beratungen wurde von den Befürwortern des heutigen Art. 103 FusG mehrmals auf den ehemaligen¹²¹ Art. 14 Abs. 3 BankG hingewiesen, der wie folgt lautete: «Für den Übergang des Genossenschaftsvermögens an die Aktiengesellschaft dürfen weder eidgenössische noch kantonale Handänderungs- und Registrierungsabgaben erhoben werden.» Da in dieser Bestimmung zwischen *Handänderungsabgaben* einerseits und *Registrierungsabgaben* andererseits unterschieden wurde, kann argumentiert werden, dass mit den Handänderungsabgaben gemäss Art. 103 FusG die Registrierungsabgaben (wie die Grundbuch- und evtl. die Notariatsgebühren) nicht erfasst werden¹²². Dies gilt bezüglich der kantonalen Notariatsgebühren umso mehr, als dass der ehemalige Art. 14 Abs. 3 BankG trotz der weiten Formulierung des Verbots der Erhebung von Handänderungs- und Registrierungsabgaben die kantonalen Notariatsgebühren nicht mitumfasste¹²³. Aber auch hier kann wieder eine gegensätzliche Position eingenommen werden: Indem sich die Parlamentarier mehrmals auf Art. 14 Abs. 3 BankG abstützten, kann gefolgert werden, dass sie mit dem heutigen Art. 103 FusG eine weite Steuer- und Abgabebefreiung anstrebten, wie dies für Art. 14 Abs. 3 BankG mit der Wendung «Handänderungs- und Registrierungsabgaben» zutraf.

115 BERICHT DER ARBEITSGRUPPE STEUERN BEI UMSTRUKTURIERUNGEN, Rz 3.6. Im Gegensatz zur Grundstückgewinnsteuer ist bei der Handänderungssteuer ein Steueraufschub nicht möglich; vgl. dazu REICH, FStR 2001, 19.

116 S. dazu etwa AB 2001 S 144, 162, 166; AB 2003 N 248 - 250; AB 2003 S 491; AB 2003 N 1034 - 1036; AB 2003 S 730.

117 S. dazu etwa AB 2003 N 248; AB 2003 S 490 f.; AB 2003 N 1036; AB 2003 S 729, 732.

118 S. dazu etwa AB 2003 N 250; AB 2003 S 489 f., AB 2003 N 1037; AB 2003 S 728 f., 731.

119 AB 2001 S 156.

120 Dies gilt etwa für den Kanton Tessin; vgl. zum Gesagten AB 2003 N 1036, sowie zur Praxis in den Kantonen OESTERHELT, BS-Komm. Art. 103 FusG Rz 56 ff., und bezüglich des Kantons Tessin insb. Rz 58 und 63.

121 Art. 14 BankG wurde mit dem FusG ausser Kraft gesetzt; vgl. dazu AS 2004, 2667; s. auch Abschn. 3.2.2 sowie OESTERHELT, BS-Komm. Art. 103 FusG Rz 13 f.

122 Vgl. dazu SCHMID-TSCHIRREN, ZBGR 2004, 242. Dasselbe gilt zudem mit Blick auf andere Gesetze, welche eine ähnliche Wendung wie diejenige gemäss dem ehemaligen Art. 14 Abs. 3 BankG enthalten: Art. 22 Abs. 2 Bundesgesetz vom 30. April 1997 über die Organisation der Postunternehmung des Bundes (POG, SR 783.1); Art. 23 Abs. 2 Bundesgesetz vom 30. April 1997 über die Organisation der Telekommunikationsunternehmung des Bundes (TUG, SR 784.11); Art. 26 Abs. 2 Bundesgesetz vom 20. März 1998 über die Schweizerischen Bundesbahnen (SBBG; SR 742.31).

123 LUTZ, Komm. Art. 14 BankG Rz 5, mit der Begründung, dass diese nicht unter die «Handänderungs- und Registrierungsabgaben» zu subsumieren sind; vgl. auch OESTERHELT, BS-Komm. Art. 103 FusG Rz 13.

4.4.3 Verweise auf Böckli und Reich

Auch die in den Eidg. Räten herangezogene Lehrmeinung von Böckli¹²⁴, welche er in einem Fachartikel¹²⁵ kund getan hatte, gibt über die Definition der kantonalen und kommunalen Handänderungsabgaben gemäss Art. 103 FusG keinen Aufschluss. Im entsprechenden Fachartikel kritisierte der Autor insbesondere die Erhebung von kantonalen «Handänderungssteuern» bei Fusionen; nicht ausdrücklich ersichtlich ist, dass mit diesem Begriff auch Grundbuch- oder Notariatsgebühren gemeint waren¹²⁶. In den Beratungen der Eidg. Räte wurde zudem auf die Auffassung von Reich verwiesen, wie er sie in einem anderen Fachartikel¹²⁷ vertreten hatte. Soweit ersichtlich, geht aber auch aus diesem Fachartikel nicht klar hervor, ob mit dem im Fachartikel verwendeten Begriff der Handänderungs- bzw. Rechtsverkehrssteuern bei Umstrukturierungen auch Grundbuch- und Notariatsgebühren angesprochen waren. Besonders eine Passage lässt aufgrund der Wendung «und zudem» eher das Gegenteil vermuten¹²⁸: «Dass die (Handänderungssteuer-)Sätze in den vereinzelt Kantonen weit darüber liegen *und zudem* noch verschiedentlich Grundbuch- und Notariatsgebühren mit Gemengsteuercharakter zu entrichten sind, blieb ebenso unberücksichtigt».

4.5 Auffassungen in der Lehre

In der Lehre wird, soweit schon Stellungnahmen vorliegen, zum grossen Teil die Meinung vertreten, Art. 103 FusG verbiete sämtliche Handänderungssteuern, Grundbuchgebühren und Notariatsabgaben, soweit es sich nicht um kostendeckende Gebühren handelt¹²⁹. Einige Autoren subsumieren unter Handänderungsabgaben gemäss Art. 103 FusG sowohl die eigentlichen Handänderungssteuern als auch die Grundbuchgebühren, ohne jedoch die kantonalen Notariatsgebühren miteinzubeziehen¹³⁰. Gewisse Autoren üben Zurückhaltung, inwieweit kantonale und kommunale Handänderungsabgaben, soweit sie nicht eigentliche Handänderungssteuern darstellen, in Zukunft von Art. 103 FusG untersagt sein werden¹³¹.

4.6 Ergebnis

Mit einiger Überraschung ist zur Kenntnis zu nehmen, dass trotz ausführlicher Diskussion in den Eidg. Räten nie definiert wurde, was unter kantonalen und kommunalen Handänderungsabgaben zu verstehen ist. Trotz des offenen Wortlauts von Art. 103 FusG bestehen keine Zweifel, dass mit Art. 103 FusG lediglich Transaktionssteuern für bei Umstrukturierungen übertragene *Grundstücke* untersagt werden, nicht aber die Erhebung von Transaktionssteuern bei Umstrukturierungen generell (ohne Übertragung von Grundstücken). Ebenfalls Klarheit besteht darin, dass Art. 103 FusG ab 1. Juli 2009 bei Umstrukturierungen die Erhebung eigentlicher Handänderungssteuern für Grundstücke untersagt.

Aus dem Wortlaut kann nicht eindeutig geschlossen werden, ob Art. 103 FusG bei Umstrukturierungen auch Grundbuch- und Notariatsgebühren erfasst. Dies trifft denn auch nur auf die Grundbuchgebühren – bzw. deren Steueranteil – zu, denn nur diese stellen für Grundstückübertragungen typische Rechtsverkehrssteuern dar. Die Ausnahme von Art. 103 FusG («[k]ostendeckende Gebühren bleiben vorbehalten») bezieht sich demnach auf Kantone, welche eine Grundbuchgebühr, die aber einen «Handänderungssteueranteil» mitbeinhaltet¹³², erheben.

Anders als die Grundbuchgebühren sind Notariatsgebühren keine typischen Rechtsverkehrssteuern, da sie bei öffentlichen Beurkundungen aller Art anfallen¹³³. Dafür spricht auch, dass Art. 103 FusG, nachdem die kantonale Steuerhoheit mit dieser Bestimmung strapaziert wurde, eher eng auszulegen ist¹³⁴. Zudem war es selbst beim ehemaligen Art. 14 Abs. 3 BankG, welcher von den Eidg. Räten in den Beratungen oft als Beispiel für einen Eingriff in die kantonale Steuerhoheit herangezogen wurde und welcher ausdrücklich gewisse Umwandlungen von «Handänderungs- und Registrierungsabgaben» befreite, die Meinung, dass Notariatsgebühren nicht mitausgenommen waren¹³⁵. Hinzu kommt, dass die öffentlichen Urkunden bei Umstrukturierungen in der Regel nicht nur die Handänderung von betroffenen

124 Vgl. beispielsweise AB 2003 N 249.

125 «Fusions- und Spaltungssteuerrecht: Gelöste und ungelöste Probleme», ASA 67 (1998/99), 1 ff.

126 Vgl. BÖCKLI, ASA 67 (1998/99), 30 f.

127 AB 2001 S 143 f. mit Bezug auf den Fachartikel «Steuerrechtliche Aspekte des Fusionsgesetzes», FStR 2001, 4 ff.

128 REICH, FStR 2001, 19 (nachträgliche Hervorhebung).

129 KOSLAR, Komm. FusG Baker & McKenzie Art. 103 Rz 7; GRIESSHAMMER, ZH-Komm. Art. 103 FusG Rz 6; nach meiner Lesart auch OESTERHELT, BS-Komm. Art. 103 FusG Rz 22 ff. sowie Rz 35 ff. und 48 ff.

130 Nach meiner Lesart SPORI/MOSER, ZBJV 2004, 308, sowie WEIDMANN, Jusletter 7. Juni 2004 Rz 40.

131 SCHMID-TSCHIRREN, ZBGR 2004, 242, geht ausdrücklich davon aus, dass Art. 103 FusG weder Grundbuch- noch Handelsregistergebühren tangiert. (Christina Schmid-Tschirren ist die Chefin des Eidg. Amtes für Grundbuch- und Bodenrecht, Bern.)

132 Vgl. dazu oben, Abschn. 2.3.2.

133 Siehe i. Z. mit dem ehemaligen Art. 14 Abs. 3 BankG LUTZ, Komm. Art. 14 BankG Rz 5.

134 Vgl. in diesem Sinne LUDWIG, ZH-Komm. FusG, Anhang I Rz 53.

135 LUTZ, Komm. Art. 14 BankG Rz 5.

Grundstücken beinhalten, sondern, je nach Umstrukturierungstyp, die ganze Umstrukturierung abdecken. Bei Eigentumsänderungen infolge Umstrukturierungen wird denn in der Regel auch kein typischer Kaufvertrag abgeschlossen, sondern ein gesellschaftsrechtlicher (Umstrukturierungs-)Vertrag, bei welchem die Notariatsgebühr meist aufgrund einer anderen Referenzgrösse als derjenigen des Grundstückswerts bemessen wird. Ausserdem hat das Bundesgericht noch Ende 2003 ganz allgemein statuiert, dass ein (Amts-)Notariat eine Gebühr mit Gemengsteuercharakter erheben darf, ohne auf Art. 103 FusG hinzuweisen, welcher mit dem Fusionsgesetz zuvor am 3. Oktober 2003 verabschiedet worden war¹³⁶. Dennoch steht fest, dass es durchaus wünschenswert ist, dass die Notariatsgebühren ebenfalls vermehrt am Kostendeckungsprinzip ausgerichtet werden und deshalb Promilletarife mit einer Gebührenobergrenze versehen werden. Unzulässig wäre zudem, die durch Art. 103 FusG entfallende «Grundbuchsteuer» durch eine entsprechend höhere Notariatsgebühr zu ersetzen¹³⁷.

Dem Vernehmen nach teilt auch das Notariatsinspektorat des Kantons Zürich die dargelegte Auffassung: Gemäss mündlicher Auskunft ist beabsichtigt, die Grundbuchgebühren wenn möglich schon im Laufe des nächsten Jahres in reine Gebühren umzugestalten. Denkbar wäre die Beibehaltung des Promilletarifs mit einer massvollen Höchstgebühr. Hingegen wird die Notariatsgebühr von 1 ‰ (ohne Höchstgebühr) für öffentliche Beurkundungen voraussichtlich beibehalten.

5 Verbleibender Auslegungsspielraum der Kantone

5.1 Einführung

Es stellt sich die Frage, welcher Abgabeteil bei einer Grundbuchgebühr als kostendeckend iSv Art. 103 FusG zu qualifizieren ist. Wie bereits oben erwähnt, ist eine Gebühr eine Abgabe, welche mittels Kostendeckungs- und Äquivalenzprinzip beschränkt wird. Wird die so de-

finierte Höhe überschritten, liegt eine Gemengsteuer vor, und sie ist bezüglich des überschüssenden Teils als Steuer zu qualifizieren¹³⁸.

5.2 Kostendeckungsprinzip

Unter dem Gesichtspunkt des Kostendeckungsprinzips darf der Gesamtertrag, der aus einer Verwaltungsgebühr fließt, die Gesamtkosten des betreffenden Verwaltungszweigs nicht erheblich übersteigen¹³⁹. Der Staat kann dem Leistungsempfänger bei der Gebührenbemessung unter dem Gesichtspunkt des Kostendeckungsprinzips auch einen Anteil an den allgemeinen Unkosten auferlegen. Dabei darf die Gebühr durchaus so bemessen werden, dass sie zur Deckung der Unkosten auf alle Fälle und reichlich genügt¹⁴⁰. Entsprechend hat ein die gesamten Kosten übersteigender Gesamtertrag nicht ohne weiteres zur Folge, dass der Überschuss zur Steuer wird. Eine Gemengsteuer liegt aber vor, wenn der Gesamtertrag aus einer Verwaltungsgebühr die Gesamtkosten des betreffenden Verwaltungszweigs während längerer Zeit erheblich übersteigt¹⁴¹. Dabei soll es einem Kanton aber nicht verwehrt sein, bei der Festsetzung der Gebührenhöhe auch längerfristigen (konjunkturell bedingten) Veränderungen mit Blick auf einen ausgeglichenen Finanzhaushalt Rechnung zu tragen¹⁴². Insgesamt ist bei Grundbuchgebühren der Grundsatz der Kostendeckung als Grenze der zulässigen Gebührenerhebung nicht eng zu verstehen¹⁴³.

5.3 Äquivalenzprinzip

Das Äquivalenzprinzip besagt, dass eine Gebühr nicht in einem offensichtlichen Missverhältnis zum objektiven Wert der vom Gemeinwesen erbrachten Leistung stehen darf und sich in vernünftigen Grenzen halten muss¹⁴⁴. Das Äquivalenzprinzip konkretisiert damit das Verhältnismässigkeitsprinzip und das Willkürverbot für den Bereich der Kausalabgaben¹⁴⁵. Gemäss Rechtsprechung liegt eine Gebühr mit Blick auf das Äquivalenzprinzip auch dann vor, wenn mit bedeutenden Geschäften der Ausfall aus weniger bedeutenden Staatsleistungen ausgeglichen wird¹⁴⁶. Zudem darf bei der Gebührenbemes-

136 Wenn auch nicht speziell für Umstrukturierungen: BGE 130 III 225 E. 2.5. m. Vw.

137 S. dazu auch unten, Abschn. 7.1.

138 Vgl. dazu oben, Abschn. 4.1.

139 BGE 126 I 180 E. 3a/aa m. Vw. = ASA 70 (2001/02), 242 = ZBGR 2001, 108 (dabei wurde der betreffende Verwaltungszweig jedoch recht weit gefasst, s. E. 3b/cc).

140 BGE 126 I 180 E. 3b/cc m. Vw. = ASA 70 (2001/02), 242 = ZBGR 2001, 108.

141 BGE 126 I 180 E. 2b/dd m. Vw. = ASA 70 (2001/02), 242 = ZBGR 2001, 108.

142 BGE 126 I 180 E. 3b/bb = ASA 70 (2001/02), 242 = ZBGR 2001, 108.

143 BGE 126 I 180 E. 3b/cc m. Vw. = ASA 70 (2001/02), 242 = ZBGR 2001, 108.

144 BGE 130 III 225 E. 2.3.

145 Art. 5 Abs. 2 sowie Art. 8 und 9 BV; vgl. BGE 130 III 225 E. 2.3.

146 BGE 103 Ia 90 E. 5; BGer 30. September 1971, ZBGR 1971, 360 E. 4; s. auch BGE 126 I 180 E. 3b/cc = ASA 70 (2001/02), 242 = ZBGR 2001, 108.

sung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und dem Interesse des Gebührenschuldners an der amtlichen Dienstleistung Rechnung getragen werden¹⁴⁷, wenn auch dieser Grundsatz in jüngerer Zeit etwas relativiert wurde¹⁴⁸. Auch wenn die erhobene Gebühr nicht in jedem Fall genau dem Verwaltungsaufwand entsprechen muss, ist sie doch nach sachlich vertretbaren Kriterien zu bemessen, ohne Unterscheidungen zu treffen, für die keine sachlichen Gründe ersichtlich sind¹⁴⁹.

5.4 Promilletarife im Besonderen

Das Kostendeckungs- und das Äquivalenzprinzip schliessen eine gewisse Schematisierung oder Pauschalisierung bei der Bemessung einer Gebühr grundsätzlich nicht aus¹⁵⁰. Somit erachten es die Gerichte als zulässig, Gebühren im Allgemeinen – und insbesondere Grundbuch- und Notariatsgebühren – nach dem Wert des zur Eintragung gelangenden Grundstücks oder dinglichen Rechts zu bemessen¹⁵¹. Dies gilt grundsätzlich auch für Gebührentarife, welche mit zunehmendem Basiswert ansteigen oder progressiv ausgestaltet sind. Damit können Transaktionen mit kleineren Basiswerten, welche nach aller Erfahrung von wirtschaftlich schwächeren Personen angemeldet werden, entlastet werden, und demgegenüber lassen sich Geschäfte mit höheren Basiswerten, welche umgekehrt oft von leistungsfähigeren Personen getätigt werden, stärker mit der Gebühr belasten¹⁵².

5.5 Übersicht über die Rechtsprechung

In einem älteren Entscheid aus dem Jahre 1956 qualifizierte das Bundesgericht die Grundbuchgebühr von 14 ‰¹⁵³, welche im Kanton Tessin auf der Errichtung von Grundpfandrechten erhoben wurde, im Umfang von 7 ‰ als eine den Gebührencharakter übersteigende, unzulässige *Gemengsteuer*¹⁵⁴. Der vom Bundesgericht akzeptierte hälftige Gebührensatz von 7 ‰ darf aber nicht absolut und abgekoppelt von der eigentlichen Gebührenhö-

he betrachtet werden, denn das Bundesgericht ist erst gestützt auf einen interkantonalen Gebührenvergleich in Schweizer Franken (und nicht in Prozenten oder Promillen) zum Schluss gekommen, dass die im Kanton Tessin erhobene Gebühr von 14 ‰ auf deren 7 ‰ zu kürzen ist. Im Ergebnis betrug die Grundbuchgebühr für 14 Grundpfandverschreibungen statt CHF 36 000 lediglich noch die Hälfte¹⁵⁵.

Im Jahr 1994 erkannte das Bundesgericht bezüglich von Gerichtsgebühren, dass eine erhobene Gebühr trotz gewisser Pauschalisierungen in einem vernünftigen Verhältnis zur erbrachten Leistung stehen, d. h. mit ihr *äquivalent* sein muss¹⁵⁶. Dieses Verhältnis sei aber bei starren Prozent- und Promilletarifen fraglich, weil damit die der Verwaltung tatsächlich entstandenen Kosten sowie der Gegenwert der erbrachten Leistung vernachlässigt werden, und zwar selbst dann, wenn nur in Einzelfällen ein Missverhältnis zwischen der erhobenen Gebühr und dem Gegenwert entsteht¹⁵⁷.

Dass das Bundesgericht bei der Qualifikation von Gebühren nicht nur auf einen starren Promille-Tarif abstellt, ergibt sich ausdrücklich aus einem Entscheid vom 3. April 2000 – wiederum aus dem Kanton Tessin¹⁵⁸. Das Bundesgericht qualifizierte eine Grundbuchgebühr von 11 ‰ anlässlich einer Fusion als nicht bundesrechtswidrige *Gemengsteuer* und erkannte, dass der Betrag, welcher umfangmässig den Gebührenanteil übersteigt, eine Handänderungssteuer darstelle. Aufgrund von Art. 103 FusG ist die Erhebung des Steueranteils spätestens ab 1. Juli 2009 nicht mehr zulässig.

Mit Entscheid vom 29. Juni 2000 erachtete das Bundesgericht eine Gebühr von CHF 2238 (entsprechend 2.5 ‰ des Interessenwerts) für die Errichtung eines Schuldbriefes im Kanton Solothurn nicht als willkürlich¹⁵⁹. Hierbei muss aber berücksichtigt werden, dass der Tarif eine *Obergrenze* von CHF 6000 enthielt¹⁶⁰. Dabei bemerkte das Bundesgericht, dass das Kostendeckungs-

147 BGE 130 III 225 E. 2.3; BGE 126 I 180 E. 3c/aa = ASA 70 (2001/02), 242 = ZBGR 2001, 108.

148 Zurückhaltend für die Erfassung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit bei Kausalabgaben BGer 5. März 2004, 2P.266/2003 E. 3.4.

149 BGE 130 III 225 E. 2.3 m. Vw.; s. auch BGE 126 I 180 E. 3a/bb = ASA 70 (2001/02), 242 = ZBGR 2001, 108.

150 BGE 126 I 180 E. 3a/aa und 3a/bb = ASA 70 (2001/02), 242 = ZBGR 2001, 108.

151 BGer 30. September 1971, ZBGR 1971, 360 E. 4; BGE 120 Ia 171 E. 4c.

152 BGer 30. September 1971, ZBGR 1971, 360 E. 4; vgl. auch BGE 120 Ia 171.

153 Inkl. einer Stempelgebühr von 3 ‰.

154 BGE 82 I 281 E. 4; s. auch BGE 82 I 297.

155 BGE 82 I 281 E. 4.

156 BGE 120 Ia 171 E. 4c.

157 BGE 120 Ia 171 E. 4b/c.

158 BGer 3. April 2000, ZBGR 2001, 118 (dt.), RDAT 2000 II 371 (Original it.); s. auch die Kommentierung in CASANOVA, ASA 71 (2002/03), 22 f.

159 BGE 126 I 180 E. 2b/dd m. Vw. = ASA 70 (2001/02), 242 = ZBGR 2001, 108.

160 BGE 126 I 180 E. 3c/cc = ASA 70 (2001/02), 242 = ZBGR 2001, 108; deshalb etwas zu absolut GRIESSHAMMER/HETTICH, StR 2003, 262.

und das Äquivalenzprinzip gebieten würden, eine Gebühr nicht alleine nach dem Interessenwert in Promillen zu bestimmen, sondern eine weitere Begrenzung vorzusehen, damit die Gebühr nicht zur Gemengsteuer wird¹⁶¹. Im Weiteren bestätigte das Bundesgericht seine (fragwürdige) Rechtsprechung, wonach für die Qualifikation einer Gebühr als Gemengsteuer neben der Höhe des Gebührenertrags ausschlaggebend sein soll, dass die fragliche Abgabe vom kantonalen Gesetzgeber bewusst als Gemengsteuer (d. h. mit Steueranteil) konzipiert worden ist¹⁶².

Am 23. August 2001 hatte das Verwaltungsgericht Zürich die Höhe der Grundbuchgebühr von 2,5 ‰ des Verkehrswertes bzw. der Pfandsomme von verschiedenen Grundstücken zu überprüfen, welche anlässlich der Fusion zweier Gesellschaften zu einer neuen Drittgesellschaft (Kombination) erhoben wurde¹⁶³. Das Verwaltungsgericht Zürich bestätigte die bestehende Rechtsprechung, wonach die zürcherische Grundbuchgebühr von CHF 450 330 als *Gemengsteuer* mit teilweisem Steuercharakter zu qualifizieren sei¹⁶⁴. Dennoch schützte das Verwaltungsgericht Zürich den starren Promillentarif bei den Grundbuchgebühren, obwohl dieser keine Obergrenze vorsieht. Zwar hat das Gericht klar zum Ausdruck gebracht, dass die erhobene Gebühr teilweise Steuercharakter hat. Da es den reinen Gebührenteil nicht vom Steueranteil abgrenzte, kann aus dieser Entscheidung wenig für die Frage abgeleitet werden, was im Licht von Art. 103 FusG in Zukunft als reine kostendeckende Gebühr zu betrachten ist.

Ein öffentlich zu beurkundender Sacheinlagevertrag zwischen der B-Holding AG und der BAG sah die Übertragung von sechs Parzellen im Wert von rund CHF 93 Mio. vor, was eine Grundbuchgebühr von 1 ‰ des Verkehrswertes der Grundstücke, d. h. von rund CHF 93 000, auslöste. Anders als das Verwaltungsgericht Zürich erachtete das Verwaltungsgericht Basel-Stadt diese Gebühr mit Urteil vom 2. November 2001 trotz des grossen ökonomischen Interesses der Empfängergesellschaft der Grundstücke als überhöht und erkannte, dass

sich bei der Tarifierung der Grundbuchgebühr in Promillen eine *Obergrenze* aufdrängt. Im Lichte einer bereits beschlossenen Änderung des kantonalen Notariatsgesetzes wurde die Gebühr auf den zukünftig vorgesehenen Höchstbetrag von CHF 50 000 begrenzt¹⁶⁵.

Mit Entscheid vom 8. Dezember 2003 erklärte das Bundesgericht eine Gebühr von CHF 200 000 in Betreibungssachen, welche das Betreibungsamt Zürich allein für eine Bankanweisung zur Überweisung von gepfändeten Geldern an den Gläubiger erhob, als verfassungswidrig¹⁶⁶. Dieses Urteil ist deshalb äusserst bemerkenswert, weil die angewendete Gebührenverordnung vom 23. September 1996 zum SchKG¹⁶⁷ mit Art. 16 SchKG¹⁶⁸ auf einer bundesrechtlichen Grundlage beruht, welche den Bundesrat lediglich zur Festsetzung einer Gebühr, nicht aber zur Erhebung einer höheren Abgabe (*Gemengsteuer*) ermächtigt¹⁶⁹. Aber auch hier definierte das Bundesgericht nicht, wie hoch eine rechtmässig anzusetzende Gebühr noch ausfallen dürfte. Anzumerken bleibt aber, dass die bis 1996 geltende Gebührenverordnung für derartige Gebühren einen Höchstbetrag von CHF 4000 vorsah¹⁷⁰. Das Bundesgericht bestätigte, dass, auch wenn bei der Festsetzung von Verwaltungsgebühren innerhalb eines gewissen Rahmens der wirtschaftlichen Situation des Pflichtigen Rechnung getragen werden darf, der wirtschaftliche Nutzen für die Beschwerdeführerin zum erzielten Verwertungserlös in einem vernünftigen Verhältnis stehen muss¹⁷¹. Dieses besteht nicht mehr in Fällen mit einem hohen Basiswert und einem starren Tarif, es sei denn, die Gebühr wird nach oben begrenzt¹⁷².

Am 5. März 2004 qualifizierte das Bundesgericht eine mengenunabhängige Abfall-Grundgebühr – welche aufgrund des Versicherungswertes von luxuriösen Grundstücken berechnet wurde – im Licht des Verursacherprinzips als unzulässig¹⁷³. Der blosser Umstand, dass Eigentümer luxuriöser Grundstücke in der Regel wirtschaftlich leistungsfähiger seien als andere Grundstückbesitzer, vermag die durch die Bemessungsgrundlage verursachte *Ungleichbehandlung* nach Ansicht des

161 BGE 126 I 180 E. 3c/cc = ASA 70 (2001/02), 242 = ZBGR 2001, 108.

162 BGE 126 I 180 E. 2b/dd = ASA 70 (2001/02), 242 = ZBGR 2001, 108; so auch VGer ZH 23. August 2001, ZBGR 2002, 347 E. 2c.

163 VGer ZH 23. August 2001, ZBGR 2002, 347.

164 VGer ZH 23. August 2001, ZBGR 2002, 347 E. 2c m. Vw.

165 VGer BS 2. November 2001, BJM 2004, 71.

166 BGE 130 III 225.

167 GebV SchKG; SR 281.35.

168 Bundesgesetz vom 11. April 1889 über Schuldbetreibung und Konkurs, SR 281.1.

169 BGE 130 III 225 E. 2.5.

170 AS 1994, 106; BGE 130 III 225 E. 2.5.

171 BGE 130 III 225 E. 2.2/2.3.

172 BGE 130 III 225 E. 2.3; s. dazu auch BGE 126 I 180 E. 3c/cc = ASA 70 (2001/02) 242 = ZBGR 2001, 108. Im konkreten Fall beurteilte das Obergericht des Kantons Zürich die erhobene Gebühr als zulässig.

173 BGE 5. März 2004, 2P.266/2003; vgl. zum Ganzen auch BGE 128 I 46.

Bundesgerichts nicht zu rechtfertigen. Schliesslich stautierte das höchste Gericht: Die «Erfassung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist Aufgabe des Steuerrechts; Kausalabgaben sind demgegenüber anhand objektiver Gesichtspunkte zu bemessen (...)»¹⁷⁴.

5.6 Ergebnis

Obwohl das Bundesgericht auch in neueren Entscheiden gelegentlich noch die befremdliche Auffassung vertritt, dass eine Grundbuchgebühr, welche einen Steueranteil enthält (Gemengsteuer), für den die Gebühr überschüssenden Teil nur dann als Steuer zu qualifizieren sei, wenn das Gemeinwesen tatsächlich beabsichtigte, eine Steuer zu erheben – somit bezüglich der Steuererhebung «Vorsatz» gegeben ist¹⁷⁵ –, zeigt die neuere Rechtsprechung ebenfalls eine klare Tendenz, dass Gebühren, welche aufgrund von starren Promilletarifen erhoben werden, mit einem oberen Grenzbetrag versehen werden müssen. Dabei werden verschiedene Obergrenzen genannt oder auch in den Kantonen festgelegt, so beispielsweise Obergrenzen von CHF 10 000¹⁷⁶, CHF 20 000¹⁷⁷ oder CHF 50 000¹⁷⁸.

Nach der jüngsten Feststellung des Bundesgerichts, wonach die Erfassung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit Aufgabe des Steuerrechts sei, Kausalabgaben demgegenüber anhand objektiver Gesichtspunkte zu bemessen seien¹⁷⁹, erscheint mindestens eine Obergrenze von CHF 50 000 – jedenfalls, wenn sie zum verursachten Aufwand unverhältnismässig erscheint – als beträchtlich. Dies selbst dann, wenn berücksichtigt wird, dass Art. 103 FusG die kantonale Steuerhoheit eher strapaziert. Den Kantonen verbleibt somit bei der Festsetzung von Gebühren aber ein gewisser Spielraum¹⁸⁰.

Insgesamt bedeutet dies, dass auch Kantone, die Unternehmensumstrukturierungen bereits vor Erlass des Fusionsgesetzes von der Handänderungssteuer befreien – wie etwa der Kanton Zürich (welcher notabene die Handänderungssteuer per 1. Januar 2005 gänzlich abschafft) –, mit der Situation konfrontiert sind, den Gebührentarif für Grundbuchgebühren spätestens per 1. Juli 2009 überprüfen zu müssen. Eine Anpassung ist nach mündlicher Aussage des Notariatsinspektorats Zürich für den Kanton Zürich wohl schon im nächsten Jahr zu erwarten; denkbar ist, dass der Promilletarif bei der zür-

cherischen Grundbuchgebühr beibehalten werden soll, jedoch unter Festsetzung einer massvollen Gebührenobergrenze.

Literatur

ALTENBURGER PETER R./CALDERAN MASSIMO/LEDERER WERNER, Schweizerisches Umstrukturierungsrecht, Zürich/Basel/Genf 2004

BÖCKLI PETER, Fusions- und Spaltungssteuerrecht: Gelöste und ungelöste Probleme, ASA 67 (1998/99), 1 ff.

CASANOVA HUGO, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 2000, Kantonale Abgaben (inkl. Steuerharmonisierung), ASA 71 (2002/03), 7 ff.

GRIESSHAMMER ERWIN R., Komm. Art. 103 FusG, in: Frank Vischer, Vischer Anwälte und Notare (Hrsg.), Zürcher Kommentar zum Fusionsgesetz, Zürich/Basel/Genf 2004 (zit.: ZH-Komm. Art. 103 FusG)

GRIESSHAMMER ERWIN R./HETTICH PETER, Steuerharmonisierungsbedarf bei der Übertragung von Grundstücken im Fusionsgesetz, StR 2003, 258 ff.

HÄFELIN ULRICH/MÜLLER GEORG, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. A., Zürich/Basel/Genf 2002

HÖHN ERNST/WALDBURGER ROBERT, Steuerrecht, Bd. I, 9. A., Bern/Stuttgart/Wien 2001 (zit.: I) – Steuerrecht, Bd. II, 9. A., Bern/Stuttgart/Wien 2002 (zit.: II)

HUBER HANS, Bundesrechtliche Schranken im Grundstückabgaberecht, ZBGR 49 (1968), 65 ff.

JAAG TOBIAS, Verwaltungsrecht des Kantons Zürich, 2. A., Zürich 1999, mit Ergänzungsbd., Zürich 2003

KOSLAR FRANO, Komm. Art. 103 FusG, in: Baker & McKenzie (Hrsg.), Fusionsgesetz. Bundesgesetz über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung (Fusionsgesetz) sowie die einschlägigen Bestimmungen des IPRG und des Steuerrechts, Bern 2003 (zit.: Komm. FusG Baker & McKenzie, Art. 103)

174 BGer 5. März 2004, 2P.266/2003 E. 3.4.

175 Wobei der verlangte «Vorsatz» zur Steuererhebung doch bei Promilletarifen zweifellos vorliegt.

176 Im Kanton Solothurn dürfen die Beurkundungs- und Grundbuchgebühren zusammen nicht mehr als insgesamt CHF 10 000 betragen, vgl. §§ 141 ff. Gebührentarif gemäss Kantonsratsbeschluss vom 24. Oktober 1979 (Erlass-Nr. 615.111).

177 Kanton Aargau; vgl. Gesetz über die Grundbuchabgaben des Kantons Aargau vom 7. Mai 1980 (SAR 725.100), § 22; s. auch GRIESSHAMMER, ZH-Komm. Art. 103 FusG Rz 7.

178 Vgl. VGer BS 2. November 2001, BJM 2004, 71.

179 BGer 5. März 2004, 2P.266/2003 E. 3.4.

180 LUDWIG, ZH-Komm. FusG, Anhang I Rz 53; s. auch GRIESSHAMMER, ZH-Komm. Art. 103 FusG Rz 10.

- LUDWIG HUBERTUS, Komm. FusG, Anhang I, 875 ff., in: Frank Vischer, Vischer Anwälte und Notare (Hrsg.), Zürcher Kommentar zum Fusionsgesetz, Zürich/Basel/Genf 2004 (zit.: ZH-Komm. FusG, Anhang I)
- LUTZ BENNO, Komm. Art. 14 BankG, in: Kommentar zum Bundesgesetz über die Banken und Sparkassen vom 8. November 1934 sowie zu der Verordnung (V) vom 17. Mai 1972 und der Vollziehungsverordnung (VV) vom 30. August 1961, begr. von Daniel Bodmer/Beat Kleiner/Benno Lutz, hrsg. von Dieter Zobl/Renate Schwob/Hans Geiger/Christoph Winzeler, Loseblatt (Stand: 15. Nachlieferung, 2004), Zürich/Basel/Genf (zit.: Komm. Art. 14 BankG)
- MARTI ARNOLD, Komm. zu Art. 6 ZGB, in: Peter Gauch/Jörg Schmid (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Zivilgesetzbuch, 1. Teilbd., Art. 1 - 7 ZGB, Zürich 1998 (zit.: ZH-Komm. Art. 6 ZGB)
- MEISTER THOMAS, Rechtsmittelsystem der Steuerharmonisierung, Bern/Stuttgart/Wien 1995
- OESTERHELT STEFAN, Komm. Art. 103 FusG, in: Rolf Watter/Nedim Peter Vogt/Rudolf Tschäni/Daniel Daeniker (Hrsg.), Basler Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, Fusionsgesetz, Basel/Genf München 2004 (zit.: BS-Komm. Art. 103 FusG; zit. gemäss Vorabdruck, erscheint voraussichtlich im November 2004)
- PFÄFFLI ROLAND, Die Auswirkungen des Fusionsgesetzes auf das Grundbuch, Jusletter vom 7. Juni 2004
- PFENNINGER-BISCHOFBERGER STEPHAN, Grundsteuerfolgen von Unternehmensumstrukturierungen, Zürich 1995
- REICH MARKUS, Grundriss der Steuerfolgen von Unternehmensumstrukturierungen, Basel/Genf/München 2000 (zit.: Grundriss)
- Steuern I (Grundlagen, Fusion und Quasifusion), in: Das neue Fusionsgesetz, ZSR I 2004, 1 ff., insb. 109 ff.
 - Steuerrechtliche Aspekte des Fusionsgesetzes, FStR 2001, 4 ff.
- REICH MARKUS/DUSS MARCO, Unternehmensumstrukturierungen im Steuerrecht, Basel/Frankfurt a. M. 1996
- SCHMID HANS, Komm. Art. 6 ZGB, in: Heinrich Honnig/Nedim Peter Vogt/Thomas Geiser (Hrsg.), Basler Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, Zivilgesetzbuch I, 2. A., Basel/Genf/München 2002 (zit.: BS-Komm., ZGB I, Art. 6)
- SCHMID JÜRIG, Komm. Art. 954 ZGB, in: Heinrich Honnig/Nedim Peter Vogt/Thomas Geiser (Hrsg.), Basler Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, Zivilgesetzbuch II, 2. A., Basel/Genf/München 2003 (zit.: BS-Komm., ZGB II, Art. 954)
- SCHMID-TSCHIRREN CHRISTINA, Sachenrechtliche Aspekte des Fusionsgesetzes, ZBGR 85 (2004), 228 ff.
- SPORI PETER/MOSER MARTIN, Fusionsgesetz: Kongruenzen und Inkongruenzen zwischen Zivil- und Steuerrecht, ZBJV 140 (2004), 301 ff.
- WEIDMANN MARKUS, Die Neuregelung der steuerlichen Folgen von Restrukturierungen, Jusletter 7. Juni 2004

Materialien

BERICHT DER ARBEITSGRUPPE STEUERN BEI UMSTRUKTURIERUNGEN, vom 12. Juni 1996, aktualisierte Fassung vom August 1997, Berichterstattung durch Conrad Stockar in ST 1998, 51 ff.

BOTSCHAFT zum Bundesgesetz über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung (Fusionsgesetz; FusG) vom 13. Juni 2000, BBl 2000, 4337 ff. (auch im Sonderdruck; zit.: Botschaft FusG)

GUTACHTEN des Bundesamtes für Justiz vom 16. Juni 1999, publ. in VPB 63, Nr. 83, 797 ff. (s. auch www.vpb.admin.ch/deutsch/doc/63/63.83.html; zit.: Gutachten BJ)

STEUERINFORMATIONEN, hrsg. von der Schweiz. Steuerkonferenz SSK, D Einzelne Steuern, Die Handänderungssteuer (Stand der Gesetzgebung: 1. Januar 2004), Informationsstelle für Steuerfragen, Bern 2003

Dienstleistungsbezüge aus dem Ausland – Vorsteuerabzug ohne Rechnung?

Anmerkungen zum Urteil des Europäischen Gerichtshofs vom 01.04.2004
(Rs. C-90/02 [Gerhard Bockemühl])

Jan Ole Luuk, LL.M., Rechtsanwalt



Jan Ole Luuk, LL.M., Rechtsanwalt; Associate, Walder Wyss & Partner Rechtsanwälte, Zürich

Inhalt

1	Einleitung
2	Ausgangsrechtsstreit
3	Vorlagefragen des deutschen Bundesfinanzhofs
4	Gemeinschaftsrechtliche Rechtsgrundlagen
5	Antwort des Europäischen Gerichtshofs
5.1	Vorsteuerabzug als integrierender, grundsätzlich nicht einschränkbarer Bestandteil der Mehrwertsteuer
5.2	Erfordernis einer Rechnung als allgemeine Ausübungsvoraussetzung
5.3	Ausnahme bei Übergang der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger
5.4	Erforderlichkeit und Angemessenheit der Förmlichkeiten
6	Anmerkungen
6.1	Neutralität der Mehrwertsteuer
6.2	Steuerschuldverlagerung zwecks Sicherstellung des inländischen Mehrwertsteuer-Aufkommens
6.3	Reverse-Charge-System im schweizerischen Mehrwertsteuergesetz
6.4	Rechnung als Transportmittel des Vorsteuerabzugs
6.5	Ausnahme: Leistungsempfänger als Steuerschuldner
6.6	Folgerungen für die schweizerische Mehrwertsteuer
6.7	Auffassung der Eidg. Steuerverwaltung
6.8	Fazit
	Literatur
	Praxisanweisungen
	Abkürzungen

1 Einleitung

In seinem Urteil vom 1. April 2004¹ hatte sich der Europäische Gerichtshof (EuGH) mit der Frage zu befassen, ob im Falle der Verlagerung der Mehrwertsteuerschuld auf den Leistungsempfänger (sog. Reverse-Charge-System) das Recht auf Vorsteuerabzug von der Ausstellung einer ordnungsgemässen Rechnung abhängig gemacht werden darf oder nicht. Einmal mehr hat der EuGH das Gemeinschaftsrecht in einem für die Praxis so wichtigen Aspekt wie der Frage der Anforderungen an die Rechnungsstellung bei der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers fortgebildet und den *Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer* im Sinne einer *Belastungsneutralität* konkretisiert.² Die Entscheidung des EuGH hat erhebliche praktische Bedeutung in den nunmehr 25 EU-Mitgliedstaaten und betrifft damit unmittelbar auch Schweizer Unternehmer in der EU. Sie hat Auswirkungen auf all diejenigen Fälle, in denen *keine* Rechnung des Leistungserbringers vorliegt, aber auch auf solche, in denen die Rechnung *unvollständig* oder *formal unzureichend* ausgestellt wurde. Ob die Eidg. Steuerverwaltung (ESTV) das nachfolgend besprochene Urteil

1 EuGH, Urteil v. 01.04.2004 – Rs. C-90/02 (Gerhard Bockemühl), IStR 2004, 458 = UR 2004, 367 = UVR 2004, 197 m. Anm. WAGNER = HFR 2004, 815 = BFH/NV-Beilage 2004, 220.

2 Dieses Grundprinzip der Mehrwertsteuer besagt, dass die Mehrwertsteuer nur den Endverbraucher belasten soll und daher für die Steuerpflichtigen, die auf den Produktions- und Vertriebsstufen vor dem Stadium des Endverbrauchs tätig sind, unabhängig von der Zahl der Umsätze völlig neutral sein muss (vgl. EuGH, Urteil v. 15.10.2002 – Rs. 109/02 [Kommission ./ Deutschland], Slg. 2002, I-8315 = UR 2002, 523 Rz 29).

zum Anlass nehmen wird, ihre zu diesem Problemkomplex veröffentlichte, restriktive Auffassung³ zu überdenken, bleibt abzuwarten. Dennoch dürfte die in der schweizerischen Praxis und Lehre nach Ansicht des Verfassers zu Recht erhobene Forderung nach Änderung der Verwaltungsauffassung neuen Auftrieb erhalten.

2 Ausgangsrechtsstreit

Dem Urteil lag folgender Ausgangssachverhalt zu Grunde: Herr Bockemühl betreibt in Deutschland ein Bauunternehmen. Im streitigen Veranlagungszeitraum setzte er englische Bauarbeiter ein, die ihm von einem Unternehmen unter dem Firmennamen «Jaylink Bau Ltd Building Contractors» zur Verfügung gestellt worden waren. Die von diesen englischen Bauarbeitern verrichteten Arbeiten wurden ihm unter der genannten Firma in Rechnung gestellt. Die Rechnungen wiesen eine englische Umsatzsteuer-Identifikationsnummer aus, gaben jedoch zwei unterschiedliche Londoner Adressen an. Sie wiesen ausserdem die in Rechnung gestellten Leistungen als Bau-

leistungen aus, obwohl es sich in Wirklichkeit um die Gestellung von Personal (Personalverleih) handelte. Nach den Ermittlungen des Bundesamtes für Finanzen gab es eine Gesellschaft mit dem Firmennamen «Jaylink Building Contractors Ltd», die im englischen Handelsregister eingetragen war und deren eingetragener Sitz sich an der auf den ersten Rechnungen angegebenen Adresse befand. Die Rechnungen wiesen keine Mehrwertsteuer aus, sondern enthielten den Vermerk «Nullregelung § 52 UStDV vereinbart».⁴ Nach einer Betriebsprüfung ging das Finanzamt allerdings davon aus, dass die in Rechnung gestellten Leistungen nicht von dem darin genannten, sondern von einem unbekanntem dritten Unternehmen ausgeführt worden waren. Das Finanzamt verlangte von Herrn Bockemühl als Dienstleistungsempfänger die Zahlung der Mehrwertsteuer auf die fraglichen steuerbaren Umsätze, ohne den entsprechenden Vorsteuerabzug zuzulassen, weil die Rechnungen nicht den formellen Anforderungen entsprachen.⁵

Der daraus resultierende Rechtsstreit⁶ gelangte zum Bundesfinanzhof (BFH), der das Verfahren aussetzte und dem EuGH drei Fragen zur Vorabentscheidung ge-

3 Vgl. die auf der Website der ESTV veröffentlichte Rechtsauskunft zu Art. 37 MWSTG, www.estv.admin.ch/data/mwst/d/rechtsausk/art37 und Praxisforum MWST, StR 2003, 232.

4 Der Verweis bezieht sich auf die deutsche Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung 1993 (UStDV) in der im Streitjahr 1995 geltenden Fassung v. 27.04.1993 (BGBl I 1993, 660, ber. 1161). § 18 Abs. 8 des deutschen Umsatzsteuergesetzes 1993 (UStG) der im Streitjahr 1995 geltenden Fassung v. 27.04.1993 (BGBl I 1993, 565, ber. 1160) ermächtigte das Bundesministerium der Finanzen (BMF), mit Zustimmung des Bundesrates durch Rechtsverordnung zu bestimmen, dass die Mehrwertsteuer für bestimmte Umsätze im Abzugsverfahren durch den Leistungsempfänger zu entrichten ist. Von dieser Ermächtigung ist mit den §§ 51 - 58 UStDV a. F. Gebrauch gemacht worden. Der Empfänger von sonstigen Leistungen und Werklieferungen im Ausland ansässiger Unternehmer haftete für die Mehrwertsteuer (§ 55 UStDV a. F.). Er war verpflichtet, diese von der Gegenleistung einzubehalten und an das Finanzamt abzuführen (§ 51 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStDV a. F.). Nach der sog. Null-Regelung (§ 52 Abs. 2 UStDV a. F.) liess sich das Abzugsverfahren vermeiden, wenn über die Leistung keine Rechnung mit gesondertem Mehrwertsteuerausweis erteilt wurde und der Leistungsempfänger bei Ausstellung einer Rechnung mit Steuer ausweis zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt gewesen wäre.

Beispiel: Die in der Schweiz ansässige Baufirma S errichtet im Auftrag des deutschen Unternehmers D eine Lagerhalle auf dem Betriebsgelände des D in Berlin. Die Lagerhalle wird von D für betriebliche Zwecke genutzt. S und D gehen übereinstimmend davon aus, dass die Null-Regelung angewandt wird. S erteilt eine Rechnung ohne gesonderten Ausweis der Mehrwertsteuer. Da S keine Rechnung mit gesondertem Ausweis der Mehrwertsteuer erteilt hat und D zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt gewesen wäre, ist die Null-Regelung anwendbar. D ist nicht zur Einbehaltung und Abführung der Mehrwertsteuer verpflichtet und mangels eines gesonderten Steuer ausweises nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Durch das Steueränderungsgesetz 2001 v. 20.12.2001 (BGBl I 2001, 3793) wurde die Ermächtigung aufgehoben und das Abzugsverfahren per 01.01.2002 durch die Schuldnerschaft des Leistungsempfängers (§ 13b UStG n. F.) ersetzt (vgl. dazu auch BUNDESMINISTERIUM DER FINANZEN, Schr. v. 05.12.2001 – IV D 1 – S 7279 – 5/01, UR 2002, 103 ff.). Der Rechtsstreit bezog sich jedoch auf die bis zum 31.12.2001 geltenden Regelungen der §§ 51 - 58 UStDV.

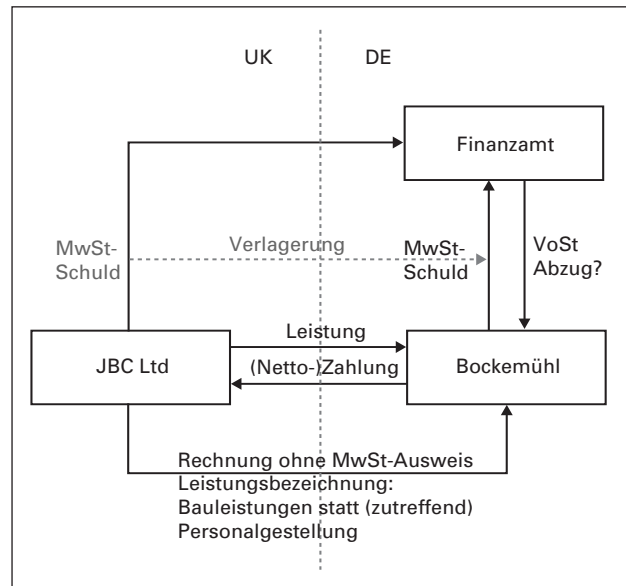
5 Nach Auffassung des Finanzamts waren die Voraussetzungen des § 52 Abs. 2 Nr. 2 UStDV a. F. aufgrund der Rechnungen, die erstens den Dienstleistungserbringer unzutreffend bezeichneten und zweitens die erbrachten Leistungen unzureichend beschrieben, nicht erfüllt. Herr Bockemühl hafte deshalb gemäss § 55 UStDV a. F. für die anzumeldende und abzuführende Mehrwertsteuer. Diese Sichtweise entsprach der bisherigen Rechtsprechung des BFH zu sog. Ohne-Rechnung-Geschäften (vgl. BFH, Urteil v. 11.12.1997 – V R 28/97, UR 1998, 317). Nach dieser Rechtsprechung galt die Null-Regelung nicht für «Ohne-Rechnung-Geschäfte». Vielmehr musste die Rechnung vom Leistungserbringer ausgestellt worden sein und die Leistung so genau beschreiben, dass eindeutig und leicht nachprüfbar beurteilt werden kann, über welche Leistung abgerechnet worden ist (vgl. auch BFH, Urteil v. 28.05.1998 – V R 17/97, BFH/NV 1999, 220).

6 Die Vorinstanz gab der nach erfolglosem Einspruch erhobenen Klage des Herrn Bockemühl statt und hob den Haftungsbescheid sowie die dazu ergangene Einspruchsentscheidung auf. Sie stellte u. a. fest, es gebe «keine vernünftigen Zweifel daran, dass die Identität zwischen Rechnungsaussteller und leistendem Unternehmer gegeben ist» (vgl. Finanzgericht [FG] Köln, Urteil v. 18.07.2000 – 8 K 3099/97, UR 2001, 169). Das Finanzamt legte gegen dieses Urteil Revision zum Bundesfinanzhof (BFH) ein (Az. des BFH: V R 61/00).

mäss Art. 234 Abs. 3 EGV⁷ vorlegte. Der BFH ging in seinem Vorlagebeschluss⁸ davon aus, dass die an Herrn Bockemühl erbrachten Dienstleistungen von einem im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen erbracht wurden und der Ort dieser Leistungen, unabhängig von der Klassifizierung als Bauleistungen oder Personalgestellung, in Deutschland lag. Handelte es sich um Bauleistungen oder andere Dienstleistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück, lag deren Ort gemäss Art. 9 Abs. 2 Bst. a der 6. MwSt-RL⁹ am Ort des Grundstücks – also der Baustelle in Deutschland. Handelte es sich hingegen um «reine» Arbeitnehmerüberlassung (Personalgestellung an einen Unternehmer im Inland), lag der Leistungsort gemäss Art. 9 Abs. 2 Bst. e der 6. MwSt-RL ebenfalls in Deutschland.¹⁰ Da die Dienstleistungen von einem im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen erbracht wurden, war die Bundesrepublik Deutschland entweder gemäss Art. 21 Nr. 1 Bst. a der 6. MwSt-RL berechtigt oder gemäss Art. 21 Nr. 1 Bst. b der 6. MwSt-RL verpflichtet, Herrn Bockemühl als Empfänger der Leistung als Schuldner der Mehrwertsteuer zu behandeln.¹¹ Was das Recht auf Vorsteuerabzug anbelangt, war der BFH der Auffassung, dass Herr Bockemühl, da er die fragli-

chen Leistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet habe, befugt sein müsse, die Vorsteuer gemäss Art. 17 Abs. 2 Bst. a der 6. MwSt-RL abzuziehen.

Ausgangslage



- 7 Vertrag zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft (EWGV) v. 25.03.1957 (BGBl II 1957, 766) in der Fassung des Vertrages zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft (EGV) – Vertrag von Amsterdam – vom 02.10.1997 (BGBl II 1998, 387). Bei Zweifeln über die Auslegung der EG-Richtlinien hat das nationale Gericht eines EU-Mitgliedstaats nach Art. 234 Abs. 3 EGV eine Vorabentscheidung des EuGH einzuholen. Der EuGH entscheidet über die Auslegung der EG-Richtlinie, nicht über die Auslegung des nationalen Rechts.
- 8 BFH, Beschl. v. 22.11.2001 – V R 61/00, UR 2002, 226. Vgl. dazu bereits ROBISCH, UR 2002, 307 ff.; WEIMANN, UVR 2003, 185 f.; VELLEN, UStB 2002, 143 f.
- 9 Sechste Richtlinie 77/388/EWG des Rates v. 17.05.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage – in der Fassung der Richtlinien 91/680/EWG des Rates v. 16.12.1991 zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388 im Hinblick auf die Beseitigung der Steuergrenzen und 92/111/EWG des Rates v. 14.12.1992 zur Änderung der Richtlinie 77/388 und zur Einführung von Vereinfachungsmaßnahmen im Bereich der Mehrwertsteuer.
- 10 Die entsprechenden Bestimmungen des (Schweizer) Bundesgesetzes über die Mehrwertsteuer (MWSTG) v. 02.09.1999 (SR 641.20) finden sich in Art. 14 Abs. 2 Bst. a MWSTG (Dienstleistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück) und Art. 14 Abs. 3 Bst. g MWSTG (Personalverleih). Auch in der Schweiz gilt für Dienstleistungen im Zusammenhang mit Grundstücken im Sinne des Art. 14 Abs. 2 Bst. a MWSTG das *Belegenheitsorts-* und für sog. Katalogleistungen im Sinne des Art. 14 Abs. 3 MWSTG das *Empfängerortsprinzip*, wobei nur im Fall des Art. 14 Abs. 3 MWSTG und unter den weiteren Voraussetzungen des Art. 10 Bst. a MWSTG in Verbindung mit Art. 24 MWSTG der Empfänger der Dienstleistung für die Ablieferung der Mehrwertsteuer verantwortlich ist. Für Dienstleistungen im Zusammenhang mit Grundstücken sah man in der Schweiz die Vollstreckbarkeit aufgrund des Belegenheitsortes (im Inland) als

gewährleistet an, so dass kein Bedürfnis angenommen wurde, «die Steuerpflicht auf den Dienstleistungsbezüger zu transponieren» (Bericht WAK-N: Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats zur Parlamentarischen Initiative über ein Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (Dettling) vom 28. August 1996, BBl 1996 V 713 [737]). Letzteres ist insofern bemerkenswert, als die Bundesrepublik Deutschland die Verlagerung der Mehrwertsteuerschuld auf den Leistungsempfänger inzwischen auf Bauleistungen *inländischer* Subunternehmer erweitert hat (§ 13b Abs. 1 Nr. 4 UStG n. F., eingeführt durch Haushaltsbegleitgesetz 2004 v. 29.12.2003, BGBl I 2003, 3076; vgl. dazu auch BUNDESMINISTERIUM DER FINANZEN, Schreiben v. 31.03.2004 – IV D 1 – S 7279 – 107/04, UR 2004, 257 ff.). Danach geht die Mehrwertsteuerschuld für Bauleistungen, die *im Inland ansässige Subakkordanten* erbringen, auf den Auftraggeber (Hauptunternehmer) über. Da diese Erweiterung der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers nicht durch Art. 21 Abs. 1 Bst. a oder b der 6. MwSt-RL gedeckt war, konnte sie erst in Kraft treten, nachdem eine Ermächtigung des Minister Rates der EU erteilt und am 31.03.2004 im Amtsblatt der EU veröffentlicht wurde (vgl. ABI EU Nr. L 94/2004, 59 = UR 2004, 219). Vgl. ausführlich zur Neuregelung für Bauleistungen: THOMA/RATTINGER, UStB 2004, 129 ff.

- 11 Nach Art. 21 Nr. 1 Bst. a Unterabs. 1 der 6. MwSt-RL ist zwar grundsätzlich der leistende Unternehmer Steuerschuldner. Nach Unterabs. 2 dieser Vorschrift können die EU-Mitgliedstaaten gemäss den von ihnen festgelegten Bedingungen jedoch vorsehen, dass der Empfänger der steuerpflichtigen Leistung die Steuer schuldet. Von dieser Möglichkeit hat die Bundesrepublik Deutschland Gebrauch gemacht. Bei Umsätzen, die im Leistungskatalog des Art. 9 Abs. 2 Bst. e der 6. MwSt-RL genannt sind (sog. «Katalogleistungen») – sowie bei innergemeinschaftlichen Güterbeförderungen, selbständigen Nebenleistungen hierzu, Arbeiten an körperlichen beweglichen Gegenständen und bei Vermittlungsleistungen –, sieht Art. 21 Nr. 1 Bst. b der 6. MwSt-RL hingegen verpflichtend die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers vor, wenn dieser für mehrwertsteuerliche Zwecke erfasst ist und die Dienstleistung von einem im Ausland ansässigen Unternehmer erbracht wird.

3 Vorlagefragen des deutschen Bundesfinanzhofs

1. Muss der Empfänger von Dienstleistungen, der gemäss Art. 21 Nr. 1 der 6. MwSt-RL Steuerschuldner und als solcher in Anspruch genommen worden ist, um das Recht auf Vorsteuerabzug ausüben zu können, eine gemäss Art. 22 Abs. 3 der 6. MwSt-RL ausgestellte Rechnung besitzen?
2. Falls diese Frage zu bejahen ist: Welche Angaben muss die Rechnung enthalten? Ist es schädlich, wenn statt der Gestellung von Personal die mit Hilfe dieses Personals erstellten Gewerke (Bauleistungen) als Leistungsgegenstand bezeichnet werden?
3. Welche Rechtsfolgen hätten nicht behebbare Zweifel daran, dass der Rechnungsaussteller die berechnete Leistung erbracht hat?

Mit der ersten Frage wollte der BFH wissen, ob das Recht eines Steuerpflichtigen, der als Empfänger einer Dienstleistung die darauf entfallende Mehrwertsteuer schuldet, auf Vorsteuerabzug im Falle der Verlagerung der Steuerschuld nur ausgeübt werden kann, wenn dieser Steuerpflichtige eine nach Art. 22 Abs. 3 der 6. MwSt-RL ausgestellte Rechnung besitzt.¹² Für den Fall der Bejahung dieser Frage wünschte der BFH ferner Klarheit darüber, welche Angaben diese Rechnung enthalten muss, und insbesondere, ob der Mehrwertsteuerbetrag sowie der Name und die Anschrift des Leistenden anzugeben

sind und ob eine falsche Bezeichnung der Dienstleistung¹³ rechtliche Folgen für das Bestehen des Vorsteuerabzugsrechts nach sich zieht. Mit der letzten Frage wollte der BFH erfahren, wer die objektive Beweislast (Feststellungslast) für den Nachweis der ggf. zweifelhaften Identität von leistendem Unternehmer und Rechnungsaussteller trägt.¹⁴

4 Gemeinschaftsrechtliche Rechtsgrundlagen

Die massgeblichen Bestimmungen der 6. MwSt-RL in der im Streitjahr 1995 geltenden Fassung lauten:

Artikel 9 Dienstleistungen

(1) Als Ort einer Dienstleistung gilt der Ort, an dem der Dienstleistende den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, von wo aus die Dienstleistung erbracht wird, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen festen Niederlassung sein Wohnort oder sein üblicher Aufenthaltsort.

(2) Es gilt jedoch

a) als Ort einer Dienstleistung im Zusammenhang mit einem Grundstück ... der Ort, an dem das Grundstück gelegen ist;
...

- 12 Der BFH hatte sich bereits in einem Aussetzungsbeschluss (BFH, Beschl. v. 18.07.2001 – V B 198/00, UR 2002, 31; vgl. dazu auch WEIGEL, UStB 2002, 9 f.) mit der nunmehr dem EuGH vorgelegten Frage befasst. Danach sei die bisherige Rechtsprechung, nach der die bei der Vereinbarung der Null-Regelung erteilte Rechnung von dem leistenden Unternehmer ausgestellt worden und die Leistung so genau beschrieben sein muss, dass eindeutig und leicht nachprüfbar beurteilt werden kann, über welche Leistung abgerechnet worden ist (vgl. BFH, Urteil v. 11.12.1997 – V R 28/97, UR 1998, 317), im Hinblick auf ihre Vereinbarkeit mit der 6. MwSt-RL ernstlich zweifelhaft. Die Inanspruchnahme des Leistungsempfängers als Haftungsschuldner für die Mehrwertsteuer des im Ausland ansässigen Leistungserbringers verstosse gegen den Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer, wenn der Leistungsempfänger die Mehrwertsteuer nicht als Vorsteuer abziehen dürfe (mit Verweis auf EuGH, Urteil v. 19.09.2000 – Rs. C-454/98 – [Schmeink & Cofreth und Manfred Strobel], UR 2000, 470 Rz 59: «Massnahmen, die die Mitgliedstaaten ... erlassen dürfen, um die genaue Erhebung der Steuer zu gewährleisten und Steuerhinterziehung zu verhindern, dürfen nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung dieser Ziele erforderlich ist. Sie dürfen daher nicht so eingesetzt werden, dass sie die Neutralität der Mehrwertsteuer in Frage stellen, ...»).
- 13 Soweit wie vorliegend statt der Gestellung von Personal die Bauleistungen angegeben wurden, die der Leistungsempfänger durch das ihm zur Verfügung gestellte Personal ausführen liess, wurde dies vom BFH bisher nicht beanstandet (vgl. BFH, Urteil v. 21.01.1993 – V R 30/88, UR 1993, 196).
- 14 Ob diese Identität in jedem Falle vorliegen muss, ist in der Bundesrepublik Deutschland noch nicht höchstrichterlich geklärt: Nach Auffassung des Finanzgerichts Köln (Urteil v. 18.07.2000 – 8 K 3099/97, UR 2001, 169) eröffnet die Zitierung des Wortes «Vorsteuerabzug» in § 52 Abs. 2 Nr. 2 UStDV a. F. nicht die Möglichkeit, im Rahmen des § 55 UStDV a. F. sämtliche Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs nach

§ 15 Abs. 1 UStG zu verlangen. Bei der Null-Regelung könne darauf verzichtet werden, dass Rechnungsaussteller und leistender Unternehmer eindeutig und leicht nachprüfbar bestimmbar sind. Da die Mehrwertsteuer im Abzugsverfahren regelmässig nicht beim Rechnungsaussteller und leistenden Unternehmer erhoben wird, hat seine leichte Identifizierbarkeit hier nicht die Bedeutung, die ihr im allgemeinen Besteuerungsverfahren zukommt. Ein Teil der Rechtsprechung dreht deshalb die Feststellungslast um und fordert, dass in Fällen dieser Art das Finanzamt die Feststellungslast für die Behauptung trägt, der Rechnungsaussteller habe die abgerechnete Leistung nicht erbracht (vgl. FG Köln, Urteil v. 20.06.1996 – 7 K 5252/93, EFG 1997, 134; dazu BFH, Urteil v. 11.12.1997 – V R 28/97, UR 1998, 317; FG Münster, Urteil v. 20.02.2001 15 K 6920/98 U, EFG 2001, 714 m. Anm. HOFFMANN [Revision eingelegt, Az. des BFH: V R 39/01]; FG Münster, Urteil v. 20.03.2001 – 15 K 4579/98 U, EFG 2001, 937; dazu BFH, Urteil v. 16.01.2003 – V R 45/01, ZfIR 2004, 85; FG Münster, Urteil v. 12.11.2002 – 15 K 7042/99, EFG 2003, 420 [Revision eingelegt, Az. des BFH: V R 61/02]; a. A. FG Rheinland-Pfalz, Urteil v. 27.06.2001 – 1 K 2209/99, EFG 2001, 1525 [Revision eingelegt, Az. des BFH: V R 82/01] und FG Niedersachsen, Urteil v. 18.10.2001 – 5 K 237/96, EFG 2002, 361 m. Anm. HOFFMANN = UR 2002, 33 m. Anm. HEIDNER [Revision eingelegt, Az. des BFH: V R 100/01]; dazu auch KLÜNEMANN, UStB 2002, 144 f.). Teilweise geht die Rechtsprechung sogar noch weiter und vertritt die Auffassung, dass die Null-Regelung selbst dann Anwendung finden kann, wenn die Leistung möglicherweise oder tatsächlich von einem unbekanntem Hintermann erbracht wurde, weil – anders als beim inländischen Leistungsbezug – das mehrwertsteuerliche Gleichgewicht zwischen Umsatzbesteuerung und Vorsteuerabzug nicht gefährdet wird (vgl. FG Münster, Urteil v. 20.02.2001 – 15 K 6920/98, EFG 2001, 714 m. Anm. HOFFMANN [Revision eingelegt, Az. des BFH: V R 39/01]; FG Münster, Urteil v. 20.03.2001 – 15 K 4579/98 U, EFG 2001, 937; dazu BFH, Urteil v. 16.01.2003 – V R 45/01, ZfIR 2004, 85).

e) als Ort der folgenden Dienstleistungen, die an ausserhalb der Gemeinschaft ansässige Empfänger oder an innerhalb der Gemeinschaft, jedoch ausserhalb des Landes des Dienstleistenden ansässige Steuerpflichtige erbracht werden, der Ort, an dem der Empfänger den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, für welche die Dienstleistung erbracht worden ist, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen Niederlassung sein Wohnort oder sein üblicher Aufenthaltsort:

- ...
- Gestellung von Personal,
- ...

...

Artikel 17 **Entstehung und Umfang des Rechts auf Vorsteuerabzug**

...

(2) Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige befugt, von der von ihm geschuldeten Steuer folgende Beträge abzuziehen:

- a) die geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert wurden oder geliefert werden bzw. erbracht wurden oder erbracht werden,

...

Artikel 18 **Einzelheiten der Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug**

(1) Um das Recht auf Vorsteuerabzug ausüben zu können, muss der Steuerpflichtige

- a) über die nach Artikel 17 Absatz 2 Buchstabe a) abziehbare Steuer eine nach Artikel 22 Absatz 3 ausgestellte Rechnung besitzen;

...

- d) bei der Entrichtung der Steuer als Abnehmer oder Dienstleistungsempfänger im Falle der Anwendung des Artikels 21 Nr. 1 die von jedem Mitgliedstaat vorgeschriebenen Förmlichkeiten erfüllen;

...

Artikel 21 **Steuerschuldner gegenüber dem Fiskus**

Die Mehrwertsteuer schuldet

1. im inneren Anwendungsbereich

- a) der Steuerpflichtige, der eine steuerpflichtige Lieferung von Gegenständen durchführt bzw. eine steuerpflichtige Dienstleistung erbringt, mit Ausnahme der Dienstleistungen nach Buchstabe b).

Wird die steuerpflichtige Lieferung von Gegenständen bzw. die steuerpflichtige Dienstleistung von einem nicht im Inland ansässigen Steuerpflichtigen bewirkt bzw. erbracht, so können die Mitgliedstaaten die erforderlichen Regelungen treffen, nach denen die Steuer von einer anderen Person geschuldet wird. Als solche kann unter anderem ein Steuervertreter oder der Empfänger der steuerpflichtigen Lieferung von Gegenständen bzw. der steuerpflichtigen Dienstleistung bestimmt werden.

Die Steuer wird jedoch vom Empfänger der steuerpflichtigen Lieferung geschuldet, wenn folgende Voraussetzungen gegeben sind:

...

- die von dem nicht im Inland ansässigen Steuerpflichtigen ausgestellte Rechnung entspricht Artikel 22 Absatz 3.

...

- b) der Empfänger einer in Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e) genannten Dienstleistung oder der Empfänger einer in Artikel 28b Teile C, D, E und F genannten Dienstleistung, der im Inland für

Zwecke der Mehrwertsteuer erfasst ist, wenn die Dienstleistung von einem im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen erbracht wird; die Mitgliedstaaten können jedoch vorsehen, dass der Dienstleistungserbringer die Steuer gesamtschuldnerisch zu entrichten hat;

...

Artikel 22 **Pflichten im inneren Anwendungsbereich**

...

- (3) a) Jeder Steuerpflichtige hat für die Lieferungen von Gegenständen und die Dienstleistungen, die er an einen anderen Steuerpflichtigen oder an eine nichtsteuerpflichtige juristische Person bewirkt, eine Rechnung oder ein an deren Stelle tretendes Dokument auszustellen. ...

...

- b) Die Rechnung muss getrennt den Preis ohne Steuer und den auf die einzelnen Steuersätze entfallenden Steuerbetrag sowie gegebenenfalls die Steuerbefreiung ausweisen.

...

- c) Die Mitgliedstaaten legen die Kriterien fest, nach denen ein Dokument als Rechnung betrachtet werden kann.

5 **Antwort des Europäischen Gerichtshofs**

5.1 **Vorsteuerabzug als integrierender, grundsätzlich nicht einschränkbarer Bestandteil der Mehrwertsteuer**

Der EuGH weist in seinem Urteil einleitend darauf hin, dass ein die Mehrwertsteuer schuldender Steuerpflichtiger als Empfänger von Gegenständen oder Dienstleistungen das Recht auf Vorsteuerabzug nach Art. 17 Abs. 2 Bst. a der 6. MwSt-RL geltend machen kann. Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH sei das in Art. 17 der 6. MwSt-RL geregelte Recht auf Vorsteuerabzug integrierender Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer und könne grundsätzlich nicht eingeschränkt werden. Dieses Recht kann für die gesamte Steuerbelastung der vorausgehenden Umsatzstufen sofort ausgeübt werden.¹⁵ Durch die Regelung über den Vorsteuerabzug solle der Unternehmer vollständig von der im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden. Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem gewährleiste daher, dass alle wirtschaftlichen Tätigkeiten unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis in neutraler Weise steuerlich belastet werden, sofern diese Tätigkeiten selbst der Mehrwertsteuer unterliegen.¹⁶

15 Vgl. EuGH, Urteil v. 06.07.1995 – Rs. C-62/93 (BP Soupergaz), Slg. 1995, I-1883 = UR 1995, 404 Rz 18; und Urteil v. 21.03.2000 – Rs. C-110/98 – C-147/98 (Gabalfrisa u. a.), Slg. 2000, I-1577 = UR 2000, 208 Rz 43.

16 Vgl. in diesem Sinne EuGH, Urteil v. 14.02.1985 – Rs. C-268/83 (Rompelman), Slg. 1985, 655 = UR 1985, 199 Rz 19; Urteil v.

15.01.1998 – Rs. C-37/95 (Ghent Coal Terminal), Slg. 1998, I-1 = UR 1998, 149 Rz 15; Urteil v. 21.03.2000 – Rs. C-110/98 bis C-147/98 (Gabalfrisa u. a.), Slg. 2000, I-1577 = UR 2000, 208 Rz 44; Urteil v. 08.06.2000 – Rs. 98/98 (Midland Bank), Slg. 2000, I-4177 = UR 2000, 342 Rz 19; Urteil v. 22.02.2001 – Rs. 408/98 (Abbey National), Slg. 2001, I-1361 = UR 2001, 164 Rz 24; Urteil v. 27.11.2003 – Rs. C-497/01 (Zita Modes Sàrl), UR 2004, 19 Rz 38.

5.2 Erfordernis einer Rechnung als allgemeine Ausübungsvoraussetzung

Art. 18 Abs. 1 Bst. a der 6. MwSt-RL sieht hinsichtlich der Voraussetzungen des Vorsteuerabzugsrechts als allgemeine Regel vor, dass der Steuerpflichtige für den Vorsteuerabzug im Sinne des Art. 17 Abs. 2 Bst. a der 6. MwSt-RL eine nach Art. 22 Abs. 3 der 6. MwSt-RL ausgestellte Rechnung besitzen muss. Für den besonderen Fall, dass die Mehrwertsteuer nach Art. 21 Nr. 1 der 6. MwSt-RL vom Leistungsempfänger geschuldet wird, fordert Art. 18 Abs. 1 Bst. d der 6. MwSt-RL für den Vorsteuerabzug jedoch nicht ausdrücklich eine Rechnung, sondern nur die Erfüllung der vom jeweiligen Mitgliedstaat vorgeschriebenen Förmlichkeiten.

5.3 Ausnahme bei Übergang der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger

Aus dem Vorlagebeschluss des BFH ergibt sich, dass Herr Bockemühl im vorliegenden Fall grundsätzlich berechtigt ist, als Mehrwertsteuerschuldner das Vorsteuerabzugsrecht auszuüben. Er besitzt jedoch keine nach Art. 22 Abs. 3 der 6. MwSt-RL ausgestellte Rechnung. Daher stellt sich nach Ansicht des EuGH die Frage, ob bei einer Verlagerung der Steuerschuld – wie im vorliegenden Fall – nur Art. 18 Abs. 1 Bst. d oder auch Art. 18 Abs. 1 Bst. a der 6. MwSt-RL anwendbar ist.

Der EuGH führt dazu aus, dass Art. 22 Abs. 3 der 6. MwSt-RL in der im Ausgangsverfahren massgebenden Fassung das Verfahren der Steuerschuldverlagerung nicht ausdrücklich regelte. Bei Anwendung dieser Vorschrift ergeben sich daher Auslegungsschwierigkeiten, insbesondere hinsichtlich der Bestimmung, wonach die Angabe des Mehrwertsteuerbetrags Voraussetzung für die Ausübung des Vorsteuerabzugsrechts ist. Des Weiteren stellt der EuGH fest, dass Art. 21 Nr. 1 Bst. a der 6. MwSt-RL lediglich die Voraussetzungen nennt, unter denen der Empfänger einer Lieferung von Gegenständen zum Schuldner der Mehrwertsteuer bestimmt werden kann. Die Verlagerung der Steuerschuld tritt hingegen unabhängig von der Ausstellung einer Rechnung im Sinne des Art. 22 Abs. 3 der 6. MwSt-RL ein.

Art. 18 Abs. 1 Bst. a und d der 6. MwSt-RL sind nach Ansicht des EuGH folglich dahin gehend auszulegen, dass

nur Art. 18 Abs. 1 Bst. d der 6. MwSt-RL auf das Verfahren der Steuerschuldverlagerung anwendbar ist. Ein Steuerpflichtiger, der als Empfänger einer Dienstleistung die darauf anfallende Mehrwertsteuer schuldet, braucht demnach für die Ausübung seines Rechts auf Vorsteuerabzug *keine* nach Art. 22 Abs. 3 der 6. MwSt-RL ausgestellte Rechnung zu besitzen und muss nur die Förmlichkeiten erfüllen, die der betroffene Mitgliedstaat in Wahrnehmung der ihm nach Art. 18 Abs. 1 Bst. d der 6. MwSt-RL eröffneten Möglichkeit vorgeschrieben hat.¹⁷

5.4 Erforderlichkeit und Angemessenheit der Förmlichkeiten

Die den Mitgliedstaaten durch Art. 18 Abs. 1 Bst. d der 6. MwSt-RL eröffnete Möglichkeit erlaube diesen zwar, die Förmlichkeiten für die Ausübung des Vorsteuerabzugsrechts bei einer Steuerschuldnerverlagerung vorzuschreiben. Diese Befugnis müsse jedoch im Einklang mit einem der Ziele der 6. MwSt-RL ausgeübt werden, das darin besteht, die Erhebung der Mehrwertsteuer und ihre Überprüfung durch die Steuerverwaltung sicherzustellen.¹⁸ Ausserdem könne diese Befugnis nur ausgeübt werden, soweit die Auferlegung dieser Förmlichkeiten nicht wegen deren Zahl oder deren technischen Charakters die Ausübung des Vorsteuerabzugsrechts *praktisch unmöglich* macht oder *übermässig erschwert*.¹⁹ Was Art. 18 Abs. 1 Bst. d der 6. MwSt-RL anbelangt, dürfe daher weder die Zahl noch der Umfang der für die Ausübung des Vorsteuerabzugsrechts zu erfüllenden Förmlichkeiten über das zur Gewährung der korrekten Anwendung des betreffenden Verfahrens der Steuerschuldverlagerung absolut *Notwendige* hinausgehen.²⁰

In diesem Zusammenhang erfülle eine Rechnung zwar eine wichtige Dokumentationsfunktion, da sie überprüfbare Angaben enthalten kann. Im Falle einer Steuerschuldverlagerung muss jedoch die Feststellung, dass und in welcher Höhe der Steuerpflichtige als Leistungsempfänger Mehrwertsteuer schuldet, gerade auf Grundlage überprüfbarer Angaben getroffen worden sein. Verfüge die Steuerverwaltung jedoch über die Angaben, die für die Feststellung erforderlich sind, dass der Steuerpflichtige als Empfänger der fraglichen Leistung die Mehrwertsteuer schuldet, so dürfe sie hinsichtlich des Rechts des Steuerpflichtigen auf Abzug der Mehrwert-

17 EuGH, Urteil v. 01.04.2004 – Rs. C-90/02 (Gerhard Bockemühl), IStR 2004, 458 = UR 2004, 367 = UVR 2004, 197 = HFR 2004, 815 = BFH/NV Beilage 2004, 220 Rz 47.

18 Vgl. zu Art. 22 Abs. 3 Bst. c der 6. MwSt-RL: EuGH, Urteil v. 17.09.1997 – C-141/96 (Langhorst), Slg. 1997, I-5073 = UR 1997, 471 Rz 17.

19 Vgl. zu Art. 22 Abs. 3 Bst. b der 6. MwSt-RL: EuGH, Urteil v. 14.07.1988 – verbundene Rs. 123/87 und 330/87 (Jeunehomme), Slg. 1988, 4517 = UR 1989, 381 Rz 17.

20 EuGH, Urteil v. 01.04.2004 – Rs. C-90/02 (Gerhard Bockemühl), IStR 2004, 458 = UR 2004, 367 = UVR 2004, 197 = HFR 2004, 815 = BFH/NV-Beilage 2004, 220 Rz 50.

steuer *keine* zusätzlichen Voraussetzungen festlegen, die die Ausübung dieses Rechts verhindern können.²¹

Wenn also ein Steuerpflichtiger als Empfänger einer Dienstleistung zum Schuldner der darauf entfallenden Mehrwertsteuer bestimmt werde, könne die Steuerverwaltung nicht als zusätzliche Voraussetzung für das Vorsteuerabzugsrecht verlangen, dass er eine nach Art. 22 Abs. 3 der 6. MwSt-RL ausgestellte Rechnung besitzt. Ein derartiges Erfordernis würde nämlich dazu führen, dass der Steuerpflichtige einerseits als Dienstleistungsempfänger die entsprechende Mehrwertsteuer schuldet, andererseits aber Gefahr läuft, diese nicht abziehen zu können.²²

Daher antwortet der EuGH auf die erste Frage, dass ein Steuerpflichtiger, der nach Art. 21 Nr. 1 der 6. MwSt-RL als Empfänger einer Dienstleistung die darauf entfallende Mehrwertsteuer schuldet, für die Ausübung seines Rechts auf Vorsteuerabzug keine nach Art. 22 Abs. 3 der 6. MwSt-RL ausgestellte Rechnung zu besitzen braucht.²³ Da der EuGH im Rahmen des Verfahrens der Steuerschuldverlagerung auf den Leistungsempfänger für dessen Vorsteuerabzug keine Rechnung fordert, brauchte er die Fragen des BFH nach dem notwendigen

Rechnungsinhalt und nach den Folgen etwaiger Rechnungsmängel nicht mehr zu beantworten.

6 Anmerkungen

6.1 Neutralität der Mehrwertsteuer

Mit dem vorliegenden Urteil setzt der EuGH seine am Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer und deren Belastungsziel orientierte Rechtsprechung konsequent fort. Ein Vorgehen, das den Leistungsempfänger einerseits für die Mehrwertsteuer in Anspruch nehmen will, die auf die von ihm aus dem Ausland bezogenen Leistungen entfällt, ihm andererseits aber den entsprechenden Vorsteuerabzug verweigert, ist mit einer am Neutralitätsgrundsatz ausgerichteten Besteuerung unvereinbar und führt zu einer *systemwidrigen Belastungswirkung in der Unternehmerkette*.²⁴ Daher hat der EuGH zu Recht entschieden, dass die Inanspruchnahme des Leistungsempfängers als Steuerschuldner für die von ihm bezogene Leistung den Vorsteuerabzug *zwingend* nach sich zieht, und zwar nach dem Grundsatz der Belastungsneutralität *ohne* weitere Ausübungsvoraussetzungen.²⁵

21 EuGH, Urteil v. 01.04.2004 – Rs. C-90/02 (Gerhard Bockemühl), IStR 2004, 458 = UR 2004, 367 = UVR 2004, 197 = HFR 2004, 815 = BFH/NV-Beilage 2004, 220 Rz 51.

22 EuGH, Urteil v. 01.04.2004 – Rs. C-90/02 (Gerhard Bockemühl), IStR 2004, 458 = UR 2004, 367 = UVR 2004, 197 = HFR 2004, 815 = BFH/NV-Beilage 2004, 220 Rz 52.

23 EuGH, Urteil v. 01.04.2004 – Rs. C-90/02 (Gerhard Bockemühl), IStR 2004, 458 = UR 2004, 367 = UVR 2004, 197 = HFR 2004, 815 = BFH/NV-Beilage 2004, 220 Rz 53.

24 So auch BFH, Urteil v. 17.06.2004 – V R 61/00 (Nachfolgeentscheidung zum EuGH-Urteil v. 01.04.2004 – Rs. C-90/02 [Gerhard Bockemühl]), online abrufbar unter www.bundesfinanzhof.de, der in richtlinienkonformer Auslegung des § 52 Abs. 2 UStDV a. F. die Anwendung der sog. Nullregelung für geboten hält (vgl. dazu bereits Fn 4). Dadurch wird Herr Bockemühl in der Abschlussentscheidung des Revisionsverfahrens vor dem BFH im Ergebnis so gestellt, wie er nach der 6. MwSt-RL zu stellen ist: «Er ist zwar gemäss Art. 21 der 6. MwSt-RL der Steuerschuldner gegenüber dem Fiskus für die von ihm bezogene Leistung; gleichzeitig ist er aber auch nach Art. 17 der 6. MwSt-RL zum Vorsteuerabzug berechtigt, so dass sich die geschuldete Mehrwertsteuer und die Vorsteuer ausgleichen.»

25 Zustimmend auch NIESKENS, UR 2004, 441 (448). Aus der Entscheidung ergeben sich bedeutende Erleichterungen gegenüber der bisherigen Praxis in einigen EU-Mitgliedstaaten. Diese gelten in der Bundesrepublik Deutschland nach zutreffender Auffassung auch und gerade für die Neuregelung des ab dem 01.01.2002 geltenden § 13b UStG, der die Verlagerung der Steuerschuld erstmals im deutschen UStG eingeführt hat (so auch TEHLER, EuGH-URep 2004, 64 [65]; WAGER, UVR 2004, 203; zweifelnd LOHSE, Stbg 2004, 225; DERS., BB 2004, 1663 [1664]). In diesem Zusammenhang ist zunächst darauf hinzuweisen, dass das BUNDESMINISTERIUM DER FINANZEN, Schr. v. 05.12.2001 – IV D 1 – S

7279 – 5/01 zur Einführung der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers (§ 13b UStG n. F.), UR 2002, 102 Rz 18 eine Rechnung als Voraussetzung für den Vorsteuerabzug *nicht* erwähnt. Auch in der amtlichen Gesetzesbegründung zu Art. 15 Abs. 1 Nr. 4 UStG n. F. – ebenfalls eingeführt durch Steueränderungsgesetz 2001 v. 20.12.2001 (BGBl I 2001, 3794) – heisst es ausdrücklich: «Art 15 Abs. 1 Nr. 4 UStG ermöglicht dem Leistungsempfänger den Vorsteuerabzug für die Steuer, die er als Leistungserbringer nach § 13b Abs. 2 UStG schuldet. (...) Damit wird eine Entlastung des Unternehmers in dem Voranmeldungszeitraum erreicht, in dem die geschuldete Steuer vom Leistungsempfänger angemeldet wird» (Regierungsentwurf zum Steueränderungsgesetz 2001, Bundestags-Drucksache 14/6877, zu Art. 14, zu Nr. 7a). Dass bei Verlagerung der Steuerschuld auch nach gegenwärtiger Rechtslage keine Rechnung als Ausübungsvoraussetzung für den Vorsteuerabzug erforderlich ist, wird auch nicht dadurch in Frage gestellt, dass in den ab dem 01.01.2004 geltenden Neuregelungen über den Rechnungsinhalt, die sich in Art. 22 Abs. 3 Bst. b elfter Gedankenstrich der 6. MwSt-RL seit der Neufassung durch die sog. Rechnungsrichtlinie – Richtlinie des Rates v. 20.12.2001 zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG mit dem Ziel der Vereinfachung, Modernisierung, Harmonisierung der mehrwertsteuerlichen Anforderungen an die Rechnungsstellung (ABI EU Nr. L 15/2001, 24) – und dem darauf beruhenden § 14a Abs. 5 UStG n. F. – eingeführt durch Steueränderungsgesetz 2003 v. 15.12.2003 (BGBl I 2003, 2645) – finden, eine Pflicht geschaffen wurde, im Falle der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers eine Rechnung mit dem Hinweis darauf auszustellen, dass die Leistung der Verlagerung der Steuerschuld unterliegt. Die fraglichen Bestimmungen regeln nicht die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug und wurden daher vom EuGH als Argument der EU-Kommission für ihre Auffassung, auch im Falle der Steuerschuldverlagerung sei eine Rechnung für den Vorsteuerabzug erforderlich, zu Recht verworfen (vgl. EuGH, Urteil v. 01.04.2004 – Rs. C-90/02 [Gerhard Bockemühl] Rz 26/44).

6.2 Steuerschuldverlagerung zwecks Sicherstellung des inländischen Mehrwertsteuer-Aufkommens

Grundsätzlich entspricht es dem System der Mehrwertsteuer, wenn derjenige die Mehrwertsteuer schuldet, der auch den Umsatz bewirkt hat.²⁶ Die Verlagerung der Mehrwertsteuerschuld auf den Leistungsempfänger ist damit grundsätzlich nicht systemgerecht, lässt sich aber dennoch rechtfertigen: Die Verlagerung der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger dient der *Sicherstellung des inländischen Mehrwertsteueraufkommens*.²⁷ Bei den in Art. 21 Nr. 1 der 6. MwSt-RL genannten Umsätzen eines im Ausland ansässigen Unternehmers rechtfertigt sich die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers mit der Schwierigkeit oder gar Unmöglichkeit des Steuergläubigers, den nicht im Inland ansässigen Unternehmer zu besteuern, da die Hoheitsgewalt – vorbehaltlich etwaiger Amtshilfeabkommen mit anderen Staaten²⁸ – an der Grenze endet.²⁹ Insbesondere wird die Gefahr vermieden, dass der leistende Unternehmer die von ihm geschuldete Steuer nicht abführt, der Empfänger aber gleichwohl den Vorsteuerabzug geltend macht.³⁰ Daneben kommt es durch die Verlagerung der Steuerschuld zu erheblichen administrativen Erleichterungen für die ausländischen Unternehmer, aber auch für die inländischen Steuerbehörden.

Dieselben gesetzgeberischen Erwägungen haben in der Schweiz zur Einführung des Steuertatbestandes des Bezugs von Dienstleistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland nach Art. 10 MWSTG geführt.³¹

6.3 Reverse-Charge-System im schweizerischen Mehrwertsteuergesetz

Danach gilt Folgendes:

- Erbringt ein ausländischer Unternehmer, der in der Schweiz nicht steuerpflichtig ist, Dienstleistungen, die gemäss Art. 14 Abs. 3 MWSTG (sog. Katalogleistungen) als im Inland erbracht gelten, so wird der ausländische Unternehmer grundsätzlich nicht steuerpflichtig, sondern ist gemäss Art. 10 Bst. a in Verbindung mit Art. 24 und Art. 25 Abs. 1 Bst. c MWSTG von der subjektiven Steuerpflicht grundsätzlich ausgenommen.³² Optiert der leistende Unternehmer nicht nach Art. 27 MWSTG für die Steuerpflicht, verlagert sich gemäss Art. 10 Bst. a in Verbindung mit Art. 24 MWSTG die Mehrwertsteuerschuld auf den inländischen Dienstleistungsempfänger, sofern dieser ohnehin steuerpflichtig ist³³ oder im Kalenderjahr für mehr als CHF 10 000 Dienstleistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland bezieht³⁴.
- Dienstleistungen ausländischer Unternehmer, die gemäss Art. 14 Abs. 1 MWSTG dem Erbringerorts-

26 So auch in der Schweiz (vgl. VOGEL, 355).

27 Vgl. für die Bundesrepublik Deutschland: Regierungsentwurf zum Steueränderungsgesetz 2001, Bundesrats-Drucksache 399/01, Begründung zu Art. 14, zu Nr. 4 – zu § 13b UStG n. F.

28 Vgl. Richtlinie 77/799/EWG des Rates v. 19.12.1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der EU-Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern – Amtshilfe-Richtlinie (ABI EU Nr. L 336/1977, 15); zuletzt geändert durch:

– Richtlinie 2003/93/EG des Rates v. 07.10.2003 zur Änderung der Richtlinie 77/799/EWG über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten und indirekten Steuern (ABI EU Nr. L 264/2003, 23) sowie Richtlinie 2004/56/EG vom 21.04.2004 zur Änderung der Richtlinie 77/799/EWG über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern, bestimmter Verbrauchsteuern und der Steuern auf Versicherungsprämien (ABI EU Nr. L 127/2004, 70);

– Richtlinie 2003/49/EG vom 03.06.2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren (ABI EU Nr. L 157/2003, 49) sowie die Erweiterung des Geltungsbereichs der Richtlinie auf die am 01.05.2004 beigetretenen Staaten durch Richtlinie 2003/66/EG vom 26.04.2004 (ABI EU Nr. L 168/2004, 35);

– Verordnung (EG) Nr. 1798/2003 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer (ABI EU Nr. L 264/2003, 1).

29 Vgl. STADIE, in: RAU/DÜRRWÄCHTER, UStG, § 13b Rz 2.

30 Vgl. LANGER, in: REISS/KRÄUSEL/LANGER, UStG, § 13b Rz 12.

31 Vgl. Bericht WAK-N: Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats zur Parlamentarischen Initiative über ein Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (Dettling) v. 28.08.1996 (BBl 1996 V 713 [736]), Begr. zu Art. 10 MWSTG: «Aus Praktikabilitätsgründen (insbesondere wegen des Problems der Vollstreckbarkeit) drängt es sich jedoch auf, anstelle des Leistungserbringers ausnahmsweise den Empfänger für den Bezug solcher Dienstleistungen der Steuerpflicht zu unterstellen.»

32 Als *Rückausnahme* zur Ausnahme von der subjektiven Steuerpflicht hat der Gesetzgeber in Art. 25 Abs. 1 Bst. c 2. Halbsatz MWSTG allerdings vorgesehen, dass ausländische Unternehmer, die im Inland steuerbare Telekommunikationsdienstleistungen im Sinne des Art. 14 Abs. 3 Bst. e MWSTG (vgl. dazu: Art. 1 der Verordnung zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer v. 29.03.2000 – SR 641.20 [MWSTGV]) an nicht steuerpflichtige Empfänger erbringen, steuerpflichtig werden, sofern die allgemeinen Voraussetzungen für die Steuerpflicht gemäss Art. 21 MWSTG erfüllt sind.

33 In diesem Fall hat der Dienstleistungsempfänger gemäss Art. 24 Satz 3 MWSTG sämtliche Dienstleistungsbezüge von Unternehmen mit Sitz im Ausland zu deklarieren, kann aber bei Unterschreiten der Betragsgrenze von CHF 10 000 gleichzeitig den Vorsteuerabzug geltend machen, und zwar *unabhängig* davon, ob die Dienstleistungen für steuerbare Zwecke bestimmt sind (vgl. WL 2001 Rz 516).

34 In diesem Fall wird der Dienstleistungsempfänger gemäss Art. 24 Satz 1 und 2 MWSTG (beschränkt) steuerpflichtig, muss sich innert 60 Tagen nach Ablauf des Kalenderjahres unaufgefordert bei der ESTV anmelden und die Mehrwertsteuer abführen (vgl. auch SB02 Ziff. 5).

prinzip unterliegen, gelten als im Ausland erbracht. Dennoch kann es gemäss Art. 10 Bst. b in Verbindung mit Art. 24 MWSTG zu einer Mehrwertsteuerschuld des inländischen Empfängers kommen, soweit dieser die bezogenen Dienstleistungen zur Nutzung und Auswertung im Inland verwendet.³⁵

- Erbringt ein ausländischer Unternehmer hingegen Dienstleistungen, deren Leistungsort gemäss Art. 14 Abs. 2 MWSTG im Inland liegt³⁶, wird er bei Überschreiten der massgeblichen Umsatzgrenzen im Inland subjektiv steuerpflichtig.³⁷ Er muss sich also im Inland registrieren lassen und die Mehrwertsteuer auf diesen Dienstleistungen entrichten. Eine Verlagerung der Mehrwertsteuerschuld auf den Leistungsempfänger findet nicht statt.³⁸

6.4 Rechnung als Transportmittel des Vorsteuerabzugs

Im Mehrwertsteuersystem in Form einer *Netto-Alpha-Steuer mit Vorsteuerabzug* hat die Rechnung eine über den blossen Buchungsbeleg hinausgehende zentrale Bedeutung.³⁹ Der leistende Unternehmer erklärt durch den Ausweis der Mehrwertsteuer⁴⁰ konkludent, dass er diese bereits an die Steuerbehörden abgeführt hat oder

noch abführen wird.⁴¹ Er verschafft so dem Leistungsempfänger gegenüber den Steuerbehörden die Möglichkeit, die in der Eingangsrechnung ausgewiesene Mehrwertsteuer als Vorsteuer abzuziehen und die eigene Steuerschuld zu mindern. Die Rechnung wird damit zum *Transportmittel für den Vorsteuerabzug* und stellt, wie es Generalanwalt Slynn in den verbundenen Rs. Jeunehomme⁴² ausgedrückt hat, die «Eintrittskarte» für das Recht auf Vorsteuerabzug dar.⁴³

6.5 Ausnahme: Leistungsempfänger als Steuerschuldner

Liegt nun aber ein Fall vor, in dem der *Leistungsempfänger* die Mehrwertsteuer schuldet und entrichtet, hat die Rechnung offenkundig nicht dieselbe Bedeutung, wie wenn der leistende Unternehmer selbst Steuerschuldner ist.⁴⁴ Da der im Ausland ansässige Unternehmer bei der Verlagerung der Mehrwertsteuerschuld auf den inländischen Leistungsempfänger als besteuert gilt, entfällt die *Regelfunktion* einer ordnungsgemässen Rechnung als Hilfsmittel bei der Besteuerung des leistenden Unternehmers.⁴⁵ Ein Steuerausfall beim Steuergläubiger kann nicht eintreten.⁴⁶ Eine Versagung des Vorsteuerabzugs mangels Eingangsrechnung würde deshalb im Falle der

35 Von einer *Verlagerung* der Mehrwertsteuerschuld auf den Leistungsempfänger kann insoweit nicht gesprochen werden. Vielmehr ist durch die befremdliche gesetzliche Regelung eine *Doppelbesteuerung* vorprogrammiert (so auch CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, 122 Rz 300 und BUCHEL, Art. 19 Rz 21): *erstens* eine Besteuerung des leistenden Unternehmers im Ausland (soweit eine Art. 14 Abs. 1 MWSTG entsprechende Bestimmung existiert) und *zweitens* eine Besteuerung des Leistungsempfängers im Inland. Dies hat wohl auch die ESTV erkannt und aus den Regeln über die Bestimmung des Leistungsortes den nach Auffassung des Verfassers rechtssystematisch zwingenden Schluss gezogen, dass Dienstleistungen im Sinne des Art. 14 Abs. 1 MWSTG als am Ort des Sitzes des leistenden Unternehmers genutzt und ausgewertet gelten (vgl. MB06 Ziff. 3.3). Die rechtssystematische Bedeutung des Art. 14 Abs. 1 MWSTG besteht gerade darin, eine eindeutige Bestimmbarkeit des Leistungsortes in jenen Fällen herbeizuführen, in denen die Bestimmung des Verbrauchsortes nur schwer durchführbar ist.

36 Dies sind namentlich Dienstleistungen, welche im Zusammenhang mit Grundstücken erbracht werden (Art. 14 Abs. 2 Bst. a MWSTG), und Dienstleistungen, für welche der Tätigkeits- oder Beförderungsort massgebend ist (Art. 14 Abs. 2 Bst. b, c und d MWSTG).

37 Vgl. ROBINSON, ST 1999, 1015 (1022).

38 Vgl. dazu bereits Fn 10.

39 Vgl. aus Schweizer Sicht ausführlich dazu: HATZINGER, StR, 650 ff. – allerdings ohne Berücksichtigung grenzüberschreitender Sachverhalte und der Besonderheiten des Dienstleistungsbezugs aus dem Ausland.

40 Die übrigen Angaben auf der Rechnung haben für den Vorsteuerabzug keine unmittelbare Funktion. Lediglich in prüfungstechnischer Hinsicht kommt diesen Angaben eine Bedeutung

zu, weil sie es dem prüfenden Beamten erleichtern, ersichtlich nicht zum Vorsteuerabzug berechtigende Rechnungen auszuwählen (vgl. STADIE, in: RAU/DÜRRWÄCHTER, UStG, § 14 Rz 36).

41 Noch weiter gehend: Schlussanträge des Generalanwalts Jacobs v. 23.10.2003 – Rs. C-90/02 (Gerhard Bockemühl), online abrufbar unter curia.eu.int, Rz 46: «Soll Mehrwertsteuer abgezogen werden, muss ein Beweis für deren Entrichtung vorliegen. Im Rahmen des Mehrwertsteuersystems ist die Rechnung ein wichtiges und wahrscheinlich das eindeutigste Mittel zur Erbringung dieses Beweises.» Vgl. dazu auch: SERAFINI, GSTB 2003, 485.

42 Rs. 123/87 und 330/87.

43 Slg. 1988, 4517 (4534).

44 BIRKENFELD, Umsatzsteuer-Handbuch, § 156 Rz 181.1.

45 STADIE, in: RAU/DÜRRWÄCHTER, UStG, § 18 Rz 969.1.

46 Dies ist eine Folge der sog. Nachholwirkung: Der inländische Leistungsempfänger kann von der für seine Ausgangsumsätze geschuldeten Mehrwertsteuer nicht die auf den ihm gegenüber erbrachten Vorleistungen des im Ausland ansässigen Leistungserbringers lastende Steuer als Vorsteuer abziehen. Er hat keine Rechnung mit Steuerausweis erhalten, wodurch sich für ihn eine höhere Steuerzahllast ergibt, die den Steuerausfall ausgleicht, der durch die Nichtbesteuerung der Umsätze bei dem nicht im Inland ansässigen Unternehmer eingetreten ist. Vgl. dazu insbesondere: FG Münster, Urteil v. 20.02.2001 – 15 K 6920/98 U, EFG 2001, 714 m. Anm. HOFFMANN (Revision eingelegt, Az. des BFH: V R 39/01); im Ergebnis übereinstimmend: FG Nürnberg, Urteil v. 08.02.2000 – II 249/99, EFG 2000, 829 (Revision eingelegt, Az. des BFH: V R 14/00); FG Münster, Urteil v. 20.03.2001 – 15 K 4579/98 U, EFG 2001, 937; dazu BFH, Urteil v. 16.01.2003 – V R 45/01, ZfIR 2004, 85.

Steuerschuldverlagerung auf den Leistungsempfänger auch gegen den Neutralitätsgrundsatz verstossen.⁴⁷

Insbesondere für den Fall, dass der Leistungsempfänger *voll zum Vorsteuerabzug berechtigt* ist, ist kein berechtigtes Interesse der Steuerbehörden ersichtlich, die Höhe und Rechtmässigkeit der deklarierten Steuer zu prüfen.⁴⁸ Dies gilt grundsätzlich aber auch dann, wenn der Leistungsempfänger nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist oder wenn die bezogenen Leistungen nicht für unternehmerische Zwecke verwendet werden. Zwar besteht in diesen Fällen das Risiko, dass bei der Gewährung des Vorsteuerabzugs ohne Rechnung des leistenden Unternehmers der Leistungsempfänger die Vorsteuern aus Leistungen geltend macht, die nicht für seinen unternehmerischen Bereich bezogen wurden. Dies könnte möglicherweise durch die Bezeichnung der Leistung in seiner Rechnung offenbar werden.⁴⁹ Kann aber der Leistungsempfänger die zum Vorsteuerabzug berechtigende Verwendung anderweitig nachweisen, besteht keine Veranlassung, die angemeldete Steuer vom Vorsteuerabzug auszuschliessen.⁵⁰ Für die Ausübung des Vorsteuerabzugs ist daher im Falle der Steuerschuldverlagerung auf den Leistungsempfänger *keine* Rechnung erforderlich, sondern es genügt die Anmeldung der Steuer.⁵¹

6.6 Folgerungen für die schweizerische Mehrwertsteuer

Die vorstehenden Ausführungen orientieren sich an allgemeinen Prinzipien des Mehrwertsteuerrechts:

- dem tragenden Grundsatz der *Neutralität* der Mehrwertsteuer, welchem das Recht auf Vorsteuerabzug zugrunde liegt;
- dem Sinn und Zweck der Regelungen zur Verlagerung der Mehrwertsteuerschuld auf den Leistungsempfänger, d. h. der *Sicherstellung des inländischen Mehrwertsteueraufkommens*; und nicht zuletzt
- der im Falle der Steuerschuldverlagerung auf den Leistungsempfänger *fehlenden Regelfunktion* einer ordnungsgemässen Rechnung bei der Besteuerung,

die auch im schweizerischen Mehrwertsteuersystem uneingeschränkte Geltung beanspruchen können.

Daher vertreten namhafte Autoren zum schweizerischen MWSTG zu Recht die Auffassung, die Ausübung des Vorsteuerabzugsrechts für die auf dem Bezug von Dienstleistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland bezahlte Steuer sei nicht vom Besitz einer Rechnung, sondern allein von der *Deklaration* der übergebenen Steuer für die bezogenen Dienstleistungen abhängig.⁵²

6.7 Auffassung der Eidg. Steuerverwaltung

Die ESTV ist hingegen der Ansicht, dass (auch) beim Bezug von Dienstleistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland Rechnungen vorliegen müssen, die den formellen Anforderungen des Art. 37 Abs. 1 MWSTG entsprechen, um das Recht auf Vorsteuerabzug ausüben zu können. Insbesondere sei es erforderlich, dass die Rechnungen des ausländischen Leistungsbringers folgende Angaben enthalten:

- Name und Adresse des ausländischen Leistungsbringers;
- Name und Adresse des inländischen Leistungsempfängers;
- Datum oder Zeitraum der bezogenen Dienstleistungen;
- genaue Umschreibung der bezogenen Dienstleistungen (Art und Umfang);
- Angabe des Betrages (in ausländischer Währung, ggf. in CHF), der für die bezogenen Dienstleistungen zu bezahlen ist.⁵³

Mangelhaft ausgestellte Belege können nach dieser Verwaltungsauffassung nicht nur den Vorsteuerabzug für bezogene Inlandsleistungen verhindern, sondern auch bei Dienstleistungsbezügen von Unternehmen mit Sitz im Ausland «die selbst deklarierte Steuer von einem Durchlaufposten zu einer definitiven Steuerbelastung werden lassen».⁵⁴

47 Vgl. BFH, Beschl. v. 18.07.2001 – V B 198/00, UR 2002, 31 mit Verweis auf EuGH, Urteil v. 19.09.2000 – Rs. C-454/98 (Schmeink & Cofreth und Manfred Strobel), UR 2000, 470 Rz 59; aber auch BFH, Urteil v. 17.06.2004 – V R 61/00 (Nachfolgeentscheidung zum EuGH-Urteil v. 01.04.2004 – Rs. C-90/02 (Gerhard Bockemühl)), online abrufbar unter www.bundesfinanzhof.de.

48 ROBISCH, UR 2002, 307 (312).

49 Vgl. Fn 40.

50 Zweifelhaft erscheint insbesondere die Aussage, zutreffende Angaben des leistenden Unternehmers über Art und Umfang der Leistung seien erforderlich als «Nachweis dafür, dass die Leistung für das Unternehmen bezogen wurde» (so aber Abschnitt 192 Abs. 15 Satz 1 der deutschen Umsatzsteuer-Richtlinien 2000 [UStR] v. 10.12.1999, BStBl I 1999, Sondernummer

2). Die Beschreibung der Leistung besagt nichts über deren tatsächliche Verwendung, da diese von der Entscheidung des Empfängers abhängt.

51 BIRKENFELD, Umsatzsteuer-Handbuch, § 156 Rz 192.; vgl. auch BUNDESMINISTERIUM DER FINANZEN, Schr. v. 05.12.2001 – IV D 1 – S 7279 – 5/01, UR 2002, 102 Rz 18 erwähnt eine Rechnung nicht als Voraussetzung für den Vorsteuerabzug.

52 BAUMGARTNER, Art. 38 Rz 30; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, 472 f. Rz 1385 f.

53 Vgl. die auf der Website der ESTV veröffentlichte Rechtsauskunft zu Art. 37 MWSTG: www.estv.admin.ch/data/mwst/d/rechtsausk/art37.html und Praxisforum MWST, StR 2003, 232.

54 So ausdrücklich in: Praxisforum MWST, StR 2003, 232.

Diese Ansicht wird zu Recht kritisiert: Zum einen findet sie keine Stütze im Wortlaut des Gesetzes, weil der Vorsteuerabzug gemäss Art. 38 Abs. 1 Bst. b MWSTG allein an die Deklaration der Steuer anknüpft. Zum anderen wird dem Dienstleistungsempfänger eine Pflicht auferlegt, die er im Zweifel gar nicht erfüllen kann.⁵⁵ Wenn der ausländische Unternehmer sich nämlich nicht bereit erklärt, eine Rechnung nach den Vorstellungen der ESTV zu erteilen, so wird dem inländischen Leistungsempfänger die Ausübung des Vorsteuerabzugsrechts praktisch unmöglich gemacht.

6.8 Fazit

Es bleibt zu hoffen, dass die ESTV das hier besprochene Bockemühl-Urteil zum Anlass nimmt, ihre bisherige, restriktive Verwaltungsauffassung unter Beachtung des Grundsatzes der Belastungsneutralität der Mehrwertsteuer und des gesetzgeberischen Willens, die Sicherstellung des inländischen Besteuerungsaufkommens bei weitest gehender Vereinfachung des Verfahrens für den inländischen Fiskus und den inländischen Leistungsempfänger zu erreichen, grundlegend zu überdenken.

Nachdem das schweizerische Mehrwertsteuerrecht in weiten Teilen mit dem Mehrwertsteuerrecht der EU übereinstimmt, können nach der inzwischen gefestigten Rechtsprechung des Bundesgerichtes auch Gesetzgebung, Lehre und Rechtsprechung in der EU zur Beurteilung herangezogen werden.⁵⁶ Das Mehrwertsteuersystem der EU stellt insoweit «eine nicht zu vernachlässigende Erkenntnisquelle und Interpretationshilfe dar, soweit der schweizerische Gesetzgeber nicht ausdrücklich und bewusst von der EU-Regelung abweicht».⁵⁷ Dies ist angesichts der gemeinsamen teleologischen und rechtssystematischen Grundlagen bei der Besteuerung im Verfahren der Steuerschuldverlagerung auf den Leistungsempfänger ersichtlich nicht der Fall.

Literatur

BAUMGARTNER IVO P., Art. 38 MWST, in: Diego Clavadetscher/Pierre-Marie Glauser/Gerhard Schafroth (Hrsg.), Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000

BIRKENFELD WOLFRAM, Das grosse Umsatzsteuer-Handbuch, 3. A., Köln 1998 (Loseblattsammlung, einschliesslich 34. Ergänzungslieferung [April 2004])

BUCHTEL NICOLAS, Art.19 MWStG, in: Diego Clavadetscher/Pierre-Marie Glauser/Gerhard Schafroth (Hrsg.), Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000

CAMENZIND ALOIS/HONAUER NIKLAUS/VALLENDER KLAUS A., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz (MWSTG), 2. A., Bern/Stuttgart/Wien 2003

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

HEIDNER HANS-HERMANN, Anmerkung zu Finanzgericht Niedersachsen, Urteil vom 18. Oktober 2001 – 5 K 237/96, UR 2002, 36 f.

HOFFMANN JÜRGEN, Anmerkung zu Finanzgericht Münster, Urteil vom 20. Februar 2001 – 15 K 6920/98 U, EFG 2001, 716

– Anmerkung zu Finanzgericht Niedersachsen, Urteil vom 18. Oktober 2001 – 5 K 237/96, EFG 2002, 363 f.

KLÜNEMANN MARTIN, Anmerkung zu Finanzgericht Niedersachsen, Urteil vom 18. Oktober 2001 – 5 K 237/96, UStB 2002, 144 f.

LOHSE CHRISTIAN, Anmerkungen zum Urteil des EuGH vom 1. April 2004 – Rs. C-90/02 (Gerhard Bockemühl), Stbg 2004, 225

– Rechnung und Vorsteuerabzug ab 1. 7. 2004 im Lichte neuester EuGH-Rechtsprechung, BB 2004, 1663 f.

NIESKENS HANS, Aktuelles zur EuGH-Rechtsprechung – Fünf Thesen zum besseren Missverständnis des EuGH, UR 2004, 441 ff.

RAU GÜNTER/DÜRRWÄCHTER ERICH/FLICK HANS/GEIST REINHOLD (Hrsg.), Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, 8. A., Köln 1997 (Loseblattsammlung, einschliesslich 119. Ergänzungslieferung [August 2004]) (zit.: RAU/DÜRRWÄCHTER, UStG)

REISS WOLFRAM/KRÄUSEL JÖRG/LANGER MICHAEL (Hrsg.), Umsatzsteuergesetz (UStG) mit Nebenbestimmungen, Bonn/Berlin 1995 (Loseblattsammlung einschliesslich 48. Ergänzungslieferung [April 2004]) (zit.: REISS/KRÄUSEL/LANGER, UStG)

ROBINSON PHILIP, Dienstleistungen im neuen schweizerischen MWST-Gesetz, ST 1999, 1015 ff.

ROBISCH MARTIN, Nullregelung und Ohne-Rechnung-Geschäfte, UR 2002, 307 ff.

SERAFINI JÜRGEN, Rechnungsanforderungen bei Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers, GSTB 2003, 485

55 CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, 473 Rz 1385.

56 BGer, Urteil v. 04.03.2004 – 2A.452/2003 E 3.3.

57 BGer, Urteil v. 19.03.1998, BGE 124 II 124 E 6a, 203 f.

TEHLER HERMAN JOSEF, Vorsteuerabzug ohne Rechnung, EuGH-URep 2004, 64 f.

THOMA ALEXANDER/RATTINGER INGRID, Der Übergang der Steuerschuldnerschaft bei Bauleistungen, UStB 2004, 129 ff.

VELLEN MICHAEL, Anmerkung zu Bundesfinanzhof, Beschluss vom 22. November 2001 – V R 61/00, UStB 2002, 143 f.

VOGEL MANUEL R. V., Grenzüberschreitender Dienstleistungs- und Warenverkehr im Lichte der Mehrwertsteuer, Bern/Stuttgart/Wien 2003

WAGNER WILFRIED, Anmerkung zu Europäischer Gerichtshof, Urteil vom 1. April 2004 – Rs. C-90/02 (Gerhard Bockemühl), UVR 2004, 203

WEIGEL MARTIN, Anmerkung zu Bundesfinanzhof, Beschluss vom 18. Juli 2001 – V B 198/00, UStB 2002, 9 f.

WEIMANN RÜDIGER, Vorsteuerabzug in den Fällen der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers, UVR 2003, 185 f.

Abkürzungen

BFH/NV	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EuGH-URep	EuGH-Umsatzsteuer-Report
GStB	Gestaltende Steuerberatung
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung
IStR	Internationales Steuerrecht
Slg.	Amtliche Sammlung der Rechtsprechung des EuGH
Stbg	Die Steuerberatung
UR	Umsatzsteuer-Rundschau
UStB	Umsatzsteuer-Berater
UVR	Umsatz- und Verkehrssteuer-Recht
ZfIR	Zeitschrift für Immobilienrecht

Praxisanweisungen

BUNDESMINISTERIUM DER FINANZEN, Schreiben vom 31. März 2004 – IV D 1 – S 7279 –104/04, Erweiterung der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers (§ 13b UStG) auf alle Umsätze, die unter das Grunderwerbgesetz fallen, und auf bestimmte Bauleistungen, UR 2004, 257 ff.

– Schreiben vom 5. Dezember 2001 – IV D 1 – S 7279 –5/01, Einführung der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers (§ 13b UStG) zum 1. Januar 2002 durch das Steueränderungsgesetz 2001, UR 2002, 103 ff.

EIDG. STEUERVERWALTUNG, Merkblatt Nr. 06 – Merkblatt über grenzüberschreitende Dienstleistungen; Abgrenzung Lieferung/Dienstleistung, gültig seit dem 1. Januar 2001 (zit.: MB06)

– Praxisforum MWST: Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit Dienstleistungsbezügen von Unternehmen mit Sitz im Ausland, StR 2003, 232

– Rechnungsstellung und Überwälzung der Steuer, www.estv.admin.ch/data/mwst/d/rechtsausk/art37.html

– Spezialbroschüre Nr. 02 – Steuerpflicht bei der Mehrwertsteuer, gültig seit dem 1. Januar 2001 (zit.: SB02)

– Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer, Ausgabe Sommer 2001 (zit.: WL 2001)

Rechtsprechung im Jahr 2003 (2. Teil)

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

Inhalt

In der vorangehenden Ausgabe:

- 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

In dieser Ausgabe:

- 7 **Rückerstattung der Mehrwertsteuer auf Verwaltungsratsentschädigungen unter dem Recht der MWSTV?**
- 8 **Abzugsfähigkeit von Verlusten aus der Mitgliedschaft beim Versicherungsmarkt Lloyd's of London**
- 9 **Verlustverrechnung durch ausländische Beteiligte an zwei schweizerischen Personengesellschaften**
- 10 **Lebensversicherung mit fremdfinanzierter Einmalprämie**

Literatur

7 **Rückerstattung der Mehrwertsteuer auf Verwaltungsratsentschädigungen unter dem Recht der MWSTV?**¹

Sachverhalt

A. ist Verwaltungsrat verschiedener schweizerischer Aktiengesellschaften und seit dem 1. Januar 1995 als Steuerpflichtiger im Register der ESTV eingetragen. In der Zeit von 1995 bis 1999 rechnete er gemäss der publizierten Praxis der ESTV die Mehrwertsteuer auf seinen Verwaltungsratsentschädigungen ab, ohne auf den Abrechnungen einen Vorbehalt anzubringen, wonach er sinngemäss darauf hingewiesen hätte, dass er mit der Qualifikation von Verwaltungsratsentschädigungen als Einnahmen aus einer selbständigen Tätigkeit nicht einverstanden sei.

Nachdem das Bundesgericht am 27. Oktober 2000 entschieden hatte, dass unter dem Recht der MWSTV Verwaltungsratsentschädigungen Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit darstellen und deshalb nicht der Mehrwertsteuer unterliegen², forderte A. die von ihm seit 1995 bezahlte Mehrwertsteuer von ca. Fr. 180 000 inkl. Vergütungszins zurück und brachte in der Abrechnung für das erste Semester 2000 bezüglich der auf die Verwaltungsratsentschädigungen anfallenden Steuer von ca. Fr. 23 000 einen Vorbehalt an.

Die abschlägigen Entscheide der ESTV wurden von A. mit Beschwerde bei der Eidg. Steuerrekurskommission angefochten. Diese Instanz hiess die Beschwerde teilweise gut, indem sie auf ein Rückerstattungsrecht für die Steuer, die A. nur unter Vorbehalt entrichtet hatte, erkannte. Das Begehren der ESTV, A. die Steuer nur unter der Bedingung zu erstatten, dass er diese Steuer seinerseits den Gesellschaften, denen er die Steuer in Rechnung gestellt hatte, zurückzahle, wies die Eidg. Steuerrekurskommission zurück.

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

** Ordinarius für Steuerrecht an der Universität St.Gallen

1 Entscheid des Bundesgerichts vom 2. Juni 2003, in StR 2003, 797 f.

2 Entscheid des Bundesgerichts vom 27. Oktober 2000, in ASA 71 (2002/03), 651 ff. = RDAF 2001, 53 ff. = StR 2000, 831.

Bezüglich der ohne Vorbehalt von 1995 bis 1999 bezahlten Mehrwertsteuern wurde die Beschwerde von A. abgewiesen.

Sowohl A. als auch die ESTV erhoben eine Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht. A. verlangte die Rückerstattung der in den Jahren 1995 bis 1999 bezahlten Mehrwertsteuer³; die ESTV ersuchte um einen Feststellungsentscheid, wonach A. die unter Vorbehalt bezahlte Mehrwertsteuer nur dann zurückzuerstatten sei, wenn er seine Fakturen gegenüber den Leistungsempfängern berichtige und diesen die fakturierte Mehrwertsteuer zurückvergüte⁴.

Rechtliche Beurteilung durch das Bundesgericht

a) Beschwerde des Steuerpflichtigen

Zunächst wurde festgestellt, dass der im Verwaltungsrecht anerkannte Grundsatz, dass Zuwendungen, die aus einem nicht verwirklichten oder nachträglich weggefallenen oder wegfallenden Grund erfolgten, zurückverlangt werden können, sofern das Gesetz nichts anderes vorsieht, auch im Abgaberecht zu beachten sei.

Das Bundesgericht prüfte dann nicht, ob im (alten) Mehrwertsteuerrecht eine Regelung bestehe, die einer Rückerstattung einer zu Unrecht bezahlten Steuer entgegenstehe, sondern es untersuchte, ob der MWSTV eine ausdrückliche Regelung zu entnehmen sei, die im vorliegenden Fall Grundlage für die Rückerstattung an A. bilden könne, und kam zu einem negativen Ergebnis.

Nachdem das Bundesgericht die grundsätzlichen Unterschiede zwischen dem bei der direkten Bundessteuer zur Anwendung gelangenden gemischten Veranlagungsverfahren (Veranlagungshoheit bei den Kantonen) und dem bei den vom Bund erhobenen Steuern (Verrechnungssteuer und Stempelabgaben) geltenden Selbstveranlagungsverfahren aufgezeigt hatte, verwies es auf seine Rechtsprechung zum Warenumsatzsteuerbeschluss. Dort wurde in einem älteren Urteil⁵ entschieden, dass eine vorbehaltlos eingereichte SelbstdeklARATION einem rechtskräftigen Entscheid gleichzusetzen sei. Da nach Eintritt der Rechtskraft eines Entscheids eine Korrektur nur noch dann möglich ist, wenn ein Revisionsgrund gegeben ist – und ein solcher in jenem Fall nicht vorlag –, kam dort das Gericht zu einem für die Steuerpflichtige negativen Ergebnis.

Anschliessend befasste sich das Bundesgericht mit der MWSTV und kam zunächst zum Ergebnis, dass die Nichtregelung der Rückerstattung in der MWSTV im

vorliegenden Sachverhalt nicht als vom Richter zu füllende Lücke zu interpretieren sei. Vielmehr sei aus der Tatsache, dass das Mehrwertsteuerrecht an die Pflichten hohen Anforderungen stelle, indem es diesen Personen wesentliche, in anderen Steuerfestsetzungsverfahren der Steuerbehörde obliegende Vorkehren übertrage, abzuleiten, dass der vorbehaltlosen SelbstdeklARATION zwar nicht die Bedeutung eines verbindlichen Entscheids iSv Art. 51 MWSTV zukomme, dass dieser jedoch eine Wirkung beizumessen sei, die weitgehend jener einer rechtskräftigen Verfügung entspreche. Sei eine steuerpflichtige Person nicht bereit, die entsprechende Steuer zu entrichten, müsse sie dies mit einem entsprechenden Vermerk zum Ausdruck bringen.

Diese strikte Betrachtungsweise sei nicht nur erforderlich wegen der Eigenheiten des Selbstveranlagungsverfahrens, sondern auch deshalb, weil die steuerpflichtige Person mit ihren Feststellungen zugleich die Grundlagen für die von den Empfängern der Lieferungen und Dienstleistungen abziehbaren Vorsteuern festlege.

Im Weiteren stellte das Bundesgericht klar, dass mit Bezug auf Praxisänderungen insofern «Waffengleichheit» zwischen Steuerbehörden und Steuerpflichtigen bestehe, als die Steuerbehörden zwar die Selbstveranlagungen noch während fünf Jahren überprüfen können, dass sie jedoch bei solchen Überprüfungen nicht nachträglich eine allfällige, nach erfolgter korrekter SelbstdeklARATION vorgenommene Praxisänderung zu Lasten der Steuerpflichtigen in Anwendung bringen können. Eine im Rahmen der geltenden Praxis korrekt erfolgte Selbstveranlagung könne deshalb nicht rückwirkend durch die ESTV geändert werden. Dieses Verbot von rückwirkenden Praxisänderungen ergebe sich zwingend aus Art. 8 BV.

Zusammenfassend hielt das Bundesgericht fest, dass die Mehrwertsteuer in allen Fällen, in denen keine Anfechtung erfolgt, zwar nicht in Rechtskraft erwachse, dass aber Praxisänderungen weder zu Ungunsten noch zu Gunsten des Steuerpflichtigen rückwirkend angewendet werden dürften, es sei denn, der Steuerpflichtige habe die Steuer nur unter Vorbehalt bezahlt. Mit der vorbehaltlosen Bezahlung bringe der Steuerpflichtige zum Ausdruck, dass er die geltende Praxis akzeptiere. Daran sei er gebunden. Im Falle einer nach der in Richtlinien und Weisungen festgelegten Verwaltungspraxis geschuldeten und ohne Vorbehalt deklarierten Steuer sähen die massgebenden Erlasse (unter Einschluss des MWSTG) keine Rückerstattung vor, wenn sich später herausstelle,

3 Entscheid des Bundesgerichts vom 2. Juni 2003, in StR 2003, 797 f., Rs. 2A.320/2002.

4 Entscheid des Bundesgerichts vom 2. Juni 2003, in StR 2003, 797 f., Rs. 2A.326/2002.

5 ASA 19 (1950/51), 185.

dass eine gesetzliche Grundlage für die entrichtete Steuer fehle. Damit hätten Gesetz- und Verordnungsgeber bei der Mehrwertsteuer eine Ordnung geschaffen, die der Praxis des Bundesgerichts zur Warenumsatzsteuer entspreche. Falls der Gesetzgeber damit nicht einverstanden gewesen wäre, hätte er es in der Hand gehabt, die erforderlichen Bestimmungen vorzusehen.

b) Beschwerde der ESTV

Ausgehend von Ausführungen zur Überwälzung der Mehrwertsteuer – wonach diese zwar systematisch vorgesehen, darauf jedoch kein gesetzlicher Anspruch bestehe, sie vielmehr dem Privatbereich der Wirtschaftsbeteiligten überlassen bleibe –, schloss das Bundesgericht, dass auch kein Anspruch des Staats bestehe, wonach Steuern, die zu Unrecht bezahlt wurden und der steuerpflichtigen Person wieder erstattet werden, dem Leistungsempfänger zurückzuzahlen seien. Auch dies sei eine Frage des privaten Verhältnisses zwischen Leistungserbringer und Leistungsempfänger.

Sodann machte das Bundesgericht allgemeine Aussagen zu den Folgen einer Rückerstattung: Beim Leistungserbringer könne sie je nach Art der Leistung zu Kürzungen des Vorsteuerabzugs führen. Dieses Problem stelle sich jedoch im zu entscheidenden Fall nicht, weil A. mit dem Saldosteuersatz abgerechnet habe. Beim Leistungsempfänger komme es hingegen immer dann zu einer nachträglichen Kürzung des Vorsteuerabzugs, wenn und soweit er Vorsteuern in Anrechnung gebracht habe, die später zurückbezahlt worden seien. Der Leistungserbringer A. müsse deshalb seine Rechnung korrigieren⁶. Dies war denn auch von keiner Partei bestritten. Strittig war einzig, ob als Voraussetzung für die Rückerstattung der Mehrwertsteuer von A. verlangt werden könne, dass er die Differenz zwischen der ursprünglichen Rechnung und der um die erstattete Mehrwertsteuer korrigierten Rechnung tatsächlich zurückzahle.

Zu dieser Frage macht das Bundesgericht höchst unklare und z. T. widersprüchliche Aussagen (E 5.4.1 und E 5.4.2). In E 5.4.1 wird zunächst darauf hingewiesen, dass das Bundesgericht die in der Wegleitung 1997 in Rz. 779b angeordnete Praxis, wonach nicht nur die Rechnung zu berichtigen sei, sondern auch ein entsprechender Zahlungsfluss bzw. eine Verrechnung zwischen Leistungserbringer und Leistungsempfänger erfolgen müsse, als gesetzmässig beurteilt habe⁷. Sodann wird

ausgeführt, dass jedoch nicht verlangt werden könne, dass der Zahlungsfluss bzw. die Verrechnung auch tatsächlich zu erfolgen habe, weil diese Frage ausschliesslich dem Bereich der Privatautonomie der Parteien zuzuordnen sei. Verzichte die Leistungsempfängerin auf eine Zahlung, bewirke dies eine aus mehrwertsteuerlicher Sicht zulässige Erhöhung des Verwaltungsrats honorars zu Lasten der Gesellschaft.

In E 5.4.2 finden sich dann gegenteilige Aussagen: Es wird dort u. a. ausgeführt: «Ob der Leistungserbringer nach Erstattung der Steuer die von der Eidgenössischen Steuerverwaltung geforderte Gutschrift und Rückvergütung tatsächlich vornimmt, kann durch die Eidgenössische Steuerverwaltung auf Grund des ihr mit Art. 50 MWSTV eingeräumten Kontrollrechts geprüft werden. (...) Allenfalls kann die Eidgenössische Steuerverwaltung den Steuerpflichtigen auf die erforderliche Korrektur hinweisen. Deshalb aber die Rückzahlung der Steuer mit der Auflage der Weiterleitung an den Leistungserbringer zu verbinden, ist nicht erforderlich, und(,) wie oben dargelegt, weder durch die von der Eidgenössischen Steuerverwaltung geltend gemachten, noch durch andere Gesetzesbestimmungen gedeckt.»

Aufgrund dieser widersprüchlichen bzw. unklaren Aussagen – ist nun ein Verzicht auf die Rückerstattung zulässig, weil sie dem Bereich der Privatautonomie der Parteien zuzuordnen ist, oder handelt es sich um eine Verpflichtung des Leistungserbringers, die durch die ESTV kontrolliert und allenfalls durchgesetzt werden kann? – bleibt unklar, was das Bundesgericht mit seinen Erwägungen ausdrücken wollte. Klar ist einzig, dass eine Korrektur der Rechnung durch den Leistungserbringer zu erfolgen hat und dass es unzulässig ist, dass die ESTV die tatsächliche Überweisung oder Verrechnung als Bedingung für die Rückerstattung der Mehrwertsteuer aufstellt⁸. Unklar erscheint nach den widersprüchlichen Aussagen des Gerichtes hingegen, ob nun ein Erfordernis der Rückerstattung bzw. Verrechnung – wie in Rz. 779b der Wegleitung 1997 (übernommen in Rz. 808 der Wegleitung 2001) angeordnet – besteht oder ob der Leistungsempfänger auf eine solche Zahlung verzichten kann. (Diese Unklarheit hat die ESTV selbst behoben, indem sie mit einer Praxismitteilung vom 30. Januar 2004 die Rz. 808 der Wegleitung 2001 derart geändert hat, dass nun eine Rückerstattung auch ohne Rückvergütung zulässig ist. Die ESTV stellt aller-

6 Dies hat nach erfolgter Rückerstattung zu erfolgen (E 5.4.2); s. auch SRK 28. Januar 2004, Rs. 2003-043, E 7 b aa (nicht rechtskräftig).

7 Im Urteil vom 31. Mai 2002 (StR 2003, 209 ff.); die gleiche Verwaltungsanweisung findet sich in der Wegleitung 2001 in Ziff. 808.

8 So auch SRK 28. Januar 2004, Rs. 2003-043, E 7 b aa (nicht rechtskräftig); s. auch SCHEUNER, StR 2003, 798; ZARDIN/RUEPP/PROBST, ST 2004, 124 f.

dings die Bedingung auf, dass die Rückerstattung der nicht geschuldeten Steuer durch die ESTV an die vorherige Korrektur der Rechnungen durch den Leistungserbringer geknüpft ist. Dies ist Gegenstand eines noch hängigen Rechtsmittelverfahrens vor Bundesgericht⁹.)

Bemerkungen und Schlussfolgerungen***

a) Zum Entscheid betreffend die Verwaltungsgerichtsbeschwerde des Steuerpflichtigen

Auf den ersten Blick erscheint die Verweigerung der Rückerstattung der von A. – wie sich aufgrund eines Bundesgerichtsurteils im Nachhinein herausstellte – zu Unrecht bezahlten Mehrwertsteuer als befremdlich und fiskalistisch. Dieser Entscheid ist denn auch in der Literatur von einem Privatrechtler harsch kritisiert worden¹⁰. Es wird dort die These aufgestellt, dass der Staat durch die sich im Nachhinein als rechtsgrundlos erweisende Zahlung ungerechtfertigt bereichert sei. Zudem sei es bedenklich, wenn jener, der die unklare Rechtsgrundlage geschaffen hat (der Staat), von dieser Unsicherheit profitiere. Diese Sichtweise verkennt jedoch, dass die Frage, ob der Staat durch die Verweigerung der Rückzahlung an A. tatsächlich bereichert ist, von der Frage abhängt, ob der Leistungsempfänger zum Vorsteuerabzug berechtigt war oder nicht. Nur wenn und soweit kein Vorsteuerabzugsrecht bestand, kann von einer Bereicherung überhaupt gesprochen werden. Auch wenn eine solche Bereicherung eingetreten ist, ist damit noch nicht gesagt, dass diese auch ungerechtfertigt war. Die entsprechende Wertung kann nur im Lichte der Besonderheiten des Selbstveranlagungsverfahrens erfolgen.

Das vorliegende Urteil enthält keine grundlegenden Neuerungen und liegt auf der Linie der bisherigen bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu den vom Bund im Selbstveranlagungsverfahren erhobenen Steuern. Obwohl das Bundesgericht auf gewisse Unterschiede in den Rechtsgrundlagen zur Mehrwertsteuer einerseits und zur Verrechnungssteuer und den Stempelabgaben andererseits hinweist, hätte es wohl in einem vergleichbaren Fall zur Verrechnungssteuer und zu den Stempelabgaben gleich entschieden¹¹. Im vorliegenden Fall ging es nämlich nicht um eine blosser Zahlung einer nicht ge-

schuldeten Mehrwertsteuer, sondern um die umstrittene Rechtsfrage, ob Verwaltungsratsentschädigungen mehrwertsteuerrechtlich Einnahmen aus selbständiger oder aus unselbständiger Erwerbstätigkeit darstellen. Steuerpflichtige, die sich einer Auseinandersetzung über diese Frage nicht stellen wollten und die entsprechenden Einkünfte vorbehaltlos als mehrwertsteuerpflichtige Umsätze deklarierten, können nicht im Nachhinein geltend machen, sie hätten eine Nichtschuld bezahlt.

Steuerpflichtige haben aus diesem Urteil – erneut – die Lehre zu ziehen, dass auch nach dem geltenden Mehrwertsteuerrecht in Fällen, in denen sie ihre gemäss den Anweisungen der ESTV gegebene Steuerpflicht in Zweifel ziehen, entweder die Steuer nicht zu bezahlen und darauf in ihrer Abrechnung hinzuweisen haben oder, wenn sie das Risiko von Verzugszinszahlungen vermeiden wollen, die Steuer entrichten müssen und in der Abrechnung einen entsprechenden Vorbehalt anzubringen haben.

Trotz der Feststellung, dass dieser Entscheid mit der bisherigen Praxis des Bundesgerichts in Einklang steht und dessen Ergebnis u. E. nicht kritisiert werden kann, erlauben sich die Autoren noch die folgenden Hinweise: Im Recht der Mehrwertsteuer kommt den Steuerpflichtigen eine besondere Stellung zu. In einem reinen System werden diese Personen mit der Steuer nicht belastet – sie knüpft denn auch nicht an deren wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, sondern einzig an den Umsatz an –, sondern sie sind einzig Hilfspersonen des Fiskus und treiben jene Steuern ein, die – sofern die vollständige Überwälzung gelingt – von den Konsumenten wirtschaftlich getragen werden. Dabei sind folgende Tatsachen zu berücksichtigen:

- Die Steuerpflichtigen sind nicht freiwillig (Inkasso-) Agenten des Fiskus, und sie werden für ihre Inkassofunktion auch nicht entschädigt¹².
- Macht der Agent einen Fehler zu Lasten des Fiskus, muss er die Steuer nachentrichten – unabhängig davon, ob er, ausnahmsweise, nachträglich die Steuer überwälzen kann oder nicht. Solche vom Umsatz abhängige Zahlungen, die nicht nachträglich auf die Leistungsempfänger überwälzt werden können,

9 SRK 28. Januar 2004, Rs. 2003-043, E 7 b aa (nicht rechtskräftig).

*** Die Autoren danken Dr. Ivo P. Baumgartner für wertvolle Anregungen und Hinweise.

10 Vgl. BREITSCHMID in Festschrift Kramer, 113 f.

11 Beispiel: Würde der hypothetische – jedoch wünschbare – Fall eintreten, dass eine Kapitalgesellschaft die Verrechnungssteuerpflicht auf der Rückzahlung von Agio anfechten und das Bundesgericht zu seiner alten Rechtsprechung zurückkehren würde, wonach die in der Verordnung zum VStG enthaltene Anordnung des absoluten Nennwertprinzips nicht

gesetzmässig ist und auf die Verrechnungssteuerfreiheit dieses Sachverhalts erkennen, könnten auch nicht jene Gesellschaften, die in den fünf Jahren vor einer solchen hypothetischen Entscheidung Agio-Rückzahlungen vorbehaltlos deklariert und die Verrechnungssteuer bezahlt haben, die Rückerstattung der Verrechnungssteuer verlangen (vgl. PFUND, Die Eidgenössische Verrechnungssteuer, Vorbem. zu Art. 17 Rz 5.4, 455).

12 Anders als etwa die Arbeitgeber für ihre Inkassofunktion bei der Quellensteuer für Arbeitnehmer (vgl. z. B. Art. 88 Abs. 4 DBG).

stellen eine ausserordentlich grosse Belastung für die Betroffenen dar und können zur Existenzbedrohung werden.

- Macht der Agent hingegen einen Fehler zu Gunsten des Fiskus, so wird dieser nur dann korrigiert, wenn er in seiner Mehrwertsteuerabrechnung einen entsprechenden Vorbehalt angebracht hat.

In der geltenden gesetzlichen Ordnung behandelt somit der Staat seine für ihn – unfreiwillig und unentgeltlich – tätigen Agenten, die ihm die wichtigste Einnahmequelle des Bundes erschliessen, nicht gerade bevorzugt. Das Bundesgericht will hier – aus juristischer Sicht zu Recht – nicht korrigierend eingreifen. Der Gesetzgeber und auch die Verwaltungspraxis sollten sich jedoch überlegen, ob sie sich der «Agentenfunktion» dieser besonderen Kategorie von Steuerpflichtigen nicht besser bewusst sein und deren Funktion als Inkassogehilfen nicht eher würdigen sollten, als sie durch zum Teil harte und recht formalistische Regelungen zu exponieren.

b) Zum Entscheid betreffend die Verwaltungsgerichtsbeschwerde der ESTV

Der vorliegende Entscheid stellt lediglich klar, was ohnehin und unbestrittenermassen gilt: Eine aufgrund eines Vorbehalts zunächst entrichtete und anschliessend zurückerstattete Mehrwertsteuer bringt für den Empfänger einer solchen Rückerstattung die Verpflichtung mit sich, seine gegenüber den Leistungsempfängern ausgestellten Rechnungen mit offenem Steuerausweis, mit welchen über Umsätze abgerechnet wird, für die er eine entsprechende Rückerstattung erhalten hat, zu berichtigen. Durch die Berichtigung der Rechnung und den Wegfall eines Steuerausweises hat der Leistungsempfänger eine Korrektur der zuvor geltend gemachten Vorsteuer vorzunehmen. Diese Korrektur ist wie bei Entgeltminderungen (Art. 40 MWSTG) im Zeitpunkt des Erhalts der berichtigten Rechnung vorzunehmen.

Obschon die Ausführungen des Bundesgerichts zur Frage, ob die den Leistungsempfängern in Rechnung gestellten Mehrwertsteuerbeträge, die nachträglich dem Leistungserbringer zurückerstattet werden, tatsächlich überwiesen bzw. verrechnet werden müssen, widersprüchlich erscheinen, ist dem Argument der Privatautonomie bei der Frage der Überwälzung der Steuer der Vorrang zu geben. In diesem Sinne und beschränkt auf diese Frage ist die seitens der ESTV vorgenommene Anpassung von Rz. 808 in der Wegleitung 2001 als sachgerecht zu betrachten.

8 Abzugsfähigkeit von Verlusten aus der Mitgliedschaft beim Versicherungsmarkt Lloyd's of London¹³

Sachverhalt

K., britischer Staatsangehöriger, hatte von 1990 bis 1996 seinen Wohnsitz in der Schweiz. Ab 1994 war er verheiratet.

Während der gesamten Dauer seiner unbeschränkten Steuerpflicht in der Schweiz (Wohnsitz) war K. «Underwriting Member» beim Versicherungsmarkt Lloyd's of London. Ab 1991 erlitt K. aus seinem Lloyd's-Engagement im Entscheid nicht näher umschriebene, aber offenbar substantielle Verluste. Diese anhand von Abrechnungen von Lloyd's und entsprechenden Bestätigungen der englischen Steuerbehörden nachgewiesenen Verluste hatten ihre Ursache in der Stellung von K. als Underwriting Member, die eine persönliche und unbeschränkte Haftung für seine Quoten an den durch die Syndikate versicherten Risiken nach sich zog. In den fraglichen Jahren waren die anteilig auf K. entfallenden Versicherungsprämien, welche die Syndikate von den Versicherten vereinnahmten (abzüglich allfälliger Rückversicherungsprämien), wesentlich geringer als die entsprechenden Zahlungen an die Versicherten (abzüglich allfälliger Leistungen aus Rückversicherungen). Im Hinblick auf die Verpflichtungen, die sich aus der Stellung von K. als Underwriting Member ergeben können, muss er jederzeit nachweisen können, dass er über Mittel von mindestens £ 250 000 verfügt. Für diesen Betrag bestanden überdies gewisse Anlagerestriktionen. Aus den Erwägungen (E 4.3) kann abgeleitet werden, dass diese Mittel als Sicherstellung bei Lloyd's hinterlegt werden mussten.

Die kantonalen Instanzen rechneten das Engagement beim Lloyd's Versicherungsmarkt dem Bereich der privaten Vermögensverwaltung von K. zu und liessen folglich die erlittenen Verluste bei dessen Einkommensteueranveranlagung weder bei der Ermittlung der Steuerberechnungsgrundlage noch bei jener des Steuersatzes zum Abzug zu. K. erhob Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht.

Rechtliche Beurteilung durch das Bundesgericht¹⁴

Das Bundesgericht analysierte die Stellung von K. beim Lloyd's Versicherungsmarkt, legte dar, weshalb die Zu-

13 Entscheid des Bundesgerichts vom 17. April 2003, in StE 2004 B 11.3 Nr. 16 = Pra 2003 Nr. 173, 944 ff. = StPS 2003, 89 ff.

14 Für die Steuerperiode 1993/94 fand noch der BdBSt Anwendung. Die diesbezüglichen Erwägungen werden hier nicht erwähnt.

rechnung des Engagements zum Bereich der privaten Vermögensverwaltung unzutreffend war und kam zum Zwischenergebnis, K. habe keine Kapitalverluste erlitten, und zwar auch nicht auf den offenbar als Haftungssubstrat bei Lloyd's hinterlegten Wertschriften. Wirtschaftlich gesehen sei K. stiller Gesellschafter bei verschiedenen Syndikaten, die in London das Versicherungsgeschäft betreiben, gewesen. Eine Gesellschaft im rechtlichen Sinne habe nur deshalb nicht vorgelegen, weil die verschiedenen Syndikatsmitglieder unter sich keine vertraglichen Verpflichtungen eingegangen seien, sondern ihr Zusammenschluss vielmehr auf der besonderen Organisationsstruktur von Lloyd's beruht habe. Das ändere jedoch nichts daran, dass die Syndikatsmitglieder unter sich im Ergebnis in gleicher Weise verbunden waren und Gewinn und Verlust in gleicher Weise geteilt hätten wie Teilhaber einer Personenunternehmung. Es rechtfertige sich deshalb, sie steuerlich wie Personengesellschafter zu behandeln. Die Syndikate hätten das Versicherungsgeschäft betrieben, und dieses sei K. unabhängig davon, dass er nicht selbst die Versicherungsverträge abgeschlossen habe (diese Funktion erfüllten beauftragte Personen – «Management Agents» bzw. «Member's Agents»), als selbständige Erwerbstätigkeit zuzurechnen.

Die Frage nach den formellen Voraussetzungen der Verlustberücksichtigung beantwortete das Bundesgericht dahingehend, dass trotz des Wortlauts von Art. 27 Abs. 2 lit. b DBG, der von «verbuchten» Verlusten spricht, bei K., der keine Buchhaltung führte und dazu auch nicht verpflichtet war, eine Verlustberücksichtigung möglich sei, wenn er Aufzeichnungen iSv Art. 125 Abs. 2 DBG vorlegen konnte. Die von den Syndikaten erstellten, durch die englischen Steuerbehörden bestätigten Abrechnungen genügten diesen gesetzlichen Anforderungen, zumal die Höhe der Verluste von keiner Seite bestritten war.

Schliesslich prüfte das Bundesgericht, welche Auswirkungen die Tatsache, dass K. in der Schweiz kein Unternehmen führte, jedoch – aus steuerlicher Sicht – an einer ausländischen Personengesellschaft beteiligt war und dadurch Verluste erlitt, für die Anwendung von Art. 6 DBG hat. Dazu nahm das Bundesgericht nicht abschliessend Stellung, weil die Beschwerde des Steuerpflichtigen ohnehin gutzuheissen war (die Vorinstanzen gingen ja von einer privaten Vermögensverwaltung aus, während das Bundesgericht auf das Vorliegen einer selbständigen Erwerbstätigkeit erkannte). Aus den diesbezüglichen Erwägungen ist jedoch abzuleiten, dass das Gericht – wäre diese Frage zu entscheiden gewesen – eine Berücksichtigung der Verluste bei der Steuerberechnungsgrundlage von K. wohl verneint hätte. Das Gericht führte dazu aus, dass eine Verlustberücksichti-

gung mit dem Wortlaut von Art. 6 Abs. 3 Satz 2 DBG nur schwer vereinbar wäre, weil das Tatbestandsmerkmal des «schweizerischen Unternehmens» nicht erfüllt gewesen sei. Eine derart weite Anwendung dieser Bestimmung könne zumindest angesichts der besonderen Ausgestaltung des Gesellschaftsverhältnisses im vorliegenden Fall kaum in Betracht gezogen werden.

Wie erwähnt, wurde der Fall an die kantonalen Behörden zurückgewiesen, und zwar für die hier besprochene Steuerperiode 1995/96 (für die das DBG massgeblich war) an die kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer, damit diese ihre Veranlagung unter Berücksichtigung der Verluste des Beschwerdeführers aus dem Lloyd's Engagement insgesamt überprüfe.

Bemerkungen und Schlussfolgerungen

Dieser Entscheid ist insoweit zu begrüssen, als sich das Bundesgericht detailliert mit den Besonderheiten der Organisation des Lloyd's Versicherungsmarktes auseinandergesetzt und sich dabei nicht nur auf die Würdigung der zivilrechtlichen Verhältnisse beschränkt hat, sondern eine steuerrechtliche Qualifikation nach wirtschaftlichen Kriterien vorgenommen hat und dabei zur Auffassung gelangt ist, dass das Lloyd's Engagement des Beschwerdeführers steuerlich wie eine Beteiligung an einer Personengesellschaft zu behandeln und deshalb dem Bereich der selbständigen Erwerbstätigkeit zuzuordnen sei.

Es könnte nun die Auffassung vertreten werden, diesem Entscheid komme keine grosse präjudizielle Bedeutung zu, und er müsse deshalb nicht weiter beachtet werden, weil die Zahl der Fälle, in denen in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtige Personen die Stellung eines Underwriting Members am Lloyd's Versicherungsmarkt haben und dabei Verluste erleiden, gering sei. Letzteres mag zwar zutreffen, aber die Erwägungen des Bundesgerichts zur Auslegung von Art. 6 Abs. 3 DBG sind von allgemeiner Tragweite und betreffen alle Fälle, in denen in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtige Personen an ausländischen Personengesellschaften beteiligt sind und in diesem Zusammenhang in der Schweiz kein Unternehmen führen. Die diesbezüglichen Aussagen bedürfen deshalb der kritischen Reflexion. Andernfalls besteht die Gefahr, dass diesem Urteil entnommen wird, die Verrechnung von Verlusten aus Beteiligungen an ausländischen Personengesellschaften setze voraus, dass die Beteiligung an der ausländischen Personengesellschaft «eine grenzüberschreitende Entwicklung der in der Schweiz entfalteten Geschäftstätigkeit sei»¹⁵ oder

15 So AGNER/JUNG/STEINMANN, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Tz. 13 zu Art. 52 DBG; gemäss Tz. 4 zu Art. 6 DBG gelten die diesbezüglichen Aussagen der Autoren zu Art. 52 auch für die Anwendung von Art. 6 DBG.

– noch einschränkender – dass die Verlustübernahme aus Beteiligungen an ausländischen Personengesellschaften voraussetze, dass eine Verlustübernahme nur bei Personenunternehmen möglich sei, «welche tatsächlich in der Schweiz geleitet werden, mithin in der Schweiz tätig sind».^{16,17}

Eine umfassende Analyse von Art. 6 Abs. 3 DBG würde den Rahmen dieser Entscheidbesprechung sprengen. Deshalb werden nachfolgend lediglich gewisse Fragen aufgeworfen und Anstösse für Antworten skizziert.

Den Erwägungen des Bundesgerichts bzw. der Auffassung der in Fn. 15 und 16 genannten Autoren liegt eine nicht unanfechtbare Auslegung von Art. 6 Abs. 3 DBG zu Grunde. Ausgangspunkt der Auslegung muss Satz 1 dieser Bestimmung bilden. Demgemäss hat die Abgrenzung der Steuerpflicht für Geschäftsbetriebe im Verhältnis zum Ausland nach den Grundsätzen über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung zu erfolgen.

Die Anwendung dieser Bestimmung allein würde, wenn man die vom Bundesgericht im interkantonalen Verhältnis entwickelten Regeln unverändert zur Anwendung bringt, dazu führen, dass die Verluste aus Beteiligungen an einer ausländischen kaufmännisch tätigen Personengesellschaft von der Steuerberechnungsgrundlage eines in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtigen Teilhabers zum Abzug gebracht werden könnten.

Erst in Satz 2 von Art. 6 Abs. 3 DBG findet der Begriff des schweizerischen Unternehmens Verwendung. Diese Bestimmung sagt jedoch nach ihrem Wortlaut nichts über die Frage der Berücksichtigung der Verluste im Zeitpunkt ihrer Entstehung im Ausland aus, sondern enthält eine Korrekturbestimmung für den Fall, dass von der Schweiz übernommene Verluste aus einer ausländischen Betriebsstätte eines schweizerischen Unternehmens auch im Ausland verrechenbar sind¹⁸. Damit soll eine doppelte Verlustverrechnung vermieden bzw. eingeschränkt werden. Im Wortlaut von Art. 6 Abs. 3 Satz 2 DBG nicht erwähnt sind die Beteiligungen an ausländischen Personengesellschaften.

Einen systematischen Fremdkörper stellt der nachfolgende Satz dar, der lautet: «In allen übrigen Fällen sind Auslandsverluste nur satzbestimmend zu berücksichtigen». Er wirft die folgenden Fragen auf: Soll dieser Satz sich auf Fälle beziehen, bei denen – aus welchen Gründen auch immer – nicht gemäss Satz 1 von Art. 6

Abs. 3 DBG die Grundsätze über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung Anwendung finden? Ist damit gemeint, dass diese Bestimmung Anwendung finden soll, wenn es mangels Verlustverrechnung im Ausland innerhalb von sieben Jahren nicht zu einer «Revision» der schweizerischen Veranlagungen kommt? Sind damit die in Art. 52 Abs. 3 DBG geregelten Fälle von Verlusten aus ausländischen Liegenschaften gemeint, wenn im Belegenheitsstaat der Liegenschaft nicht auch eine Betriebsstätte besteht? Oder ist aus dieser Bestimmung im Sinne der Erwägungen des Bundesgerichts abzuleiten, dass Verluste von schweizerischen Beteiligten an ausländischen Personengesellschaften, die nicht in der Schweiz geleitet werden und hier eine Geschäftstätigkeit ausüben, nicht von der Berechnungsgrundlage der schweizerischen Beteiligten abgezogen werden können?

Wie auch immer die Antworten auf die hier aufgeworfenen Fragen lauten, muss festgestellt werden, dass die vom Bundesgericht in Erwägung gezogene und von den in den Fn. 15 und 16 erwähnten Autoren vertretene These, wonach Art. 6 Abs. 3 DBG nur für schweizerische Unternehmen eine provisorische Berücksichtigung von Verlusten aus ausländischen Betriebsstätten vorsieht und dass deshalb in Fällen, die dem hier besprochenen Entscheid entsprechen, eine Verlustübernahme nicht oder nur unter einschränkenden Voraussetzungen greifen kann, die Grundregel von Art. 6 Abs. 3 Satz 1 DBG ausblendet und nicht berücksichtigt, dass Art. 6 Abs. 3 Satz 2 DBG für Personengesellschaften keine ausdrückliche Regelung enthält.

Für die Auslegung des internen Rechts sind gerade mit Blick auf die Anwendung grenzüberschreitender Sachverhalte auch die vom internationalen Recht getroffenen Lösungen und die diesen zugrunde liegenden Wertungen zu berücksichtigen, wie in Art. 6 Abs. 3 Satz 4 DBG sogar noch (überflüssigerweise) ausdrücklich suggeriert wird. Gemäss den in der Frage der abkommensrechtlichen Qualifikation dem OECD-Musterabkommen (OECD-MA) nachgebildeten Doppelbesteuerungsabkommen ergibt sich Folgendes: Gemäss Art. 3 Abs. 1 lit. d OECD-MA ist ein Unternehmen eines Vertragsstaates ein Unternehmen, das von einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person betrieben wird. Da gemäss Art. 4 Abs. 1 iVm Art. 3 Abs. 1 lit. a OECD-MA Personengesellschaften zwar Personen, jedoch – mangels unbeschränkter Steuerpflicht – keine ansässigen Personen

16 So ATHANAS/WIDMER, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, N 60 zu Art. 6 DBG.

17 Anders LOCHER, der die Möglichkeit der Verlustverrechnung in diesen Fällen bejaht (Kommentar zum DBG, N 36 zu Art. 6 DBG).

18 Der Wortlaut von Art. 6 Abs. 3 und Art. 52 Abs. 3 DBG ist unterschiedlich: Art. 52 Abs. 3 Satz 2 DBG beschränkt gemäss Wortlaut seit der im Rahmen der Unternehmenssteuerreform 1997 erfolgten Neufassung die Verlustverrechnung auf «schweizerische Unternehmen».

sind, sind ausländische Personengesellschaften mit Bezug auf schweizerische Beteiligte keine ausländischen Unternehmen. Diese Unternehmen werden – bezogen auf die schweizerischen Beteiligten – durch in der Schweiz ansässige Personen betrieben. Somit ist abkommensrechtlich eine ausländische kaufmännisch tätige Personengesellschaft, bezogen auf die schweizerischen Personengesellschafter, ein *schweizerisches Unternehmen mit – mindestens – einer Betriebsstätte im Ausland*. Würde nun diese abkommensrechtliche Qualifikation auf die vom Bundesgericht in Erwägung gezogene Auslegung von Art. 6 Abs. 3 DBG übertragen, ergäbe sich ohne weiteres ein Anspruch auf Verlustberücksichtigung¹⁹ – und auch auf Anwendung des in Art. 6 Abs. 3 Satz 2 DBG vorgesehenen Korrekturmechanismus. Nicht abziehbar, sondern lediglich satzbestimmend zu berücksichtigen wären hingegen Verluste aus reinen Vermögensverwaltungs-Personengesellschaften, weil hier gar keine ausländischen Betriebsstätten vorliegen.

Die unbeschränkte schweizerische Steuerpflicht des Teilhabers eines Personenunternehmens in der Schweiz würde demnach ein im Ausland gegründetes Personenunternehmen zum schweizerischen Unternehmen iSv Art. 6 Abs. 3 Satz 2 DBG stempeln. Diese Auslegung deckt sich mit der Auffassung, dass ausländische Handelsgesellschaften und andere ausländische Personengesamtheiten ohne juristische Persönlichkeit bei Anwendung von Art. 11 DBG insoweit als schweizerische Personenunternehmen zu betrachten sind, als sie in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtige Teilhaber aufweisen.

Wie erwähnt, handelt es sich auch bei den hier entwickelten Gedanken nicht um den einzig möglichen Ansatz. Es soll damit nur aufgezeigt werden, dass – wie schon erwähnt – die höchstrichterliche und wissenschaftliche Ergründung von Art. 6 Abs. 3 DBG noch nicht erfolgt ist, sondern noch ansteht.

9 Verlustverrechnung durch ausländische Beteiligte an zwei schweizerischen Personengesellschaften²⁰

Sachverhalt

Die deutsche X.-GmbH ist als Kommanditärin zu je 98% an den zwei schweizerischen Kommanditgesellschaften A. & Co. und B. & Co. beteiligt. Komplemen-

tärin zu je 2% ist bei beiden schweizerischen Gesellschaften eine ebenfalls in Deutschland ansässige natürliche Person. Die A. & Co. ist ein interkantonales Unternehmen mit Sitz in Freiburg, das den Ladenverkauf von Damenmode betreibt. Die am 1. Januar 1997 gegründete B. & Co. führt einen Versandhandel und ist ausschliesslich im Kanton Freiburg tätig.

In Absprache mit allen beteiligten Kantonen wurde der Komplementärin kein Anteil am Ergebnis der beiden Personengesellschaften zugerechnet, sondern dieses steuerlich ausschliesslich der X.-GmbH zugeordnet.

Der Sitzkanton Freiburg erstellte die interkantonale Steuerauscheidung für beide Kommanditgesellschaften. Im Einvernehmen mit der X.-GmbH wurden die Ergebnisse der beiden Kommanditgesellschaften zusammengerechnet und nach Abzug eines Präzipiums zugunsten des Sitzkantons im Verhältnis der Umsätze auf die verschiedenen Betriebsstättkantone aufgeteilt.

In der Steuerperiode 1999 erzielte die A. & Co. einen Gewinn von ca. Fr. 1,5 Mio., während die B. & Co. einen Verlust von ca. Fr. 1 Mio. erlitt. Die Steuerverwaltung des Kantons Freiburg nahm zunächst noch Ergebniskorrekturen vor, die hier ausgeblendet bleiben können, und verteilte den nach Verrechnung des Verlustes der B. & Co. mit dem Gewinn der A. & Co. verbleibenden Gewinn – nach Abzug des Präzipiums – gemäss Umsätzen auf die beteiligten Kantone, wozu auch der Kanton Zürich gehörte. Der Kanton Zürich war nicht bereit, im Rahmen der Veranlagung der dort gelegenen Betriebsstätte der A. & Co. den Verlust der B. & Co. zu berücksichtigen und wies eine gegen die entsprechende Veranlagungsverfügung erhobene Einsprache ab. Damit entstand für die Unternehmensgruppe eine interkantonale Doppelbesteuerung, und die X.-GmbH legte auch im Kanton Freiburg eine Einsprache ein, die ebenfalls abgewiesen wurde. Daraufhin erhob die X.-GmbH staatsrechtliche Beschwerde beim Bundesgericht und beantragte in der Hauptsache, die beiden Einspracheentscheide wegen Verletzung des interkantonalen Doppelbesteuerungsverbots (Art. 127 Abs. 3 BV) aufzuheben.

Das Bundesgericht wies die Beschwerde gegen den Kanton Zürich ab und hiess jene gegen den Kanton Freiburg gut. Im Ergebnis war somit der Kanton Zürich nicht verpflichtet, den anteiligen Verlust der B. & Co. mit dem auf ihn entfallenden Gewinn der A. & Co. zu verrechnen.

19 Gl. M., jedoch mit anderer Begründung, LOCHER, Kommentar zum DBG, N 34 ff. zu Art. 6 DBG.

20 Entscheid des Bundesgerichts vom 10. Dezember 2003, in StE 2004 A 31.1 Nr. 8 = StR 2004, 291 = Pra 2003 Nr. 173, 944 ff. = StPS 2003, 89 ff.

Rechtliche Beurteilung durch das Bundesgericht

Nachdem das Bundesgericht die allgemein für staatsrechtliche Beschwerden wegen Verletzung des Verbots der interkantonalen Doppelbesteuerung geltenden verfahrensrechtlichen Grundsätze sowie die Definition der interkantonalen Doppelbesteuerung in Erinnerung gerufen hatte (E 1, E 2.1), gelangte es zum Ergebnis, dass eine interkantonale Doppelbesteuerung vorliege, die beseitigt werden müsse. Im vorliegenden Verfahren sei einzig die doppelbesteuerungsrechtlich relevante Bemessungsgrundlage zu bestimmen, weil beide Kantone ein Präzipium von 20% anerkannt hätten und weil die Umsatzzahlen als solche unbestritten seien.

Mangels Ausschöpfung des kantonalen Instanzenzugs könne weder die Frage, ob die beiden Kantone ihr internes Recht richtig angewendet hätten, noch jene, ob die Steuerauscheidung im Verhältnis zum ausländischen Ansässigkeitsstaat der Beschwerdeführerin (Deutschland) gesetzmässig sei, geprüft werden.

Im Weiteren stellte das Gericht fest, dass die zwischen der Beschwerdeführerin und dem Kanton Freiburg getroffene Vereinbarung, die Ergebnisse der beiden Kommanditgesellschaften zusammenzurechnen und das «konsolidierte Ergebnis» auf den Sitzkanton und die Betriebstättkantone zu verteilen, zwar praktikabel, aber rechtlich nicht unproblematisch sei und jedenfalls die an einer solchen Vereinbarung nicht beteiligten Betriebstättkantone nicht zu binden vermöge und auch das Bundesgericht nicht vom Recht und der Pflicht enthebe zu prüfen, ob eine interkantonale Doppelbesteuerung vorliege.

Sodann wandte das Bundesgericht die Grundsätze des interkantonalen Steuerrechts auf die X.-GmbH an, wie wenn diese ihr Hauptsteuerdomizil in einem schweizerischen Drittkanton hätte und behandelte diese – wegen der Besonderheit, dass ihr als Kommanditärin der gesamte Gewinn der beiden Kommanditgesellschaften zugerechnet wird – wie eine Komplementärin.

Das Gericht stellte fest, dass die X.-GmbH im Kanton Freiburg zwei getrennte Spezialsteuerdomizile des Geschäftsorts der jeweiligen Personengesellschaften hatte. In diesem Fall habe die Steuerauscheidung grundsätzlich objektmässig und damit ohne Rücksicht auf das Ergebnis der Beschwerdeführerin insgesamt zu erfolgen. Die Verluste der B. & Co. seien somit von der Beschwerdeführerin und nicht vom weiteren Spezialsteuerdomizil A. & Co. zu übernehmen. Der Verlust der B. & Co. könne nicht mit jenem der A. & Co., sondern nur mit künftigen Gewinnen der B. & Co. verrechnet werden. Nur wenn die B. & Co. in Zukunft keine entsprechenden Gewinne erziele, käme allenfalls die Belastung des anderen

Spezialsteuerdomizils in Betracht. Mangels entsprechender Rüge sei dies jedoch nicht zu entscheiden.

Diesem Ergebnis stehe auch das Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Deutschland nicht entgegen, weil sich dieses über die Frage der Verlustverrechnung ausschweige.

Schliesslich stellte das Bundesgericht fest, dass nach dem Wortlaut von Art. 52 Abs. 3 DBG davon auszugehen sei, die in der Schweiz erzielten Gewinne und Verluste könnten verrechnet werden, jedoch eine allenfalls im Kanton Freiburg bestehende, analoge Regelung nur das freiburgische Steuersubstrat, nicht aber den (auf die Betriebstätten auszuschheidenden) Gewinn der A. & Co. schmälern könne.

Abschliessend führte das Bundesgericht aus, dass die Weigerung des Kantons Zürich, die Betriebstätteverluste der A. & Co. zu übernehmen, nicht nur keine Verletzung des interkantonalen Doppelbesteuerungsrechts darstelle, sondern auch sachgerecht sei, weil die Betriebstätten der A. & Co. lediglich dem Direktverkauf der Damenmode dienen und mit dem Versandhandel der B. & Co., der nur am Hauptsitz Freiburg abgewickelt werde, nichts zu tun haben. Ein Abstellen auf die Gesamtergebnisse der beiden Spezialsteuerdomizile möge zwar bei Gewinnsituationen angehen, widerspreche jedoch bei Verlustsituationen der wirtschaftlichen Realität. Deshalb wurde die Beschwerde gegen den Kanton Zürich abgewiesen und jene gegen den Kanton Freiburg gutgeheissen und die Quote für den Kanton Freiburg neu berechnet. Die Frage, ob der Kanton Freiburg nach internem oder nach übergeordnetem Recht zur Verrechnung des Verlusts der B. & Co verpflichtet sei, liess das Bundesgericht im Rahmen dieser Doppelbesteuerungsbeschwerde offen. Mangels umfassender Angaben im publizierten Entscheid kann nicht beurteilt werden, ob nach der bundesgerichtlichen Korrektur die Summe der Quoten nicht mehr als 100% ausmache. Es wird jedoch hier davon ausgegangen, dass dies der Fall ist und dass damit die interkantonale Doppelbesteuerung beseitigt worden ist.

Bemerkungen und Schlussfolgerungen

Die steuerliche Behandlung dieses Sachverhalts war bereits in den Jahren 1997 und 1998, d. h. vor der hier strittigen Steuerperiode 1999, gesetzwidrig. Auch Praktikabilitätsüberlegungen vermögen es nicht zu rechtfertigen, dass die natürliche Person, die bei den beiden Gesellschaften als Komplementärin beteiligt und damit in der Schweiz beschränkt einkommensteuerpflichtig war, hier nicht zur Besteuerung herangezogen wurde, sondern dass ihr Ergebnis einfach der Kommanditärin X.-GmbH zugerechnet und damit von der Gewinnsteuer er-

fasst wurde. Für eine solche Zurechnung mangelt es an einer gesetzlichen Grundlage, und es führt in aller Regel zu einer gesetzwidrigen Besserstellung, weil davon auszugehen ist, dass die Einkommensteuer der Person mit Komplementärstellung höher ausgefallen wäre (zur Satzbestimmung wäre auch das von der natürlichen Person in Deutschland erzielte Einkommen heranzuziehen gewesen) als die Gewinnsteuer der X.-GmbH. Sodann wurden auf dem Gewinnanteil der Komplementärin mangels Veranlagung der direkten Bundessteuer mit grösster Wahrscheinlichkeit zu Unrecht keine AHV-Beiträge abgeführt.

Für die Würdigung des Sachverhalts in der strittigen Steuerperiode 1999 können die Verhältnisse in den beiden Vorjahren nicht ausgeblendet werden. Bezogen auf die im vorliegenden Entscheid beteiligten Kantone Freiburg und Zürich ergab sich Folgendes:

Steuerpflichtig war – nachdem die gesetzwidrige Zurechnung des Ergebnisses der beiden Kommanditgesellschaften an die X.-GmbH von allen beteiligten Kantonen akzeptiert worden war – die X.-GmbH. Für die Zwecke der interkantonalen Steuerauscheidung stellen Personengesellschaften, die nicht nur an ihrem Hauptsitz, sondern auch in andern Kantonen mittels Betriebstätten tätig werden, interkantonale Unternehmen dar. Anders als bei juristischen Personen, wo die Steuerauscheidung interkantonaler Unternehmen zwischen dem Hauptsteuerdomizil des Sitzes des Unternehmens und den sekundären Steuerdomizilen der Betriebstätten erfolgt, geschieht bei interkantonalen Unternehmen, die in der Rechtsform von Personengesellschaften betrieben werden, die Steuerauscheidung zwischen dem Spezialsteuerdomizil des Geschäftsorts und den sekundären Steuerdomizilen der Betriebstätten.

Wenn nun, wie vom Bundesgericht entschieden worden ist, die X.-GmbH zwei verschiedene Spezialsteuerdomizile des Geschäftsorts (bei der A. & Co. einerseits und bei der B. & Co. andererseits) hatte, lag in den Jahren 1997 und 1998 im Kanton Zürich eine verfassungswidrige Besteuerung vor. Als Folge der Zusammenrechnung der Ergebnisse der interkantonalen Unternehmung A. & Co. und der über keine ausserkantonalen Betriebstätten verfügenden B. & Co. und der anschliessenden Ausscheidung dieses konsolidierten Ergebnisses auf die ausserkantonalen Betriebstätten der A. & Co. wurden die vom Bundesgericht zum Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung aufgestellten Regeln in krasser Weise verletzt. Solange als auch die B. & Co. Gewinne erzielte, wurden – wirtschaftlich gesehen – deren Er-

gebnisse im Kanton Zürich besteuert, obwohl diese Gesellschaft hier gar keine Betriebstätte unterhielt. Es erfolgte somit unzulässigerweise eine Ausscheidung des Gewinnes zwischen dem Spezialsteuerdomizil des Geschäftsortes der X.-GmbH bei der B. & Co. und dem sekundären Steuerdomizil der A. & Co. Darüber hinaus bestand auch keine interne Rechtsgrundlage für die Besteuerung der Gewinne der B. & Co. Zwar hatte die X.-GmbH im Kanton Zürich eine Betriebstätte (sekundäres Steuerdomizil in Form der Betriebstätte der A. & Co.) und war damit dort beschränkt steuerpflichtig. Hingegen hatte die X.-GmbH – gemäss bundesgerichtlicher Betrachtungsweise – einen zweiten Geschäftsort bei der B. & Co. Diese Gesellschaft hatte jedoch keine Betriebstätte im Kanton Zürich, und die X.-GmbH unterlag demzufolge mit Bezug auf die von der B. & Co. erzielten Gewinne nicht, wie vom kantonalen Steuergesetz gefordert²¹, der beschränkten Steuerpflicht qua Betriebstätte.

Die Steuerbehörden des Kantons Zürich hätten deshalb in den Jahren 1997 und 1998 eine verfassungs- und gesetzmässige Steuerveranlagung vornehmen müssen, sich auf die Besteuerung des anteiligen Gewinns der A. & Co. beschränken und den nicht in ihre Steuerhoheit fallenden Anteil am Gewinn der B. & Co. steuerfrei lassen müssen. Es stellt sich deshalb ernsthaft die Frage, ob durch die Nichtberücksichtigung der Verluste der B. & Co., nachdem zunächst deren Gewinne in gesetzwidriger Weise besteuert worden waren, ein Verstoß gegen Treu und Glauben seitens der zürcherischen Steuerbehörden vorlag. Die entsprechende Rüge hätte die Beschwerdeführerin allerdings mit einem ordentlichen Rechtsmittel vorbringen müssen. Im Rahmen einer Doppelbesteuerungsbeschwerde wäre dies nicht zulässig gewesen.

Vor diesem Hintergrund ist es nur schwer verständlich, dass das Bundesgericht (in E 4.3) ausführen konnte, eine Zusammenrechnung der Ergebnisse der beiden Personengesellschaften möge bei Gewinnsituationen angehen, widerspreche jedoch bei Verlustsituationen der wirtschaftlichen Realität. Die Übereinstimmung der steuerlichen Behandlung des vorliegenden Falls mit der wirtschaftlichen Realität kann in keinem Fall davon abhängen, ob eine Gewinn- oder eine Verlustsituation vorliegt.

Zum Entscheid über die Steuerauscheidung im Streitjahr 1999 ist Folgendes anzumerken:

Da die Beschwerdeführerin nicht ein ordentliches Rechtsmittel ergriffen, sondern eine Doppelbesteue-

21 § 56 Abs. 1 lit. c StG ZH.

rungsbeschwerde eingelegt hatte, blieb dem Bundesgericht nichts anderes übrig, als den Sachverhalt nach interkantonaalem Steuerrecht zu beurteilen. Andernfalls hätte es – unter dem beschränkten Gesichtswinkel der Willkür – Gelegenheit gehabt, zu entscheiden, welche Tragweite dem Verweis in Art. 93 Abs. 3 Satz 1 StG FR bzw. § 57 Abs. 3 StG ZH – die im Zusammenhang mit dem hier Wesentlichen wörtlich mit Art. 52 Abs. 3 Satz 1 DBG übereinstimmen – zukommt. Es hätte entscheiden müssen, ob im internationalen Verhältnis die vom Bundesgericht aufgestellten Regeln zum interkantonalen Steuerrecht in allen Details anzuwenden sind oder ob nur die Grundsätze Gültigkeit haben, während einzelne Fragen abweichend beantwortet werden können.

Verfahrensmässig interessant ist, dass das Bundesgericht im Rahmen einer interkantonalen Doppelbesteuerungsbeschwerde auf das Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Deutschland (DBA-D) eingeht (E 4.2). Beim ausserordentlichen Rechtsmittel der staatsrechtlichen Beschwerde wegen interkantonaler Doppelbesteuerung können in einem ersten Schritt lediglich die Normen des interkantonalen Rechts angewendet werden. Nachdem das Bundesgericht als Stellvertreterin des Gesetzgebers entsprechend tätig geworden war, prüfte es aber zu Recht, ob das dabei gefundene Ergebnis mit dem übergeordneten Staatsvertragsrecht vereinbar sei.

Aus materieller Sicht nicht nachvollziehbar ist, weshalb sich das Gericht mit der Aussage begnügte, das DBA-D regle die Frage der Auslandsverluste nicht und sich nicht mit Art. 25 Abs. 2 DBA-D auseinandersetze. Diese Norm besagt nämlich, dass die Besteuerung einer Betriebsstätte, die ein Unternehmen eines Vertragsstaates im andern Vertragsstaat hat – und genau dieser Sachverhalt lag der Entscheidung zu Grunde – nicht ungünstiger sein darf als die Besteuerung von Unternehmen des andern Staates, die die gleiche Tätigkeit ausüben. Hätte das Gericht diese Norm so interpretiert, dass die X.-GmbH für die Zwecke der interkantonalen Steuerauscheidung gleich behandelt werden müsste, wie wenn sich ihr Hauptsteuerdomizil in der Schweiz befände, hätte sich aufgrund des Schlechterstellungsverbots die Verpflichtung zur anteiligen Übernahme des Verlustes der B. & Co. im Kanton Zürich ergeben, wenn dieser Verlust nicht vom Hauptsteuerdomizil übernommen worden wäre²².

Der publizierten Praxis des Bundesgerichts zum interkantonalen Steuerrecht ist kein mit dem Sachverhalt dieses Entscheids vergleichbarer innerschweizerischer Fall zu entnehmen. Es gibt somit kein Präjudiz zur Frage, ob im Falle eines ausserkantonalen Beteiligten an zwei Personengesellschaften im gleichen Kanton von einem oder von zwei Spezialsteuerdomizilen ausgegangen werden muss. Werden – wie das Bundesgericht im vorliegenden Fall entschieden hat – zwei verschiedene Spezialsteuerdomizile angenommen und weist eines einen Gewinn und das andere einen Verlust aus, ergibt die Anwendung der vom Bundesgericht aufgestellten Regeln, dass der Verlust des einen Spezialsteuerdomizils zunächst vom Hauptsitz zu übernehmen ist – und zwar auch dann, wenn im Kanton des Spezialsteuerdomizils ein Verlustvortrag möglich ist. Dies folgt aus dem vom Bundesgericht aufgestellten Grundsatz, wonach die Verlustverrechnung in der Zeit der Verlustverrechnung durch andere Steuerhoheiten vorgeht²³. Wenn es sich jedoch erweist, dass der in einem Spezialsteuerdomizil entstandene Verlust mangels genügendem positivem Ergebnis des Hauptsteuerdomizils von diesem nicht vollständig übernommen werden kann, muss der Überschuss vom andern Spezialsteuerdomizil übernommen werden. Dies folgt aus dem Schlechterstellungsverbot.

Hat das positive Ergebnisse aufweisende Spezialsteuerdomizil keine ausserkantonalen Betriebsstätten und weist das Hauptsteuerdomizil ein so hohes positives Ergebnis aus, dass der Verlust des ein negatives Ergebnis aufweisenden Spezialsteuerdomizils vollständig am Hauptsteuerdomizil zur Verrechnung gelangen kann, kann der Kanton, in dem sich die beiden Spezialsteuerdomizile befinden, aus doppelbesteuerungsrechtlicher Sicht den Gewinn der einen Personengesellschaft voll besteuern²⁴, während der Verlust der andern Personengesellschaft voll vom Kanton des Hauptsteuerdomizils des Beteiligten übernommen werden muss. Ob dieses Ergebnis mit dem Sinn des interkantonalen Steuerrechts vereinbar ist, erscheint zumindest als fraglich. Sachgerechter erschiene es, wenn nicht von zwei, sondern von einem Spezialsteuerdomizil ausgegangen würde, mit der Folge, dass der Kanton, in dem die beiden Personengesellschaften ihren Sitz haben, zunächst die Verlustverrechnung gewähren müsste, und erst ein allfälliger Überschuss vom Hauptsteuerdomizil der Beteiligten übernommen werden müsste.

Ein anderer Ansatzpunkt, der bei einem innerschweizerischen, vergleichbaren Sachverhalt zur doppelbesteue-

22 Vgl. HÖHN/MÄUSLI, Interkantonaales Steuerrecht, 319.

23 So die etwas ungenaue Ausdrucksweise des Bundesgerichts; s. HÖHN/MÄUSLI, Interkantonaales Steuerrecht, 313 ff.

24 Eine hier nicht zu behandelnde, andere Frage ist, ob sich eine Verlustverrechnung zwischen den Personengesellschaften aufgrund des internen kantonalen Rechts als notwendig erweist.

rungsrechtlichen Verlustverrechnung der Ergebnisse der beiden Personengesellschaften geführt hätte, würde darin liegen, dass in Analogie zur Rechtsprechung zu den einfachen Gesellschaften nicht von einem Spezialsteuerdomizil (oder von zwei Spezialsteuerdomizilen), sondern von einem bzw. zwei *sekundären* Steuerdomizilen ausgegangen wird, weil das Ergebnis der Personengesellschaften einer juristischen Person zugerechnet worden ist. Dem Sachverhalt ist nicht zu entnehmen, welche Tätigkeit die X.-GmbH in Deutschland ausgeübt hat. Es könnte jedoch durchaus sein, dass diese Gesellschaft ebenfalls in der Damenmodebranche tätig war und deshalb davon ausgegangen werden kann, dass die Aktivität in der Schweiz in jene in Deutschland integriert war, sodass es nicht sachgerecht war, hier von Sondervermögen auszugehen. Bei dieser Betrachtungsweise wären die beiden Personengesellschaften als Betriebsstätten zu qualifizieren, und es wäre zum vornherein das Gesamtergebnis – d. h. unter Berücksichtigung des Verlustes der B. & Co. – auszuschneiden gewesen.

Die Aktivitäten der Unternehmungsgruppe in der Schweiz hätten auch als *gemischte interkantonale Unternehmung* betrachtet und die Ergebnisse nach den für diese geltenden Grundsätzen ausgeschieden werden können. In diesem Fall wäre zunächst das positive Ergebnis aus dem Betrieb der Detailhandelsgeschäfte auf den Kanton Zürich und den Kanton Freiburg auszuschneiden gewesen. Anschliessend hätte der Kanton Freiburg den Verlust aus dem Versandhandel mit dem ihm zugewiesenen Gewinn aus dem Detailhandel verrechnen müssen. Hätte dies nicht zu einer vollständigen Verlustverrechnung geführt, wäre der Restverlust vom Kanton Zürich zu übernehmen gewesen.

Mit diesen Überlegungen zum interkantonalen Steuerrecht für internschweizerische Sachverhalte ist jedoch erst ein Zwischenergebnis gewonnen. Der vom Bundesgericht beurteilte Fall zeichnete sich dadurch aus, dass (qua Fiktion des Bundesgerichts) die X.-GmbH mit Sitz in Deutschland als Komplementärin an den beiden Personengesellschaften behandelt wurde. Damit stellt sich die Frage, wie sich die verschiedenen interkantonalen Lösungsansätze auf diesen internationalen Sachverhalt auswirken.

Drei der vier hier vorgestellten Lösungsmöglichkeiten hätten zu einer doppelbesteuerungsrechtlich bedingten Verlustverrechnung geführt: Bei der Qualifikation der beiden Personengesellschaften als ein Spezialsteuerdomizil im Kanton Freiburg, bei der Annahme von sekundären Steuerdomizilen der Betriebsstätte in der Schweiz und auch bei der Behandlung der beiden Personengesellschaften als interkantonale Unternehmung würde dieses Ergebnis resultieren.

Das Bundesgericht hat jedoch den vierten Ansatz gewählt und ist vom Vorliegen von zwei Spezialsteuerdomizilen ausgegangen. Es hat sich sodann mit der einfachen Feststellung begnügt, die Verluste der B. & Co. seien vom Hauptsteuerdomizil, der X.-GmbH in Deutschland, zu übernehmen. Weitere Überlegungen zu den Folgen einer konsequenten Anwendung des interkantonalen Steuerrechts auf diesen Sachverhalt werden vermisst. Das Bundesgericht stellte wohl die Fiktion auf, am Hauptsteuerdomizil sei genügend Gewinn erzielt worden, der eine Verlustverrechnung erlaubt habe. Das Gericht bricht seine Überlegungen somit an der Landesgrenze ab. Bei einer rein interkantonalen Betrachtungsweise ist es zwar zulässig, von der Frage, ob in Deutschland tatsächlich der Verlust der B. & Co. verrechnet werden konnte, zu abstrahieren. Eine unbesehene Annahme, wonach der Verlust nach den interkantonalen Regeln in Deutschland verrechnet werden könne, greift jedoch zu kurz und ist deshalb nicht zulässig. Das Gericht hätte seine Annahme konsequent zu Ende denken müssen. Dies bedeutet, dass die X.-GmbH wie ein schweizerisches Hauptsteuerdomizil hätte behandelt werden müssen. Das Ergebnis der X.-GmbH wäre zunächst nach schweizerischen Gewinnermittlungsvorschriften zu bestimmen gewesen, und anschliessend wäre der Verlust der B. & Co. diesem Ergebnis gegenüberzustellen gewesen. Hätte dabei nicht der ganze Verlust der B. & Co. verrechnet werden können, wäre aus dem Schlechterstellungsverbot abzuleiten gewesen, dass der Überhang von den Kantonen Freiburg und Zürich (und anteilig von den übrigen Betriebsstättkantonen der A. & Co.) zu übernehmen ist.

Die Tatsache, dass bei dem hier vorgeschlagenen Verfahren von der Frage abstrahiert wird, ob in Deutschland eine entsprechende Verlustverrechnung tatsächlich erfolgen kann, mag auf den ersten Blick befremdlich wirken. Sie stellt jedoch eine Konsequenz der integralen Anwendung des interkantonalen Steuerrechts dar und bildet, gewissermassen als Gegenstück zu der von der Schweiz geübten Vermeidung der virtuellen Doppelbesteuerung, eine «virtuelle Vermeidung der Doppelbesteuerung».

10 Lebensversicherung mit fremdfinanzierter Einmalprämie²⁵

Sachverhalt

Ein verheirateter, im Kanton Zürich wohnhafter Steuerpflichtiger hatte eine Lebensversicherung mit Einmalprämie erworben und diesen Erwerb fremdfinanziert. In seiner Steuererklärung hatte er die durch die Fremdfinanzierung der Einmalprämie entstandenen Schuldzinsen als allgemeinen Abzug gemäss Art. 33 Abs. 1 lit. a DBG geltend gemacht²⁶. Die zürcherischen Steuerbehörden stellten sich auf den Standpunkt, es liege eine Steuerumgehung vor, weil die gemeinsam mit ihm steuerpflichtige Ehefrau über mobiles Vermögen verfüge, das deutlich höher sei als die geleistete Einmalprämie und weil dieses Vermögen nicht eine Rendite abwerfe, die signifikant höher ausfalle als die entsprechenden Schuldzinsen; sie verweigerten deshalb den Abzug der Schuldzinsen. Die Steuerpflichtigen erhoben Beschwerde bei der kantonalen Rekurskommission. Diese Gerichtsinstanz erkannte (mit Mehrheitsentscheid) ebenfalls auf das Vorliegen einer Steuerumgehung. Sie behandelte jedoch die Steuerpflichtigen konsequent so, wie wenn sie die Einmalprämie mit eigenen Mitteln finanziert hätten. Dies bedeutet, dass auch die Rekurskommission die Schuldzinsen nicht zum Abzug zulies, jedoch die auf den – hypothetisch – für die Bezahlung der Einmalprämie eingesetzten eigenen Mitteln angefallenen Vermögenserträge nicht der Einkommensbesteuerung unterwarf.

Sowohl die Steuerpflichtigen als auch die ESTV reichten Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht ein. Die Steuerpflichtigen wollten erreichen, dass die von ihnen geltend gemachten Schuldzinsen zum Abzug zugelassen werden; die ESTV focht die von der Vorinstanz angeordnete Nichtbesteuerung der Kapitalerträge an. Das Bundesgericht hiess die Beschwerde der ESTV gut und wies jene der Steuerpflichtigen ab.

Rechtliche Beurteilung durch das Bundesgericht

In einem ersten Schritt wies das Bundesgericht die Argumentation des Steuerpflichtigen zurück, wonach die unter dem BdBSt entwickelte Praxis zur Steuerumgehung bei Lebensversicherungen mit fremdfinanzierten Einmalprämien nach Inkrafttreten des DBG nicht mehr angewendet werden könne, weil der Gesetzgeber durch die in Art. 20 Abs. 1 lit. a DBG aufgenommene Bestimmung (wonach der Ertrag von mit Einmalprämien fi-

nanzierten Lebensversicherungen nur dann nicht besteuert wird, wenn diese der Vorsorge dienen) die «Missbrauchsfälle» abschliessend geregelt habe. Das Gericht entschied, dass aus dem Verzicht auf eine ausdrückliche Regelung des Steuerumgehungsfalls im DBG – obwohl dem Gesetzgeber die Bundesgerichtspraxis hinlänglich bekannt war – nicht geschlossen werden könne, dass damit kein Raum mehr für die unter dem BdBSt eingeführte Praxis zur Steuerumgehung bestehe.

Nach dieser Klarstellung prüfte das Bundesgericht, ob im konkreten Fall eine Steuerumgehung vorliege. Das Bundesgericht bestätigte dabei die Sichtweise der Vorinstanz, wonach darauf abzustellen sei, ob sachlich einleuchtende Gründe für die Fremdfinanzierung der Einmalprämie bestehen. Dies sei dann der Fall, wenn das übrige Vermögen des Steuerpflichtigen immobil ist. Ein Sachwert gelte als immobil, wenn er vom Steuerpflichtigen privat oder geschäftlich genutzt wird, wenn er nicht innert nützlicher Frist zu einem angemessenen Preis veräussert werden kann oder wenn er eine besonders hohe Rendite abwirft (d. h., wenn diese Rendite die für die Fremdfinanzierung der Einmalprämie zu entrichtenden Schuldzinsen deutlich übersteigt).

Das Gericht hörte die Einwendungen des Steuerpflichtigen nicht, wonach das übrige Vermögen nicht ihm selbst, sondern seiner Frau – die nicht Versicherungsnehmerin ist – gehöre, und dieses Vermögen zudem immobil im Sinne der bisherigen Rechtsprechung sei. Da die Ehegatten nach Art. 9 Abs. 1 DBG gemeinsam veranlagt würden, sei das Vermögen beider Ehegatten aus einer Gesamtsicht zu beurteilen, wenn es um die Frage gehe, ob für die Fremdfinanzierung der Einmalprämie einleuchtende Gründe vorliegen. Ebenso sei die Beurteilung der Vorinstanz, wonach die Rendite der übrigen Vermögenswerte nicht deutlich über den für die Fremdfinanzierung der Einmalprämie anfallenden Schuldzinsen lag, nicht zu beanstanden. Deshalb wurde das Vorliegen einer Steuerumgehung bejaht.

Schliesslich befasste sich das Gericht mit den Steuerfolgen, die sich aus dem Vorliegen einer Steuerumgehung im konkreten Fall ergaben, d. h. insbesondere mit der Frage, ob der Entscheid der Vorinstanz, zwar die Schuldzinsen nicht zum Abzug zuzulassen, jedoch im Gegenzug auch die auf dem – hypothetisch – für die Einmalprämie eingesetzten Eigenkapital anfallenden Schuldzinsen nicht zu besteuern, gesetzmässig war.

25 Entscheidung des Bundesgerichts vom 22. Oktober 2003, in StE 2004 A 12 Nr. 12 = StR 2004, 127 ff. = ZStP 2003, 381 ff.

26 In der fraglichen Steuerperiode bestand die per 1. Januar 2001 eingeführte betragsmässige Beschränkung dieses Abzugs noch nicht.

Hierzu vertraten das kantonale Steueramt und die ESTV die Auffassung, der Steuerpflichtige habe eigentlich eine periodische Lebensversicherung abschliessen wollen und nur aus steuerlichen Gründen das ungewöhnliche Vorgehen einer fremdfinanzierten Einmalprämie gewählt, während der Steuerpflichtige – offensichtlich in einem Eventualantrag – geltend machte, er habe auf jeden Fall die Lebensversicherung mit Einmalprämie abschliessen wollen. Deshalb sei er, wenn die Fremdfinanzierung steuerlich nicht anerkannt werde, konsequent so zu behandeln, wie wenn er die Einmalprämie mit dem übrigen Vermögen finanziert und infolgedessen darauf keine laufenden Vermögenserträge mehr erzielt hätte.

Dazu führte das Bundesgericht aus, dass es in jedem Fall hypothetisch sei, welche Lösung der Steuerpflichtige gewählt hätte, wenn er die zur Annahme einer Steuerumgehung führenden Dispositionen nicht getroffen hätte. Entscheidend bleibe deshalb, welches mit Blick auf den Zweck der gesetzlichen Regelung die normalen Steuerfolgen wären, wenn keine Steuerumgehung vorliegen würde. Gemäss der gesetzlichen Regelung seien die Prämien – auch die Einmalprämien – nur im Rahmen der betragsmässig sehr eingeschränkten Möglichkeiten gemäss Art. 33 Abs. 1 lit. g DBG abzugsfähig. Da jener Abzug regelmässig bereits durch den Abzug der Krankenkassenprämien ausgeschöpft werde, ergebe sich regelmässig die Nichtabzugsfähigkeit der Prämien für die Lebensversicherungen. Das Gesetz enthalte für private Lebensversicherungen unter Einschluss von solchen, die mit Einmalprämie finanziert seien, eine «steuerneutrale» Regelung. Diese sei jedenfalls insoweit für die Steuerpflichtigen vorteilhaft, als die Erträge – wenn nicht die Ausnahmebestimmung von Art. 20 Abs. 1 lit. a DBG greife – aus diesen Versicherungen steuerfrei blieben.

Die durch die Fremdfinanzierung der Einmalprämie erzielte – und im vorliegenden Fall als Steuerumgehung beurteilte – Wirkung des Abzugs der Schuldzinsen käme im Ergebnis einer indirekten Abzugsfähigkeit der Einmalprämie gleich. Eine solche würde auch dann resultieren, wenn – wie dies die Vorinstanz getan habe – eine hypothetische Einkommensverminderung im Umfang des Ertrags auf dem Vermögensanteil in der Höhe der Einmalprämie anerkannt würde. Diese Betrachtungsweise stehe somit im Widerspruch zum Gesetzeszweck. Die Vorinstanz habe somit eine Praxisänderung herbeigeführt, für die es jedoch keine genügenden Gründe gebe. Es seien aus dem Vorliegen der Steuerum-

gehung keine andern Steuerfolgen als die Verweigerung des Schuldzinsenabzugs zu ziehen.

Bemerkungen und Schlussfolgerungen

Dem vorliegenden Entscheid ist insoweit zuzustimmen, als das Bundesgericht entschieden hat, dass auch unter dem DBG Raum für die Prüfung der Frage der Steuerumgehung bei fremdfinanzierten Einmalprämien besteht. Es wäre nicht einzusehen, weshalb die sachlich ohnehin verfehlt Abzugsfähigkeit von privaten Schuldzinsen, denen kein Gewinnungskostencharakter zukommt²⁷, dadurch ausgedehnt werden sollte, dass es den Steuer- und Steuerjustizbehörden verwehrt bliebe, bei Lebensversicherungen mit fremdfinanzierten Einmalprämien das Vorliegen einer Steuerumgehung zu prüfen.

Nicht ganz unproblematisch, jedoch – als Ausfluss der Zusammenveranlagung der Ehegatten – vertretbar erscheint es, bei der Prüfung des Vorliegens einer Steuerumgehung auch das Vermögen des nicht versicherten Ehepartners mitzubüberücksichtigen.

Nicht nachvollziehbar ist jedoch die Position des Bundesgerichts zur Frage, ob beim Vorliegen einer Steuerumgehung durch Fremdfinanzierung der Einmalprämie im Gegenzug die Vermögenserträge auf dem hypothetisch an Stelle des Fremdkapitals eingesetzten Eigenkapital steuerfrei zu belassen seien. Es ist nicht angängig, die von den Steuerbehörden aufgeworfene Frage, ob der Steuerpflichtige eigentlich eine Lebensversicherung mit periodischen Prämien abschliessen wollte und sich nur aus steuerlichen Gründen für eine Lebensversicherung mit – fremdfinanzierter – Einmalprämie entschieden habe, beiseite zu schieben und schlicht auf die einzige Rechtsfolge der Verweigerung des Abzugs der Fremdkapitalzinsen zu erkennen.

Wird nämlich davon ausgegangen, dass der Steuerpflichtige in jedem Fall eine Lebensversicherung mit Einmalprämie abgeschlossen hätte, führt der Entscheid des Bundesgerichts im Ergebnis zu einer vom Gesetz nicht gewollten Überbesteuerung: Es werden bei ihm laufende Vermögenserträge besteuert, die er, hätte er die Lebensversicherung eigenfinanziert und würde sie der Vorsorge iSv Art. 20 Abs. 1 lit. a DBG dienen, steuerfrei vereinnahmen könnte. Eine Besteuerung gemäss Art. 20 Abs. 1 lit. a DBG würde nicht laufend erfolgen; die Steuer würde vielmehr aufgeschoben bis zur Auszahlung der Erträge bei Rückkauf oder bei Ablauf der Versicherungsdauer. Mit der bundesgerichtlichen Sichtweise wird der Grundsatz verletzt, dass bei einer Steuerumgehung auf jenen Sachverhalt abzustellen sei, den der Steuerpflichtige eigentlich verwirklichen wollte, jedoch aus steuerlichen Gründen nicht verwirklicht hat. Es ist

27 Auch die per 1. Januar 2001 eingeführte Beschränkung des Schuldzinsenabzugs auf die Höhe des Vermögensertrags plus Fr. 50 000 stellt nur eine Teillösung dieses Problems dar.

nicht der tatsächlich verwirklichte Sachverhalt, sondern ein fingierter Sachverhalt unter die gesetzlichen Bestimmungen zu subsumieren. Dabei sind Wahrscheinlichkeitsüberlegungen anzustellen. Es ist jener Sachverhalt auszuwählen, den die Steuerpflichtigen vermutlich verwirklicht hätten, wenn sie sich wirtschaftlich «gradlinig» verhalten und den Sachverhalt nicht einzig zur Minimierung der Steuerfolgen ausgestaltet hätten.

Die vom Bundesgericht ausgeblendete Frage, ob der Steuerpflichtige eigentlich eine Lebensversicherung mit laufenden Prämien oder eine Einmalversicherung abschliessen wollte, ist deshalb entscheidend dafür, ob – wie die Vorinstanz dies getan hat – ein Abzug der Kapitalerträge auf dem übrigen Vermögen zu gewähren ist. Es wäre m. a. W. zu entscheiden gewesen, ob die Steuerumgehung lediglich in der Fremdfinanzierung der Einmalprämie zu erblicken war oder ob bereits die Tatsache des Abschlusses der Lebensversicherung mit Einmalprämie Teil der Steuerumgehung bildete.

Für die von der Vorinstanz getroffene Lösung spricht, dass bei Steuerumgehung grundsätzlich vom gestalteten Sachverhalt – lediglich korrigiert um die missbräuchliche Verhaltensweise – auszugehen ist. Es darf der Besteuerung nicht ein völlig anderer (möglichst hohe Steuerfolgen zeitigender) Sachverhalt zugrunde gelegt werden.

Wenn das Bundesgericht zur Stützung seiner Lösung erwägt, dass die gleichzeitige Anerkennung einer hypothetischen Einkommensverminderung, die dem Ertrag eines Vermögensanteils in der Höhe der Einmalprämie entspricht, zu einer teilweisen indirekten Abzugsmöglichkeit für die Einmalprämie führe und im Widerspruch zum Gesetzeszweck stehe, so trifft dies nicht zu. Der Gesetzgeber war sich der fiskalischen Vorteile der Einmalprämienversicherungen durchaus bewusst und hat deren Abschluss unter klar umschriebenen Voraussetzungen steuerlich privilegiert. Es besteht kein Grund, diese gesetzlich gewollte Privilegierung nicht auch den Beschwerdeführern zukommen zu lassen.

Literatur

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

ATHANAS PETER/WIDMER STEFAN, Art. 6 und Art. 52 DBG, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Art. 1 - 82, Basel/Genf/München 2000

BREITSCHMID PETER, Begegnungen mit Sprache, Auslegung und Vertrauen, in: Heinrich Honsell/Roger Zäch/Franz Hasenböhler/Friedrich Harrer/René Rhinow (Hrsg.), Privatrecht und Methode, Festschrift für Ernst A. Kramer, Basel/Genf/München 2004

HÖHN ERNST/MÄUSLI PETER, Interkantonales Steuerrecht, Schriftenreihe Finanzwirtschaft und Finanzrecht, Bd. 34, 4. A., Bern/Stuttgart/Wien 2000

LOCHER PETER, Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, Art. 1 - 48 DBG, Therwil/Basel 2001

PFUND W. ROBERT, Die Eidgenössische Verrechnungssteuer, I. Teil (Art. 1 - 20 VStG), Die Eidgenössischen Steuern, Zölle und Abgaben, Bd. 5, Basel 1971

SCHEUNER PIERRE, Rechtsprechungsübersicht des Schweizerischen Bundesgerichts und der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) betreffend Mehrwertsteuer – 1. April 2003 bis 30. Juni 2003, StR 2002, 797 ff.

ZARDIN DORIAN/RUEPP CEDRIC SAMUEL/PROBST SIMEON L., Rückforderung zu Unrecht bezahlter MWST, ST 2004, 119 ff.

Gesetzgebungs-Agenda 2004/4

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	Aufhebung der Haftung der Erben für Steuerbussen
1.6	Zinsbesteuerungsabkommen mit der Europäischen Gemeinschaft
2	Kantone
2.1	Basel-Stadt
2.2	Genf
2.3	Glarus
2.4	Luzern
2.5	Neuenburg
2.6	Schwyz
2.7	Thurgau
2.8	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 damit gegebenenfalls mit neuen Vorlagen in den Gesetzgebungsprozess einzubringen. Als Reaktion auf das Ergebnis der Volksabstimmung besteht dabei ein breiter politischer Konsens, dass die einzelnen Reformvorhaben nicht mehr als Paketlösung, sondern über getrennte Vorlagen angegangen werden sollen.

Das weitere Vorgehen bezüglich der Entlastungen bei der Umsatzgabe steht bereits fest. Die Notwendigkeit einer entsprechenden Reform ist nämlich weitgehend unbestritten, zumal diese über dringliches Recht schon heute in Kraft ist.¹ Hier geht es deshalb im Wesentlichen darum, das bis Ende 2005 befristete dringliche Bundesrecht in ordentliches Recht zu überführen. Am 18. August 2004 hat denn auch der Bundesrat dem Parlament eine Botschaft übermittelt, die eine gegenüber dem abgelehnten Steuerpaket inhaltlich unveränderte Revisionsvorlage zu den eidgenössischen Stempelabgaben beinhaltet.²

Was die Reform der Ehe- und Familienbesteuerung betrifft, gilt es zunächst zu berücksichtigen, dass mit der Ablehnung des Steuerpaketes 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 wurde³, 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. BBl 2004, 4899.

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

des Steuerpaketes abhängig war. Im Übrigen zeichnet sich, nicht zuletzt auf Grund der im Nachgang zur Volksabstimmung in der Juni-Session 2004 eingereichten parlamentarischen Vorstösse, ab, dass sich die Grundsatzzfrage «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 von Ständerat H. Lauri in der Herbstsession 2002 eingereichten Postulates erarbeitet wird und den eidgenössischen Räten bis Ende dieses Jahres zu unterbreiten ist, wertvolle Entscheidungsgrundlage bilden können.⁴

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 Steuerpaketes 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 geltende Recht die Fusion nur für Aktien-

gesellschaften, Kommanditaktiengesellschaften und Genossenschaften vorsieht, ist in Zukunft 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 in eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung 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 eines 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 3 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 dauerte. Bei dieser Vorlage soll es nach dem Willen des Bundesrates im Wesentlichen darum gehen, eine gezielte steuerliche Entlastung des Risikokapitals zu erreichen, die primär den Investoren, welche sich unternehmerisch beteiligen, zugute kommen soll. Dies unter Wahrung des Grundsatzes der Steuergerechtigkeit sowie unter besonderer Beachtung der für Investoren und Unternehmer grundlegenden Prinzipien der steuerlichen Berechenbarkeit und Neutralität für unternehmerische Entscheide hinsichtlich Investitionen, Finanzierung, Wahl der Rechtsform und Wahl des Standortes. Erklärtes Ziel ist es deshalb, die massgebenden Steuern soweit als möglich entscheidungsneutral auszugestalten.

Materiell enthält die Vernehmlassungsvorlage drei Modelle mit Massnahmen im Bereich der Körperschaften und der Anteilsinhaber.⁵

Das offizielle Vernehmlassungsergebnis liegt noch nicht vor. Allerdings lassen die bisher publizierten Vernehmlassungsantworten ein höchst widersprüchliches Ergeb-

⁴ Vgl. Gesetzgebungs-Agenda 2003/1, Abschn. 1.1, in FSr 2003, 76f.

⁵ Für Details s. Gesetzgebungs-Agenda 2004/3, Abschn. 1.3, in FSr 2004, 232f.

nis 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». Das weitere Vorgehen ist damit noch nicht absehbar.

1.4 Revision des Stiftungsrechtes

Am 8. Oktober 2004 haben die eidg. Räte eine Gesetzesvorlage zur Revision des Stiftungsrechtes verabschiedet, die in zivilrechtlicher Hinsicht die Möglichkeit einer Änderung von Stiftungszweck und -organisation sowie die Einführung einer obligatorischen Revisionsstelle vorsieht. In steuerlicher Hinsicht bringt diese Revision namentlich eine Erhöhung der Abzugsmöglichkeit von Spenden an Stiftungen, die zufolge öffentlicher oder gemeinnütziger Zwecksetzung von der Steuerpflicht befreit sind. Die Ausweitung der steuerlichen Abzugsfähigkeit umfasst im Einzelnen folgende Massnahmen:

- Ausdehnung der bisher ausschliesslich auf Geldleistungen beschränkten steuerlich zum Abzug zugelassenen Zuwendungen auf übrige Vermögenswerte (z. B. Liegenschaften);
- Ausdehnung der Abzugsmöglichkeit 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.)

Diese Revision, die auf eine Parlamentarische Initiative von Ständerat F. Schiesser zurückgeht, soll die Attraktivität des Rechtsinstituts der Stiftung erhöhen und die Spendierfreudigkeit steigern.

1.5 Aufhebung der Haftung der Erben für Steuerbussen

Mit einem Bundesgesetz vom 8. Oktober 2004 haben die eidg. Räte im Weiteren die Aufhebung der Haftung der Erben für Steuerbussen beschlossen, indem die entsprechenden Bestimmungen in DBG (Art. 179) und StHG (Art. 57 Abs. 3) über die Erbenhaftung aufgehoben werden. Übergangsrechtlich werden sodann entsprechende Bussen als nicht mehr vollstreckbar erklärt.

1.6 Zinsbesteuerungsabkommen mit der Europäischen Gemeinschaft

Im Nachgang zum Vernehmlassungsverfahren zu den Bilateralen Abkommen II und zum Zinsbesteuerungsabkommen mit der Europäischen Gemeinschaft hat der Bundesrat am 18. August 2004 auch den Entwurf eines Bundesgesetzes zum Zinsbesteuerungsabkommen, mit Frist bis 10. September 2004, in die Vernehmlassung gegeben. Dieses Gesetz soll die Umsetzung des Abkommens regeln; es normiert im Einzelnen den Steuerrückbehalt auf Zinszahlungen und die freiwilligen Zinsmeldungen und umschreibt die Pflichten der Zahlstellen, die Organisation und das Verfahren sowie die Strafnormen. Auch legt es das Verfahren der Amtshilfe bei Steuerbetrug und ähnlichen Delikten fest.

2 Kantone

2.1 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 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.

Am 10. August 2004 hat der Regierungsrat den Ausgleich der kalten Progression bei der Einkommenssteuer mit Wirkung ab Steuerperiode 2005 beschlossen. Seit der letzten Anpassung im Jahre 1999 hat die Teuerung mit 5,05 % die Limite überschritten, ab welcher der Ausgleich ausgelöst wird.

Ferner hat der Regierungsrat dem Grossen Rat am 7. September 2004 eine Gesetzesvorlage unterbreitet, mit der zwecks besserer Erfassung des steuerpflichtigen Einkommens und zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung ein Lohnmeldeverfahren für Arbeitgebende mit Versand des Lohnausweises direkt an die Steuerverwaltung eingeführt werden soll.

Verschiedene parlamentarische Vorstösse (Anzüge, Motionen) zu Fragen der Familienbesteuerung und der Einkommens- und Vermögenssteuertarife sind hängig:

- Einführung des Vollsplittings bei der Ehegattenbesteuerung;
- Straffung der Einkommens- und Vermögenssteuertarife;
- degressiver Kinderbetreuungskostenabzug bei zunehmendem Einkommen;
- steuerliche Freistellung des Existenzminimums.

2.2 Genf

Der Grosse Rat hat 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-, Domicil- und gemischten Gesellschaften). Mit dieser Revision wird die entsprechende, aufgrund des Bundesrechtes bereits geübte Praxis in das formelle Recht übernommen. Die Volksabstimmung aufgrund des obligatorischen Gesetzesreferendums findet am 28. November 2004 statt.

2.3 Glarus

Der Landrat hat an der Sitzung vom 29. September 2004 einen Memorialsantrag (Antrag eines Bürgers an die Landsgemeinde) betreffend Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung als erheblich erklärt. Der Landrat legt die Memorialsanträge nach dem Beschluss über die Erheblichkeit spätestens der übernächsten Landsgemeinde (vom Mai 2006) vor.

2.4 Luzern

Der Grosse Rat des Kantons Luzern hat am 13. September 2004 die Teilrevision des Steuergesetzes 2005 in zweiter Lesung verabschiedet. Wird das fakultative Referendum bis 17. November 2004 nicht benutzt, können mit der Revision einerseits die unteren Einkommen entlastet und andererseits ein attraktiveres Unternehmenssteuerrecht geschaffen werden. Die Kinderabzüge und Kinderbetreuungsabzüge sollen zudem ab 2005 um Fr. 700 erhöht werden.

- *Entlastung unterer Einkommen:* Einerseits soll die Steuerfreigrenze für Alleinstehende neu bei einem steuerbaren Einkommen von Fr. 8500 (heute Fr. 7000), bei Verheirateten bei einem solchen von Fr. 17 000 (heute Fr. 14 000) liegen. Gleichzeitig soll der Progressionsverlauf bis zu einem Bruttoarbeits-einkommen von Fr. 60 000 für Alleinstehende und Fr. 75 000 für Familien gemildert werden. Damit wird bei Berücksichtigung der möglichen Abzüge das Existenzminimum von der Einkommenssteuer befreit.
- *«Nidwaldner Modell»:* Die steuerliche Doppelbelastung von Gesellschaft und Beteiligungsinhaberinnen und -inhabern soll im Kanton Luzern analog zum Modell des Kantons Nidwalden gemildert werden. Damit wird die Steuer für ausgeschüttete Gewinne aus in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften und Genossen-

schaften um die Hälfte reduziert. Bei der Vermögenssteuer auf den Anteilsrechten beträgt die Entlastung 40%. Voraussetzung ist allerdings, dass die Kapitalgesellschaft/Genossenschaft ihren steuerlichen Sitz in der Schweiz hat und die steuerpflichtige natürliche Person an der Gesellschaft mit mindestens 5% beteiligt ist bzw. die Beteiligungen einen Verkehrswert von mindestens Fr. 5 Mio. aufweisen.

- *Reduktion der Kapitalsteuer:* Für Kapitalgesellschaften (Aktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Kommanditaktiengesellschaften) sowie Genossenschaften mit einem steuerbaren Eigenkapital von über Fr. 5 Mio. soll die Kapitalsteuer ab diesem Betrag neu noch 0,5‰ betragen. Bei einem Eigenkapital bis zu Fr. 5 Mio. liegt die Steuer unverändert bei 1‰. Die bereits heute stark privilegierten Holding-, Domicil- und Verwaltungsgesellschaften müssten künftig anstatt 0,5‰ des steuerbaren Eigenkapitals noch 0,01‰ entrichten. Nach wie vor gilt jedoch ein Mindestbetrag von Fr. 500.
- *Weitere gesetzliche Anpassungen:* Weitere Revisionspunkte betreffen die Ermächtigung zum zentralen Steuerbezug bei juristischen Personen, die Übernahme des Versicherungsabzugs gemäss Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, die Anpassung von Steuergesetz, Handänderungssteuer- und Grundstückgewinnsteuergesetz an die neuen Bestimmungen des Fusionsgesetzes sowie den Bereich Nachkommenerbschaftssteuer. Im Kanton Luzern ist die Nachkommenerbschaftssteuer zwar eine fakultative Gemeindesteuer, doch ist sie einheitlich geregelt. Neu soll nun der Steuerfreibetrag für direkte Nachkommen auf Fr. 100 000 je Nachkomme erhöht werden.

2.5 Neuenburg

Der Grosse Rat hat am 28. September 2004 eine Teilrevision des Gesetzes über die direkten Steuern beschlossen, welche drei Punkte umfasst:

- Einführung des Abzugs für behinderungsbedingte Kosten gemäss Behindertengleichstellungsgesetz;
- Streichung der Bestimmung über die Bewertung von börsenkotierten Titeln zum Mittelkurs des Monats Dezember;
- tarifarische Milderung der Besteuerung von Erträgen aus Anlagefonds und Immobilienbesitz zwecks Förderung des Wohnungsbaus im Kanton.

Die Änderungen treten auf 1. Januar 2005 in Kraft.

2.6 Schwyz

Die Übergangsverordnung mit einer vorläufigen prozentualen Erhöhung der Vermögenssteuerwerte nichtlandwirtschaftlicher Grundstücke ist mit ihrer Veröffentlichung im Amtsblatt vom 9. Juli 2004 in Kraft getreten. Gegen diese Verordnung vom 29. Juni 2004 sind – gestützt auf Art. 72 Abs. 3 StHG – derzeit beim Bundesgericht drei Beschwerden pendent. Auf Kritik stösst vor allem, dass mit der regierungsrätlichen Übergangsverordnung das in § 42 Abs. 3 des Steuergesetzes garantierte Referendumsrecht des Stimmbürgers missachtet werde. Zusätzlich wird die pauschale Erhöhung der Vermögenssteuerwerte (bis zu 80 %) gerügt.

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, die Reduktion des Progressionsatzes im obersten Einkommensbereich, die Erhöhung der Erlasskompetenz der Bezugsbehörden sowie der Verzicht auf Ausgleichszinsen auf Kapitalleistungen aus Vorsorge und bei der ergänzenden Vermögenssteuer.

2.8 Zürich

Mit einer Parlamentarischen Initiative wurde die Vorverschiebung der Inkraftsetzung der Steuergesetzrevision vom 25. August 2003 (Besteuerung natürlicher Personen)⁶ auf den 1. Januar 2005 verlangt. Die kantonsrätliche Kommission für Wirtschaft und Abgaben beantragt dem Kantonsrat, die Parlamentarische Initiative nicht zu unterstützen. Es ist daher davon auszugehen, dass die erwähnte Steuergesetzrevision definitiv erst im Jahre 2006 in Kraft treten wird.

Am 21. Juli 2004 hat der Regierungsrat zuhanden des Kantonsrates zu einer Volksinitiative ablehnend Stellung genommen, mit der eine Erhöhung der Kinderabzüge auf Fr. 10 800 verlangt wurde. Gleichzeitig unterbreitete er jedoch einen Gegenvorschlag. Danach würde der Kinderabzug betragen:

- für unmündige Kinder, die das 16. Altersjahr noch nicht erreicht haben, unverändert je Fr. 6100;
- für unmündige Kinder, die das 16. Altersjahr erreicht haben, sowie für volljährige Kinder, die das 25. Altersjahr noch nicht erreicht haben, in der beruflichen Ausbildung stehen und deren Unterhalt der Steuerpflichtige zur Hauptsache bestreitet, neu je Fr. 8100.

Ferner soll für jedes Kind, für das ein Kinderabzug geltend gemacht werden kann, zusätzlich ein Versicherungsprämien- und Sparzinsenabzug von je Fr. 1200 gewährt werden. Zudem kann bei Drittbetreuung von Kindern, die jünger als 15 Jahre sind, ein Kinderbetreuungs-kostenabzug von je Fr. 6000 (ab 2006) geltend gemacht werden, wenn die weiteren gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt sind.

Sodann hat der Regierungsrat am 21. Juli 2004 eine weitere Vorlage für eine Steuergesetzrevision verabschiedet. Hauptsächliches Ziel dieser Revision ist es, zum einen, neben den kommunalen Steuerregistern der Gemeindesteuerämter ein zentrales Steuerregister beim kantonalen Steueramt aufzubauen, und zum anderen, dem Kanton (d. h. der kantonalen Finanzdirektion) die ausdrückliche Kompetenz einzuräumen, verbindliche Vorschriften über den elektronischen Datenaustausch zwischen den kommunalen Steuerregistern und dem kantonalen Register zu erlassen.

Neben einer Motion, die verlangt, dass der Kanton Zürich «raschmöglichst ein «Splitting» bei der Einkommensbesteuerung» einführe, wurden zum Thema Ehegattenbesteuerung auch Parlamentarische Initiativen eingereicht: Zwei Initiativen verlangen ein Vollsplitting; eine dritte Initiative verlangt, dass der Kanton Zürich eine Standesinitiative für die Einführung der Individualbesteuerung einreiche.

3 Doppelbesteuerungsabkommen

Im Juli 2004 wurden die im August 2002 aufgenommenen Verhandlungen über den Abschluss eines Einkommens- und Vermögenssteuerabkommens mit *Nordkorea* weitergeführt. Sie konnten mit der Paraphierung eines Abkommensentwurfs abgeschlossen werden.

Das am 11. Juni 2002 unterzeichnete Einkommens- und Vermögenssteuerabkommen mit *Estland* ist am 12. Juli

⁶ S. Gesetzgebungs-Agenda 2004/3, Abschn. 2.9, in FStR 2004, 236.

2004 in Kraft getreten. Dessen Bestimmungen werden ab dem 1. Januar 2005 Anwendung finden.

Im August fanden erste Verhandlungen über den Abschluss eines Doppelbesteuerungsabkommens mit *Tadschikistan* statt. In den meisten Fragen konnte eine Einigung erzielt werden. Es wird sich zeigen, ob es möglich sein wird, die verbleibende Differenz auf dem Korrespondenzweg zu bereinigen.

Ebenfalls im August wurden die Verhandlungen über den Abschluss eines Doppelbesteuerungsabkommens mit *Turkmenistan*, die im August 1999 eröffnet worden waren, weitergeführt. Eine Einigung kam noch nicht zustande.

Im September fanden mit *Südafrika* technische Vorgespräche über die Frage einer (Teil-)Revision des aus dem Jahre 1967 stammenden Einkommenssteuerabkommens statt. Es wurde vereinbart, im Frühjahr 2005 entsprechende Verhandlungen zu führen.

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 2005/1
 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:
