

---

IFF Institut für Finanzwissenschaft  
und Finanzrecht



Universität St.Gallen

---

# IFF Forum für Steuerrecht

Aus dem Inhalt

Dr. Andreas Risi/  
Dr. Ingrid Niederbacher-  
Puchegger

**Mitarbeiteroptionen und Verrechnungspreis-Aspekte von Optionsprogrammen**

Dr. Sarah Dahinden

**Handänderungsabgaben gemäss Art. 103 Fusionsgesetz (2. Teil)**

Dr. Philip Robinson/  
Lic. iur. Susanne Leber

**Mehrwertsteuerliche Aspekte von Umstrukturierungen und  
Unternehmensverkäufen**

Dr. Thomas Meister

**Patronale Vorsorgebeiträge bei der Einkommens- und Quellensteuer**

Dr. Markus Weidmann/  
Dr. Christoph Oliver Schmid

**Aspekte der Besteuerung von Finanzmarktprodukten aus struktur- und  
anwendungsorientierter Sicht**

Prof. Dr. Dieter Dziadkowski

**Manuel R. V. Vogel, Grenzüberschreitender Dienstleistungs- und Warenverkehr  
im Lichte der Mehrwertsteuer**

Lic. iur. Rainer Zigerlig/  
Lic. iur. Heinz Baumgartner/  
Eric Hess, Fürsprecher

**Gesetzgebungs-Agenda 2005/1**

# 2005/1

---

---

**Impressum**

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

**Herausgeber und Verlag**

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

**Redaktion**

Leitung: Dr. rer. publ. Ruedi Baumann  
Stellvertreter: Prof. Dr. oec. et lic. iur. Klaus A. Vallender  
Unternehmensteuer: Prof. Dr. oec. Peter Athanas  
Einkommensteuer: Dr. iur. Thomas Meister, LL. M. (Tax)  
Umsatzsteuer und Verkehrsteuern: Dr. oec. publ. Ivo. P. Baumgartner  
Internationales Steuerrecht: Prof. Dr. iur. et lic. oec. Robert Waldburger  
und Prof. Dr. iur. Pascal Hinny  
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

**Satz und Druck**

Cavelti AG, Druck und Media, CH-9201 Gossau

**Internet-Auftritt**

Die Zeitschrift verfügt über eine eigene Abteilung im Website des IFF

**Abkürzungsvorschlag**

FStR

**ISSN 1424-9855**

*Fortsetzung letzte Innenseite*

---

IFF Institut für Finanzwissenschaft  
und Finanzrecht



Universität St.Gallen

---

# **IFF Forum für Steuerrecht**

**2005/1**

---

# Inhalt

	Artikel	
Dr. Andreas Risi/ Dr. Ingrid Niederbacher- Puchegger	<b>Mitarbeiteroptionen und Verrechnungspreis-Aspekte von Optionsprogrammen</b>	<b>4</b>
	Praxis-Forum	
Dr. Sarah Dahinden	<b>Handänderungsabgaben gemäss Art. 103 Fusionsgesetz (2. Teil)</b>	<b>18</b>
Dr. Philip Robinson/ Lic. iur. Susanne Leber	<b>Mehrwertsteuerliche Aspekte von Umstrukturierungen und Unternehmensverkäufen</b>	<b>29</b>
Dr. Thomas Meister	<b>Patronale Vorsorgebeiträge bei der Einkommens- und Quellensteuer</b>	<b>42</b>
Dr. Markus Weidmann/ Dr. Christoph Oliver Schmid	<b>Aspekte der Besteuerung von Finanzmarktprodukten aus struktur- und anwendungsorientierter Sicht</b>	<b>50</b>
	Literatur-Forum	
Prof. Dr. Dieter Dziadkowski	<b>Manuel R. V. Vogel, Grenzüberschreitender Dienstleistungs- und Warenverkehr im Lichte der Mehrwertsteuer</b>	<b>66</b>
	Gesetzgebungs-Agenda	
Lic. iur. Rainer Zigerlig/ Lic. iur. Heinz Baumgartner/ Eric Hess, Fürsprecher	<b>Gesetzgebungs-Agenda 2005/1</b>	<b>72</b>

**Liebe Leserin, lieber Leser**

Ab dieser Ausgabe betreut neben Prof. Dr. Robert Waldburger neu (und an meiner Stelle) Prof. Dr. Pascal Hinny den Bereich «Internationales Steuerrecht». Durch die Mitarbeit von Prof. Hinny erfährt unsere Kompetenz insbesondere im Bereich der europäischen Gesetzgebung und Rechtsprechung eine personelle Verstärkung – wir sind deshalb besser in der Lage, Sie über Entwicklungen in diesem Bereich, soweit sie für den schweizerischen Leser von Bedeutung sind, auf dem Laufenden zu halten.

Mit freundlichen Grüßen  
Dr. Ruedi Baumann

# Mitarbeiteroptionen und Verrechnungspreis-Aspekte von Optionsprogrammen

Neue OECD-Berichte zum grenzüberschreitenden Verhältnis

Dr. oec. publ. Andreas Risi/Dr. rer. soc. oec. Ingrid Niederbacher-Puchegger



*Dr. oec. publ. Andreas Risi, lic. oec. HSG, lic. iur. HSG, lic. rer. publ. HSG, dipl. Steuerexperte, Partner PricewaterhouseCoopers, Zürich, Verwaltungsrichter Kanton Schwyz, Lehrbeauftragter an der Universität St.Gallen*



*Dr. rer. soc. oec. Ingrid Niederbacher-Puchegger, Senior Manager PricewaterhouseCoopers, Zürich*

## Inhalt

1	<b>Einleitung</b>	5.2.1	Dokumentierte Vereinbarung zur Übernahme einer Kompensationsfunktion
2	<b>Internationale Aspekte von Stock Options</b>	5.2.2	Erfüllung des Arm's Length-Prinzips
3	<b>Begriffe</b>	5.3	<b>International mobile Mitarbeiter</b>
3.1	Mitarbeiteroption	6	<b>OECD-Analyse zu Transferpreis-Aspekten von Mitarbeiteroptionen</b>
3.2	Restricted Stock Unit	6.1	<b>Der OECD-Bericht «Employee Stock Option Plans: Impact on Transfer Pricing»</b>
3.3	Mitarbeiteraktie	6.2	<b>Mögliche Ansätze für die Entschädigung der Holdinggesellschaft durch die Gruppengesellschaften</b>
3.4	Virtuelle Beteiligungsinstrumente	6.2.1	Fair Value-Ansatz
3.5	Sperrfrist	6.2.2	Kostenbasierender Ansatz
3.6	Vesting-Periode	6.2.3	Nutzenbasierender Ansatz
3.7	Ausübungszeitraum/Laufzeit	6.3	<b>Transfer eines Mitarbeiters während der Optionslaufzeit</b>
4	<b>Problemereiche aus Arbeitnehmersicht und Lösungsansätze der OECD</b>	6.4	<b>Beendigung des Arbeitsverhältnisses während der Optionslaufzeit</b>
4.1	<b>Der OECD-Bericht «Cross-Border Income Tax Issues Arising from Employee Stock Option Plans»</b>	6.5	<b>Weitere Gesichtspunkte des Berichts zu den Verrechnungspreisen</b>
4.2	Unterschiedliche Besteuerungszeitpunkte	6.6	<b>Beurteilung des Transferpreis-Berichts der OECD</b>
4.3	Unterschiedliche Qualifikation des Vorteils		
4.4	Unterschiedliche funktionale Zuordnung		<b>Literatur und Materialien</b>
4.5	Beurteilung des OECD-Berichts zu den grenzüberschreitenden einkommensteuerrechtlichen Fragen		
5	<b>Problemereiche aus Arbeitgebersicht</b>		
5.1	Unterschiedliche Betrachtungsweisen		
5.2	<b>Allgemeine Voraussetzungen für die steuerliche Abzugsfähigkeit von Kostenüberwälzungen bei Mitarbeiterbeteiligungsprogrammen</b>		

## 1 Einleitung

Die Gewährung von stock options im internationalen Kontext wirft auf der Ebene des Arbeitnehmers sowie des Arbeitgebers zahlreiche Fragestellungen auf. Die OECD befasst sich schon seit längerem mit zwei zentralen diesbezüglichen Problemkreisen: der abkommensrechtlichen Behandlung von Aktienoptionen und den Transferpreis-Aspekten. Die OECD hat nunmehr ihre Empfehlungen zur Interpretation der Doppelbesteuerungsabkommen und ihre Analyse zu den Themen, welche im Zusammenhang mit den Verrechnungspreisen stehen, in zwei Berichten zusammengefasst und diese am 3. September 2004 auf dem OECD-Website veröffentlicht. Die Überlegungen und Vorschläge der OECD zu den grenzüberschreitenden einkommensteuerrechtlichen Fragen sind im Bericht «Cross-border Income Tax Issues Arising from Employee Stock Option Plans» und jene hinsichtlich der Transferpreis-Thematik im Bericht «Employee Stock Option Plans: Impact on Transfer Pricing» zusammengefasst.<sup>1</sup>

## 2 Internationale Aspekte von Stock Options

Die Beteiligung von Arbeitnehmern am arbeitgebenden Unternehmen in Form von stock options ist in vielerlei Hinsicht von internationalen Aspekten geprägt. Ihren Ursprung haben diese Instrumente in den Vereinigten Staaten, wo bereits Mitte der 80er-Jahre die wertorientierte Unternehmensführung und die Ausrichtung der Unternehmenspolitik an den Interessen der Kapitalgeber als Zielgrösse in den Mittelpunkt der strategischen Überlegungen rückte und in diesem Sinne langfristige, wertorientierte Vergütungsanreize in Form von sog. stock option-Plänen zum Einsatz gelangten<sup>2</sup>. Die fortschreitende Globalisierung der Wirtschaft sowie eine zunehmende Deregulierung und Internationalisierung der Kapitalmärkte führten dazu, dass sich eine Ausrichtung der Unternehmenspolitik am shareholder value Mitte der 90er-Jahre auch in Europa durchsetzte und die aktienkursorientierte Vergütung in Form von stock options auch innerhalb der europäischen Gesamtvergütungssysteme an Bedeutung gewann<sup>3</sup>.

Da die Mehrzahl der US-amerikanischen sowie auch der europäischen Aktiengesellschaften ihr operatives Geschäft über im Ausland ansässige Tochtergesellschaften führt, ist hinsichtlich der Gewährung von Aktienoptionen in der praktischen Anwendung grundsätzlich vom Konzernsachverhalt auszugehen. In der Beteiligungspraxis werden dabei die nach dem Recht des Sitzlandes gestalteten Optionspläne oftmals zunächst den Mitarbeitern der Muttergesellschaft zugänglich gemacht. In einem weiteren Schritt – häufig im Rahmen einer zunehmenden Internationalisierung der Unternehmenstätigkeit – kommen sodann auch die Arbeitnehmer der ausländischen Tochtergesellschaften in den Genuss der Optionen. Neben dem Effekt, dass durch die voranschreitende Globalisierung Unternehmen in zunehmendem Ausmass länderübergreifend Beteiligungssysteme implementieren, führt diese ferner zu einem weltweit zunehmenden Austausch von Arbeitskräften zwischen verbundenen Unternehmen.

Die Gewährung von Aktienoptionen in einem derartigen, von Internationalität geprägten Umfeld wirft zahlreiche Frage- bzw. Problemstellungen für Arbeitnehmer und Arbeitgeber auf<sup>4</sup>. So werden aufgrund der geforderten Mobilität der Mitarbeiter diese oftmals während der Laufzeit der Optionen in mehreren Ländern tätig bzw. ansässig, woraus sehr komplexe grenzüberschreitende Sachverhalte resultieren<sup>5</sup>. Die geltenden Besteuerungsabkommen, nach deren Massgabe diese Sachverhalte zu beurteilen sind, vermochten darauf bis anhin keine befriedigende bzw. abschliessende Antwort zu geben. Nicht nur der Arbeitnehmer, sondern auch der Arbeitgeber hat sich mit der Komplexität und Vielfältigkeit der steuerrechtlichen Fragestellungen, die sich auf individueller Ebene ergeben, auseinander zu setzen. Da das Optionseinkommen in Anwendung der Vorschriften zahlreicher Länder als Arbeitseinkommen qualifiziert wird, hat der Arbeitgeber die auf diesem Einkommen anfallenden Steuern und weiteren Abgaben einzubehalten bzw. abzuführen sowie den Meldepflichten gegenüber den Steuerbehörden und/oder Sozialversicherungsträgern nachzukommen. Den Arbeitgeber tangieren im internationalen Verhältnis ferner Fragestellungen, die im Zusammenhang mit der Weiterbelastung der Kosten von der optionsausgebenden Gesellschaft an die einzelnen

1 Die Veröffentlichung erfolgte unter [www.oecd.org/daf/ctpa](http://www.oecd.org/daf/ctpa). Mit den OECD-Berichten hat sich aus deutscher Sicht PORTNER (2004) auseinander gesetzt.

2 Gemäss dem shareholder value-Ansatz hat die Unternehmensleitung im Sinne der Anteilseigner zu handeln, deren Ziel die Maximierung des langfristigen Unternehmenswertes ist. Der shareholder value-Ansatz geht auf Rappaport zurück: RAPPAPORT (1986).

3 Vgl. VOLKART (1997) 32.

4 Mit den diversen Fragen, welche sich im Zusammenhang mit der Gewährung von Beteiligungsinstrumenten im internationalen Kontext stellen, haben sich u. a. folgende Autoren auseinander gesetzt: PETER (2001); PUCHEGGER (2004); SCHOLZ (2001).

5 BAUMGARTNER (2002) sowie PRÄTZLER (2002) haben sich bereits mit den Fragestellungen zu der abkommensrechtlichen Behandlung von Optionen auf Basis des im März 2002 hierzu veröffentlichten Diskussionsentwurfs der OECD auseinander gesetzt; Diskussionsentwurf der OECD: OECD (2002).

arbeitgebenden Gruppengesellschaften stehen. In den eingangs erwähnten und im Nachfolgenden detailliert behandelten Berichten hat die OECD nunmehr zahlreiche dieser sich im internationalen Kontext ergebenden Fragestellungen aufgegriffen.

### 3 Begriffe

#### 3.1 Mitarbeiteroption

Als Mitarbeiteroption bzw. stock option wird das einem Arbeitnehmer eingeräumte Recht bezeichnet, eine definierte Anzahl Aktien des arbeitgebenden Unternehmens oder einer Gruppengesellschaft zu einem vereinbarten Zeitpunkt oder während eines vereinbarten Zeitraumes zu einem im Voraus festgesetzten Preis zu erwerben oder zu veräußern<sup>6</sup>. Obwohl Mitarbeiteroptionen definitivonsgemäss als Call-Optionen wie auch als Put-Optionen ausgestaltet werden können, kommen im Rahmen von Mitarbeiterbeteiligungsprogrammen regelmässig Call-Optionen zur Anwendung, die dem Mitarbeiter das Recht einräumen, Aktien der arbeitgebenden Unternehmung bzw. einer mit dieser verbundenen Konzerngesellschaft zu festgelegten Konditionen zu erwerben (stock option-Plan). Im Rahmen von Beteiligungsprogrammen werden idR nicht handelbare und nicht übertragbare Optionen zugeteilt. Hinsichtlich der Ausübungsfristen sind diese meistens als American-style-Optionen ausgestaltet, d. h., die Optionen können während einer längeren, vordefinierten Zeitspanne ausgeübt werden.

#### 3.2 Restricted Stock Unit

Neben den oben genannten Mitarbeiteroptionen finden in der Praxis weitere Instrumente Anwendung, die ein Versprechen des Arbeitgebers gegenüber dem Mitarbeiter verkörpern, diesem nach einer vordefinierten Zeit Aktien zuzuteilen. In Abgrenzung zur Mitarbeiteroption erfolgt die Zuteilung unentgeltlich, d. h., der Mitarbeiter hat keinen Ausübungspreis zu bezahlen. Ferner liegen der Zeitpunkt der Zuteilung der Aktien und die Übertragung der damit verbundenen Aktionärsrechte nicht im Ermessen des Mitarbeiters. Die Zuteilung erfolgt vielmehr automatisch am Ende der sog. Vesting-Periode.

Diese Anreizinstrumente werden in der Beteiligungspraxis oftmals als restricted stock units (RSUs) bezeichnet.

Die Bezeichnung dieser Instrumente weist – wie auch bei den stock options – auf ihren anglo-amerikanischen Ursprung hin<sup>7</sup>.

#### 3.3 Mitarbeiteraktie

Während die Mitarbeiteroptionen sowie die RSUs lediglich das Recht verkörpern, Aktien zu einem späteren Zeitpunkt zu im Voraus festgelegten Konditionen zu beziehen, erfolgt bei der Mitarbeiteraktie der Erwerb des Eigentums an den Aktien unmittelbar. Der Mitarbeiter erhält von der Arbeitgeberunternehmung gratis oder zu vergünstigten Konditionen Aktien des Unternehmens oder einer Gruppengesellschaft in sein Eigentum übertragen. Je nach Ausgestaltung kann der Mitarbeiter nach Erwerb unmittelbar über die Aktien frei verfügen (freie Mitarbeiteraktien) oder erst nach einer gewissen Zeit (gebundene Mitarbeiteraktien)<sup>8</sup>.

#### 3.4 Virtuelle Beteiligungsinstrumente

Neben den genannten Mitarbeiteraktien und Mitarbeiteroptionen, welche den Mitarbeiter effektiv zum Erwerb der Aktie berechtigen und entsprechend als echte Eigenkapitalinstrumente gelten, finden in der Praxis ferner sog. virtuelle bzw. unechte Eigenkapitalinstrumente Anwendung. Diese zeichnen sich dadurch aus, dass anstelle der Lieferung der Aktien lediglich eine Barabgeltung in Abhängigkeit vom Aktienkurs erfolgt. Virtuelle Aktien werden oftmals als phantom stocks, virtuelle Optionsrechte als stock appreciation rights bezeichnet<sup>9</sup>.

#### 3.5 Sperrfrist

Unter Sperrfrist wird jene Periode verstanden, während welcher der Mitarbeiter über die ihm zugeteilten Beteiligungsinstrumente noch nicht frei verfügen kann<sup>10</sup>. Bei der Sperrfrist handelt es sich lediglich um eine zeitliche Verfügungsbeschränkung, welche die sofortige Ausübung der Optionen bzw. den sofortigen Verkauf der Beteiligungsinstrumente verhindern soll.

6 Die Definition erfolgt in Anlehnung an jene der Finanzmarkttheorie; vgl. STEINER/BRUNS (1996) 243.

7 Für detaillierte Ausführungen zu RSUs s. SUBRAMANIAN (2002) 10 f.

8 Vgl. RISI (1999) 91.

9 Zu den virtuellen Beteiligungsprogrammen s. ausführlich PETER (2001) 41 ff.

10 Die Sperrfrist von Beteiligungsprogrammen beleuchtet aus den diversen Perspektiven WEILENMANN (1999) 255 ff.

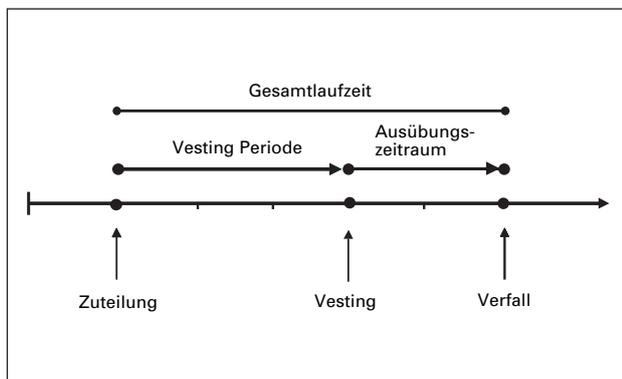
### 3.6 Vesting-Periode

Die Vesting-Periode bezeichnet die Zeitdauer, während welcher der Mitarbeiter die ihm zugeteilten Beteiligungsinstrumente im Falle des Eintritts bestimmter vordefinierter Ereignisse bzw. der Nichterfüllung bestimmter Bedingungen verlieren kann<sup>11</sup>. Die Unverfallbarkeit<sup>12</sup> und somit das Ende der Vesting-Periode wird im anglo-amerikanischen Sprachgebrauch als Vesting bezeichnet. Hinsichtlich der Bedingungen, an welche die Unverfallbarkeit knüpft, ist das Kriterium eines aufrechten Arbeitsverhältnisses in der Praxis am häufigsten anzutreffen. Optionen, bei welchen das Vesting, die Unverfallbarkeit der Optionen, von der Erfüllung von Leistungsbedingungen abhängt, werden als performance options bezeichnet<sup>13</sup>.

### 3.7 Ausübungszeitraum/Laufzeit

Mit Ablauf der Sperrfrist bzw. der Vesting-Periode beginnt die Ausübungsfrist<sup>14</sup>, während welcher der Mitarbeiter die Optionen ausüben kann. Bis zum Ende der Laufzeit kann der Mitarbeiter sodann durch Ausüben der Optionen Aktien der Arbeitgebergesellschaft erwerben. Die (Gesamt-)Laufzeit bestimmt somit die Zeitspanne der Gültigkeit der Option.

Abb. 1: Übersicht über die zeitlichen Komponenten von Mitarbeiteroptionen



## 4 Problembereiche aus Arbeitnehmersicht und Lösungsansätze der OECD

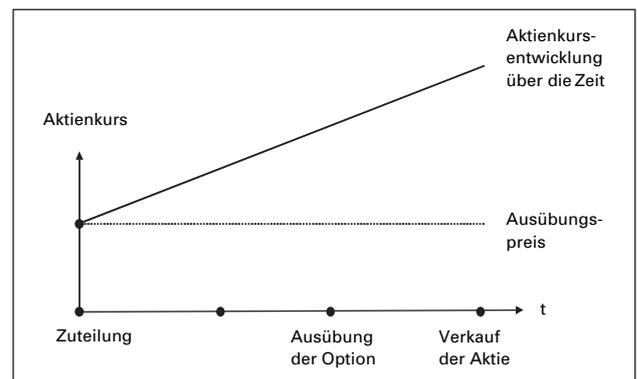
### 4.1 Der OECD-Bericht «Cross-Border Income Tax Issues Arising from Employee Stock Option Plans»

In dem von der Arbeitsgruppe 1 des OECD-Fiskalausschusses erstellten Bericht «Cross-Border Income Tax Issues Arising from Employee Stock Option Plans» werden die mit Mitarbeiteroptionen zusammenhängenden DBA-Probleme erörtert und entsprechende Lösungsvorschläge formuliert. Allgemein ist anzumerken, dass der Bericht keine Änderungen des Abkommenstextes, sondern lediglich Ergänzungen bzw. Änderungen des bestehenden Kommentars vorsieht.

### 4.2 Unterschiedliche Besteuerungszeitpunkte

Eine zentrale Problematik bei grenzüberschreitenden Steuerfragen im Zusammenhang mit Aktienoptionen bildet der Umstand, dass Optionen in Anwendung der verschiedenen nationalen Steuersysteme zu unterschiedlichen Zeitpunkten besteuert werden<sup>15</sup>. Grundsätzlich kann ein Zufluss für steuerliche Zwecke im Zeitpunkt der Zuteilung, des Vestings, der Optionsausübung sowie im Zeitpunkt des anschließenden Verkaufs der Aktie angenommen werden. Der zu erfassende geldwerte Vorteil, der mit dem Besteuerungszeitpunkt im Zusammenhang steht, kann entsprechend unterschiedlich ausfallen.

Abb. 2: Mögliche steuerpflichtige Zeitpunkte



11 Diese Definition entspricht der im anglo-amerikanischen Sprachgebrauch verwendeten Umschreibung, dass Optionen während der Vesting-Periode «subject to forfeiture» sind, d. h. dem Verfall unterliegen. In der Literatur ist oftmals die Definition zu finden, welche die Vesting-Periode als Zeitdauer umschreibt, während welcher die Optionen noch(mals) verdient werden müssen, so WEILENMANN (1999) 88; KNECHT (2001) 42.

12 Unabhängig von einem möglichen Verfall der Option am Ende der Laufzeit.

13 Vgl. Risi (1999) 101.

14 Die Ausführungen beziehen sich auf amerikanische Optionen, als welche Mitarbeiteroptionen idR ausgestaltet sind.

15 Eine detaillierte Analyse der rechtlichen (inkl. steuerrechtlichen) und regulatorischen Bestimmungen hinsichtlich stock option-Plänen nach Massgabe des nationalen Rechts der westeuropäischen Staaten sowie der USA nahm PUCHEGGER (2004) vor.

Obwohl in zahlreichen westeuropäischen Ländern die steuerliche Erfassung von nicht handelbaren Optionen<sup>16</sup> zum Zeitpunkt der Ausübung erfolgt, lassen sich dennoch diverse abweichende Bestimmungen feststellen. In Belgien werden beispielsweise nicht handelbare Optionen bei Zuteilung besteuert<sup>17</sup>. Hinsichtlich der angelsächsischen Länder Grossbritannien und Irland gilt es zu erwähnen, dass ein etwaiger innerer Wert von Optionen, welche über bestimmte Ausübungsperioden verfügen, zum Zeitpunkt der Zuteilung steuerlich zu erfassen ist. Eine Besonderheit hinsichtlich des Besteuerungszeitpunkts bilden ferner sog. qualifizierte Pläne. Dies sind Beteiligungspläne, welche durch Erfüllen gewisser Ausgestaltungskriterien sowie Bedingungen seitens des Mitarbeiters und/oder des Arbeitgebers einer steuerlichen bzw. sozialversicherungsrechtlichen Privilegierung zugänglich sind. Vor der EU-Osterweiterung sahen zehn der damals fünfzehn Mitgliedstaaten der EU eine derartige steuerliche und sozialversicherungsrechtliche Begünstigung von Aktienoptionen vor. Die in den meisten Ländern anzuwendenden – privilegierten – steuerlichen Konsequenzen sehen für den Arbeitnehmer einen Aufschub der Steuerpflicht bis zum Verkauf der Aktien mit entsprechender Anwendung eines günstigeren (Kapitalgewinn-)Steuersatzes vor.

Die Probleme, die sich aufgrund dieser unterschiedlichen nationalen Regelungen hinsichtlich des Besteuerungszeitpunkts ergeben, lassen sich anhand des folgenden Beispiels aufzeigen.

Ein in Belgien ansässiger Arbeitnehmer wird im Rahmen einer Konzernentsendung für 9 Monate in Deutschland tätig. Für seine Tätigkeit im Entsendungsstaat Deutschland erhält er Optionen. Bei den zugeteilten Optionen handelt es sich um nicht handelbare Optionen, welche in Belgien im Zeitpunkt der Zuteilung und in Deutschland im Zeitpunkt der Ausübung steuerlich erfasst werden.

Im gegenständlichen Fall hat Deutschland als Tätigkeitsstaat/Quellenstaat in Anwendung von Art. 15 Abs. 1 des entsprechenden Doppelbesteuerungsabkommens das Besteuerungsrecht für die Einkünfte, die der Mitarbeiter für seine Tätigkeit in Deutschland erhält. Belgien gilt als Ansässigkeitsstaat und hat eine allfällige Doppelbesteuerung durch Steuerbefreiung bzw. Steueranrechnung zu beseitigen.

Die zur Vermeidung einer faktischen Doppelbesteuerung erforderliche Steuerentlastung könnte der Ansässigkeitsstaat in derartigen Konstellationen unter Verweis auf unterschiedliche Besteuerungszeitpunkte oder wegen steuerlicher Erfassung unterschiedlicher Tatbestände verwehren<sup>18</sup>.

Zur Lösung des Problemkreises der unterschiedlichen Besteuerungszeitpunkte soll der Musterkommentar (zu Art. 23 A und 23 B OECD-MA) um die Bestimmung ergänzt werden, dass die Vorschriften zur Beseitigung der Doppelbesteuerung periodenübergreifend anzuwenden sind und keine zeitliche Begrenzung zur Anwendung kommt<sup>19</sup>. Ferner wird im überarbeiteten Musterkommentar (zu Art. 15) ausdrücklich erwähnt werden, dass das Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaats auch jene geldwerten Vorteile aus stock options umfasst, die dem Arbeitnehmer nachträglich, d.h. nach Beendigung der physischen Präsenz im Tätigkeitsstaat zufließen<sup>20</sup>.

#### 4.3 Unterschiedliche Qualifikation des Vorteils

Besteuerungskonflikte können im internationalen Verhältnis ferner aus dem Umstand resultieren, dass der Vorteil aus der Gewährung von Aktienoptionen in den einzelnen Staaten unterschiedlichen Einkunftsarten zugeordnet wird. Hinsichtlich der Beteiligungsinstrumente, welche der Optionsberechtigte in seiner Eigenschaft als Mitarbeiter erhält, ist grundsätzlich eine Zuordnung zu den Einkünften aus unselbständiger Tätigkeit oder zu den Veräußerungsgewinnen zu nennen.

Im Falle von sog. nicht qualifizierten Optionen kann grundsätzlich von einer Zurechnung zu den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit ausgegangen werden. Bei Erfüllung bestimmter Voraussetzungen (qualifizierter Plan) wird der realisierte Vorteil hingegen in vielen Ländern als Veräußerungsgewinn betrachtet und entsprechend besteuert (so in Dänemark, Frankreich, Irland, Italien, im Vereinigten Königreich sowie in den Vereinigten Staaten)<sup>21</sup>.

Die Problematik der Doppelbesteuerung ergibt sich daraus, dass diesen Einkunftsarten unterschiedliche steuerliche Behandlungen folgen. Einkünfte aus unselbständiger Arbeit sind nach Art. 15 OECD-MA grundsätzlich im Tätigkeitsstaat zu besteuern, während das Recht zur Besteuerung von Veräußerungsgewinnen gemäss Art. 13 OECD-MA dem Ansässigkeitsstaat zusteht. Erfolgt keine entsprechende Verständigung zwischen den involvierten Staaten, können die aus einer unterschiedlichen Qualifikation des Optionseinkommens resultierenden Konflikte bei der Ab-

16 Die Besteuerung von handelbaren Optionen erfolgt grundsätzlich zum Zeitpunkt der Zuteilung.

17 Für die länderspezifischen Ausführungen, welche in diesem Abschnitt hinsichtlich des Besteuerungszeitpunkts gemacht werden, vgl. PUCHEGGER (2004) 241 ff.

18 Vgl. PRÄTZLER (2002) 556.

19 OECD-Bericht Cross-Border Income Tax Issues, Ziff. 17. Sämtliche Ergänzungen des Musterkommentars, welche der Bericht vorsieht, sind ferner im Anhang 2 des Berichts zusammengefasst.

20 OECD-Bericht Cross-Border Income Tax Issues, Ziff. 17.

21 PUCHEGGER (2004) 243.

kommensanwendung (*Qualifikationskonflikt*) zu einer Doppelbesteuerung führen<sup>22</sup>.

So könnten beispielsweise die einem Mitarbeiter im Rahmen einer Entsendung zugeteilten Optionen einerseits im Tätigkeitsstaat (angenommen im Jahr 01) als Einkünfte aus unselbständiger Tätigkeit und andererseits im Ansässigkeitsstaat nach der Rückkehr in diesen (angenommen im Jahr 03) als Einkommen aus Veräusserung besteuert werden. Der Ansässigkeitsstaat könnte eine Anrechnung der Steuern im Jahr 03 unter Verwendung der Argumentation, er habe sämtliche Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit im Jahr 01 DBA-konform freigestellt, verwehren.

Zur Lösung dieses Besteuerungskonflikts soll im OECD-MA-Kommentar nunmehr geregelt werden, dass Vermögensvermehrungen bis zum Zeitpunkt der Ausübung der stock options für abkommensrechtliche Zwecke Arbeitseinkommen iSd Art. 15 OECD-MA darstellen; Wertsteigerungen in der Phase, in welcher der Arbeitnehmer wirtschaftlich bereits Aktionär ist, unterliegen hingegen der Verteilungsnorm über die Veräusserungsgewinne (Art. 13 OECD-MA)<sup>23</sup>. Diese Trennlinie wurde von der OECD in Anlehnung an die bereits in zahlreichen Ländern verwendete Praxis gewählt. Im überarbeiteten Kommentar soll ferner festgehalten werden, dass Vorteile aus der Gewährung von stock options grundsätzlich nicht als Einkünfte gemäss Art. 21 (andere Einkünfte) bzw. Art. 18 (Ruhegehälter) zu qualifizieren sind, auch wenn die Ausübung der Optionen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses oder nach der Pensionierung erfolgt<sup>24</sup>.

Bezüglich der vorgeschlagenen Bestimmungen zur Qualifikation des Optionseinkommens wird im überarbeiteten Kommentar festgehalten, dass diese lediglich zur DBA-rechtlichen Zuordnung des Besteuerungsrechts an Ansässigkeitsstaat und Quellenstaat dienen sollen<sup>25</sup>. Das Besteuerungsrecht des Quellenstaates wird auf den Ausübungsgewinn<sup>26</sup> und jenes des Ansässigkeitsstaats auf Wertsteigerungen nach der Ausübung beschränkt. Die Festlegung des Zeitpunktes der steuerlichen Erfassung sowie der Einkunftsart nach innerstaatlichem Recht soll von den Bestimmungen hingegen nicht tangiert werden.

#### 4.4 Unterschiedliche funktionale Zuordnung

Die Frage, welcher Tätigkeit die geldwerten Vorteile aus der Optionsgewährung zuzuordnen sind, ist im Falle von grenzüberschreitenden Sachverhalten zentral, ist dies doch oftmals der Grund für Doppelbesteuerungen. Auch hinsichtlich dieses Themenkreises resultieren die Probleme aus dem Umstand, dass diesbezüglich länderspezifische Unterschiede festzustellen sind, d. h. der Vorteil aus der Optionsgewährung in den verschiedenen Staaten unterschiedlichen Tätigkeitszeiträumen zugeordnet wird. Grundsätzlich wird davon ausgegangen, dass die Optionseinkünfte nicht zeitpunktbezogen (auf den Besteuerungszeitpunkt), sondern zeitraumbezogen gewährt werden. Für stock options als Vergütungsinstrument kommen dabei folgende alternative Zeiträume in Frage:

- ein bestimmter Zeitraum vor der Zuteilung;
- der Zeitraum von der Zuteilung bis zum Vesting (d. h. die Vesting-Periode) oder
- der Zeitraum von der Zuteilung bis zur Ausübung.

Der deutsche Bundesfinanzhof vertrat hierzu bis anhin die Auffassung, dass Optionseinkünfte zeitraumbezogen gewährt werden und daher anteilig auf den Zeitraum der Tätigkeit aufzuteilen sind<sup>27</sup>. Der Vorteil wurde dabei dem Zeitraum zwischen der Gewährung und der Ausübung der Optionsrechte zugeordnet. Seine Meinung stützte der Bundesfinanzhof auf die «prospektiven» Bedingungen ab, die stock option-Pläne idR enthalten, so den Verfall der Optionsrechte im Falle der Beendigung des Arbeitsverhältnisses während der Vesting-Periode und die Voraussetzung eines ungekündigten Arbeitsverhältnisses für die Optionsausübung. Das österreichische Bundesministerium für Finanzen vertrat bis anhin ebenfalls die Auffassung, dass der Vorteil aus der Optionseinräumung dem Arbeitnehmer zeitraumbezogen für eine zukünftige Tätigkeit gewährt wird. Gemäss der Praxis in Deutschland wurde auch in Österreich von einer funktionalen Zuordnung der Entlohnung vom Zeitraum der Zuteilung bis zur Ausübung ausgegangen. In den Niederlanden wurde bis anhin hingegen die Auffassung vertreten, dass conditional options dem Zeitraum von der Zuteilung bis zum Vesting und unconditional options den Jahren vor der Zuteilung zuzuordnen sind<sup>28</sup>.

22 Vgl. JACOBS/PORTNER (2002) 261.

23 OECD-Bericht Cross-Border Income Tax Issues, Ziff. 26.

24 OECD-Bericht Cross-Border Income Tax Issues, Ziff. 26.

25 OECD-Bericht Cross-Border Income Tax Issues, Ziff. 26.

26 Dies unter Berücksichtigung einer allfälligen anteilmässigen Besteuerung im Falle der Ausübung der Tätigkeit in mehreren Ländern gemäss den Ausführungen in Abschn. 4.4.

27 Vgl. zu den länderspezifischen Unterschieden hinsichtlich der funktionalen Zuordnung PUCHEGGER (2004) 252 f.

28 Optionen, welche sofort ab Zuteilung ausgeübt werden können oder lediglich einer zeitlichen Verfügungsbeschränkung unterliegen, gelten in den Niederlanden als sog. unconditional options. Optionen, welche neben der zeitlichen Ausübungsbeschränkung weitere Restriktionen (wie z. B. Verfall bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses) aufweisen, werden in Anwendung des niederländischen Rechts als sog. conditional options bezeichnet.

Diese Beispiele zeigen, dass in Anwendung des nationalen Rechts in den verschiedenen Ländern bisher eine differenzierte funktionale Zuordnung des Optionseinkommens erfolgte. Aufgrund der betriebswirtschaftlichen Zielsetzungen hinsichtlich der Anreiz- und Bindungswirkung von stock options, welche sich in der Ausgestaltung dieser Instrumente reflektieren (Vesting-Klauseln), ist u. E. davon auszugehen, dass diese Instrumente für zukünftige Leistungen gewährt werden<sup>29</sup>.

Nach Massgabe des Art. 15 OECD-MA wird grundsätzlich dem Staat das Besteuerungsrecht zugewiesen, in dem die unselbständige Tätigkeit ausgeübt wird bzw. wurde (Tätigkeitsstaat)<sup>30</sup>. Dem Tätigkeitsstaat kommt dabei das Besteuerungsrecht für jene Vergütungen zu, die für die dort ausgeübte unselbständige Arbeit gezahlt werden. Auf Abkommensebene werden dem Arbeitslohn somit alle Einnahmen zugerechnet, die in einem funktionalen Zusammenhang mit der Ausübung der unselbständigen Tätigkeit stehen. Eine weitergehende Bestimmung des in Art. 15 OECD-MA verwendeten Ausdrucks «Vergütung ... aus unselbständiger Arbeit» enthalten die Abkommen nicht. Vorschriften hinsichtlich der bei grenzüberschreitenden Sachverhalten relevanten Frage, wie der Vorteil aus der Optionseinräumung funktional der im Tätigkeitsstaat geleisteten unselbständigen Tätigkeit zuzuordnen ist (zukunfts- bzw. vergangenheitsbezogen; zeitraum- bzw. zeitpunktbezogen), sind im OECD-MA deshalb nicht zu finden. In Ermangelung einer eigenständigen Bestimmung im Abkommen und da der Abkommenszusammenhang bei der Auslegung des Ausdrucks «Vergütungen aus unselbständiger Arbeit» nicht weiterhilft, wird zur Auslegung der Vorschrift auf das nationale Recht des Staates zurückgegriffen, der das Abkommen verwendet (Art. 3 Abs. 2 OECD-MA)<sup>31</sup>.

Wenn unter Rückgriff auf die nationalen Bestimmungen ein stock option-Plan unterschiedlich interpretiert wird, kann es dazu kommen, dass beide Staaten den Vorteil aus der Gewährung der Optionen ihrem Territorium zuweisen (*Zuordnungskonflikt*)<sup>32</sup>.

Hinsichtlich der zeitlichen Zuordnung der Einkünfte aus stock options zu bestimmten Phasen der nichtselbständigen Tätigkeit des Steuerpflichtigen schlägt der OECD-Bericht eine Einzelfallbeurteilung vor. Zur Orientierung

entwickelte die OECD ausführliche Leitlinien, in denen festgehalten wird, nach welchen Kriterien die Einzelfallbeurteilung vorgenommen werden soll<sup>33</sup>. In seinen Ausführungen geht die OECD grundsätzlich davon aus, dass stock options als Vergütung für zukünftige Leistungen gewährt werden, und zwar für den Zeitraum von der Zuteilung bis zum Vesting. Mögliche Verfallmöglichkeiten nach dem Zeitpunkt des Vestings (z. B. Verfall der Option, falls sie nicht innerhalb der geforderten Periode nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses ausgeübt wird) sollen gemäss OECD keine Berücksichtigung finden. In den Ausführungen wird eine Unterscheidung zwischen Vesting-Perioden, in welchen die Optionen verfallen können, und zeitlichen Verfügungsbeschränkungen im Sinne von Sperrfristen vorgenommen. Letztere stellen keinen Anhaltspunkt dafür dar, dass die Optionen für eine zukünftige Leistung gewährt werden. Gemäss den Ausführungen der OECD sollen sich Optionen nur im Sinne einer Ausnahme auf eine Tätigkeit in der Vergangenheit beziehen. Dies ist beispielsweise der Fall, wenn die Gewährung der Option direkte Bezüge zur Vergangenheit aufweist (Zuteilung erfolgt aufgrund der Leistungen des Mitarbeiters in der Vergangenheit bzw. der finanziellen Ergebnisse des Unternehmens in der Vergangenheit).

Wird die Tätigkeit, auf die sich das Optionseinkommen bezieht, in mehr als einem Staat ausgeübt, ist eine zeitliche Aufteilung nach Massgabe des im jeweiligen DBA-Staat erbrachten Leistungszeitraums vorzunehmen<sup>34</sup>. Die Aufteilung soll dabei auf der Basis der in den beteiligten Staaten geleisteten Arbeitstage erfolgen.

**Beispiel**<sup>35</sup>: Der Arbeitnehmer ist im Jahr 01 im Staat A ansässig, wo auch der Arbeitgeber ansässig ist. Der Arbeitnehmer übt in diesem Jahr während 110 Tagen eine Tätigkeit im Staat B und während 20 Tagen eine Tätigkeit im Staat C aus. Im Rahmen seiner Tätigkeit im Staat B ist der Arbeitnehmer mehr als 183 Tage in diesem Staat anwesend. In den Jahren 02 sowie 03 ist der Mitarbeiter im Staat D ansässig, wo er auch ausschliesslich tätig ist.

Die Optionen verfügen über eine Vesting-Periode von 3 Jahren. Im Beispiel wird von 220 Arbeitstagen pro Jahr ausgegangen.

Obwohl der Arbeitnehmer lediglich 110 Tage im Staat B tätig, jedoch mehr als 183 Tage dort anwesend ist, wird dem Staat B das Besteuerungsrecht für die Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit zugeordnet. Da sich der Arbeitnehmer weniger als 183 Tage im Staat C aufhält und die weiteren Bedingungen gemäss Art. 15 Abs. 2 OECD-MA erfüllt sind, hat gemäss Doppelbesteuerungsabkommen zwischen A und

29 Vgl. JACOBS/PORTNER (2002) 256.

30 Im Falle der Erfüllung der Voraussetzung der sog. 183-Tage-Regelung steht hiervon abweichend dem Wohnsitzstaat (Art. 15 Abs. 2 OECD-MA) das Besteuerungsrecht zu.

31 Vgl. JACOBS/PORTNER (2002) 261. Zu Art. 3 Abs. 2 OECD-MA s. auch ausführlich LANG (2002) Rz 111 ff.

32 Vgl. JACOBS/PORTNER (2002) 257.

33 Die Vorschläge zu den Ergänzungen des Kommentars zum OECD-Musterabkommen sind unter OECD-Bericht Cross-Border Income Tax Issues, Ziff. 30, aufgeführt.

34 OECD-Bericht Cross-Border Income Tax Issues, Ziff. 34.

35 In Anlehnung an den OECD-Bericht Cross-Border Income Tax Issues, Ziff. 32 und Ziff. 33, erstellt.

C das Besteuerungsrecht für die Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit nicht der Staat C, sondern der Staat A. Nach Massgabe der von der OECD neu definierten Bestimmungen entfallen 90/660 des geldwerten Vorteils auf die Tätigkeit im Staat A, 110/660 auf die Tätigkeit im Staat B, 20/660 auf die Tätigkeit im Staat C sowie 440/660 auf die Tätigkeit im Staat D. Zu berücksichtigen ist, dass dem Staat A 110/660 (inklusive des Anteils, der auf die Tätigkeit im Staat C entfällt), dem Staat B 110/220 und dem Staat D 440/660 des Optionsvorteils zur Besteuerung zu überlassen sind.

Neben den erwähnten Themenkreisen behandelt der OECD-Bericht ferner Probleme aufgrund Mehrfachansässigkeit von Mitarbeitern, verfahrensrechtliche Fragen sowie Besonderheiten bei Verschmelzungen und Übernahmen.

#### 4.5 Beurteilung des OECD-Berichts zu den grenzüberschreitenden einkommensteuerrechtlichen Fragen

In sehr detaillierter Form und unter Einbezug von veranschaulichenden (Praxis-)Beispielen werden in dem Bericht die breite Palette der Fragen, die sich im internationalen Kontext aus einkommensteuerlicher Sicht stellen, erläutert sowie entsprechende Lösungsansätze dargestellt. Mit dem Bericht sowie dem überarbeiteten Kommentar zum OECD-Musterabkommen wird den stock options im internationalen Verhältnis und den daraus für den Arbeitnehmer resultierenden Besteuerungsproblemen in vielerlei Hinsicht Rechnung getragen.

Die mögliche Wirkungsweise ist vor dem Hintergrund zu beurteilen, dass der Kommentar, in welchen die Überlegungen der OECD einfließen, nicht rechtsverbindlich ist, sondern als Empfehlung gilt, wie die Vorschriften des Musterabkommens zu interpretieren und umzusetzen sind. Inwieweit das Vorhaben der OECD von Erfolg gekrönt sein wird, hängt somit in entscheidendem Ausmass davon ab, ob die nationalen Behörden den vorgeschlagenen Regelungen folgen. Die Schweiz ist in diesem Zusammenhang als Musterschüler zu nennen, sieht die am 17. November 2004 veröffentlichte Botschaft zum Bundesgesetz über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen bzw. der entsprechende Gesetzesentwurf – analog zum Vorschlag der OECD – eine anteilmässige Besteuerung im internationalen Verhältnis vor<sup>36</sup>.

Ihre Ausführungen zu den grenzüberschreitenden einkommensteuerrechtlichen Fragen beschränkt die OECD auf stock option-Pläne (dies gemäss dem Titel des Berichts: «Cross-border Income Tax Issues Arising from Employee Stock Option Plans»). Dem Bericht ist nicht zu entnehmen, ob die darin enthaltenen Bestimmungen auch auf andere Beteiligungsinstrumente anzuwenden

sind. Gemäss der hier vertretenen Auffassung sollten dieselben Überlegungen und Konsequenzen auch für strukturell gleichartige Instrumente, wie beispielsweise die sog. RSUs, gelten. Diese Instrumente werden in der Praxis in zunehmendem Mass – oftmals auch anstelle von Optionen – eingesetzt.

Die Umsetzung der von der OECD vorgeschlagenen Regelungen wird für den Arbeitgeber zweifelsohne in einem beachtlichen administrativen Aufwand resultieren. Gemäss gängiger Praxis und Gesetzgebung in den diversen Ländern ist grundsätzlich davon auszugehen, dass der (lokale) Arbeitgeber auf das Optionseinkommen Steuern an der Quelle abzuführen bzw. die diesbezüglichen Meldepflichten zu erfüllen hat. In ihren Ausführungen schlägt die OECD vor, dass in grenzüberschreitenden Fällen der vom Arbeitgeber vorzunehmende Einbehalt an Quellensteuern bereits unter Berücksichtigung einer allfälligen unilateralen Entlastung zwecks Vermeidung einer Doppelbesteuerung erfolgen soll<sup>37</sup>. Um diesen Verpflichtungen nachkommen zu können, hat das Unternehmen zu klären, welches Land in welchem Ausmass ein Besteuerungsrecht für die Optionen hat. Solange nicht davon ausgegangen werden kann, dass sämtliche Länder den Empfehlungen der OECD folgen und somit eine einheitliche Praxis zur Anwendung kommt, kann diese Verpflichtung zu einem beachtlichen Abklärungsaufwand für die Unternehmen führen. Vor dem Hintergrund, dass die Zuteilung bzw. die Ausübung der Optionen im Konzernverhältnis grundsätzlich von bzw. mit der Konzernobergesellschaft vorgenommen wird, der Einbehalt und die Abfuhr der Steuern und Sozialversicherungsabgaben sowie die Meldepflichten hingegen von der lokal ansässigen Gesellschaft zu erfolgen haben, fällt neben dem Abklärungs- und Erfassungsaufwand Koordinationsarbeit an. Im Konkreten hat die Muttergesellschaft sämtliche (weltweit) eingeräumten Optionen einschliesslich Mitarbeiterdaten (wie Tätigkeits- und Ansässigkeitsstaat) zu erfassen, weiterzuverfolgen sowie steuerlich relevante Zeitpunkte und das Ausmass der Besteuerung (länderspezifisch) abzuklären. Diese Informationen gilt es sodann der lokalen Einheit weiterzugeben bzw. mit ihr auszutauschen, damit diese den gesetzlichen Deklarations- und Abgabepflichten nachkommen kann.

Zu den steuerlichen Konsequenzen auf Ebene des Arbeitgebers nimmt der Bericht der Arbeitsgruppe 1 nur am Rande Stellung. Die zentralen Fragestellungen auf Seiten des Arbeitgebers, so die Transferpreis-Aspekte, sind Gegenstand des von der Arbeitsgruppe 6 erstellten Berichts «Employee Stock Option Plans: Impact on

36 Eidg. Finanzdepartement (2004) Ziff. 1.3.5.

37 OECD-Bericht Cross-Border Income Tax Issues, Ziff. 50.

Transfer Pricing», welcher im Folgenden im Detail behandelt wird.

## 5 Problembereiche aus Arbeitgebersicht

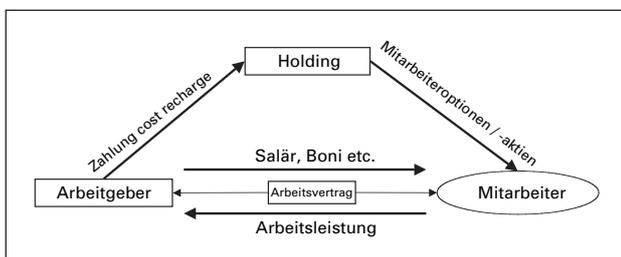
### 5.1 Unterschiedliche Betrachtungsweisen

Mitarbeiterbeteiligungsinstrumente haben sehr oft einen kapitalverwässernden Effekt, der sich aus der Ausgabe von neuen Beteiligungsrechten an Mitarbeiter ergeben kann. In Konzernverhältnissen überlagert sich in der Regel der kapitalverwässernde Effekt mit einem echten Aufwand aus der Sicht der Gruppengesellschaften, wie sich aus dem folgenden Beispiel leicht erklären lässt:

Eine Holdinggesellschaft gibt Optionen an die Mitarbeiter der operativen Gruppengesellschaften aus. Sie übernimmt damit teilweise die Entschädigungsfunktion für die operativen Gruppengesellschaften, deren Aufgabe es eigentlich wäre, die Säläre und Gehaltsnebenleistungen an ihre Mitarbeiter auszurichten.

Die Gruppengesellschaften gelangen in den Genuss der Leistungen der Mitarbeiter, welche diese Gesellschaften nicht abgelteten müssten, wenn sie die Kosten für die Optionen nicht zu tragen hätten. Deshalb sehen in der Praxis die meisten Konzerne für ihre Beteiligungsprogramme Entschädigungszahlungen, in der Praxis etwas untechnisch als sog. Kostenüberwälzungen (cost recharge) bezeichnet, der operativen Gruppengesellschaften an die Holdinggesellschaft vor. Die operativen Gruppengesellschaften müssen die Holdinggesellschaft dafür entschädigen, dass die Holdinggesellschaft einen Teil der Kompensation der Mitarbeiter trägt.

Abb. 3: Zahlungs- und Leistungsströme bei Mitarbeiterbeteiligungsprogrammen



Für den Arbeitgeber übernimmt die Holdinggesellschaft eine Kompensationsfunktion zugunsten der Mitarbeiter. Die Zahlung der Arbeitgeberunternehmung aufgrund einer cost recharge-Vereinbarung stellt also eine Entschädigung für die Arbeitsleistung der Mitarbeiter und damit wirtschaftlich betrachtet einen Personalaufwand dar.

Aus der Sicht der Holdinggesellschaft entpuppt sich der Betrag der cost recharge je nach Absicherung der Verpflichtung gegenüber den Mitarbeitern der Gruppe als Kostenbeitrag oder allenfalls als Teil der Liberierung.

Wenn sich die Holdinggesellschaft durch den Erwerb von Aktien auf dem Markt oder beispielsweise einer Option gegenüber einer Bank absichert, stellt die Zahlung aufgrund der cost recharge-Vereinbarung eine echte Entschädigung für den Aufwand der Holdinggesellschaft dar, ihre Verpflichtung gegenüber den Mitarbeitern der operativen Gesellschaft abzusichern.

Wenn sich die Holdinggesellschaft mittels der Ausgabe von neuen Aktien absichert, muss sie keine echten Kosten tragen, sondern die Aktionäre müssen einen Kapitalverwässerungsaufwand hinnehmen. In diesem Fall sind die Übernahme der Kompensationsfunktion für die Gruppengesellschaften und die Bezahlung eines cost recharge-Beitrags eine Art Kompensation für die erlittene Kapitalverwässerung und deshalb wie ein zweiter Liberierungsbetrag (neben dem Ausübungspreis der Optionen) zu betrachten.

Es gibt keine einheitliche Auffassung darüber, ob eine Kostenüberwälzung im Falle der Absicherung der Holdinggesellschaft über neue Aktien auf der Ebene der operativen Gruppengesellschaften einen steuerlich abzugsfähigen Aufwand darstellt. Gemäss der Erfahrung der Autoren wird in der Schweiz die Sichtweise akzeptiert, wonach die Holdinggesellschaft für die operative Gesellschaft – unabhängig von der Absicherung auf der Stufe der Holdinggesellschaft – eine Kompensationsfunktion für die Mitarbeiter wahrnimmt.

In Frankreich hingegen sind die Zahlungen einer französischen operativen Gruppengesellschaft an die Holdinggesellschaft, die sich über neue Aktien absichert, für qualified plans nicht zulässig.

In den USA gilt das sog. matching principle. Demgemäss wird dem Arbeitgeber ein steuerlich abzugsfähiger Aufwand zugestanden, sobald der Fiskus den Vorteil des Mitarbeiters aus Beteiligungsinstrumenten mit der Einkommensteuer belegt. Deshalb kann beispielsweise der Arbeitgeber keinen steuerlich abzugsfähigen Aufwand geltend machen, wenn der Mitarbeiter für sog. incentive stock options nur gemäss Kapitalgewinnsatz und nicht zum ordentlichen Tarif für Arbeitseinkünfte besteuert wird<sup>38</sup>.

38 Vgl. hierzu die Ausführungen in Abschnitt 4.2.

## 5.2 Allgemeine Voraussetzungen für die steuerliche Abzugsfähigkeit von Kostenüberwälzungen bei Mitarbeiterbeteiligungsprogrammen

Wie oben erwähnt, verlangen gewisse Staaten für die steuerliche Abzugsfähigkeit von Zahlungen im Zusammenhang mit der Kostenüberwälzung für Mitarbeiterbeteiligungsprogramme, dass auf der Ebene der Mitarbeiter ein steuerbares Einkommen ausgewiesen wird (z. B. USA) oder auf der Ebene der Holdinggesellschaft tatsächlich Kosten entstehen und nicht bloss eine Kapitalverwässerung (z. B. Frankreich für qualified plans). Daneben können jedoch auch noch weitere allgemeine Anforderungen an die steuerliche Abzugsfähigkeit von Kostenüberwälzungen im Rahmen von Mitarbeiterbeteiligungsprogrammen definiert werden.

### 5.2.1 Dokumentierte Vereinbarung zur Übernahme einer Kompensationsfunktion

Zwischen der absichernden Holdinggesellschaft und der betreffenden operativen Gruppengesellschaft muss Einigkeit über die Übernahme einer Kompensationsfunktion der Holdinggesellschaft für die operative Gruppengesellschaft bestehen. Diese Einigkeit muss dokumentiert werden. In der Regel geschieht dies mittels einer schriftlichen cost recharge-Vereinbarung. Darin werden die Rechte und Pflichten der beteiligten Gesellschaften klar geregelt und dokumentiert.

Es ist noch weitgehend ungeklärt, inwieweit die Holdinggesellschaft von sich aus bestimmen kann, welche Mitarbeiter der Gruppengesellschaft wann wie viele Beteiligungsinstrumente zu welchen Konditionen erhalten sollen. Gemäss der hier vertretenen Auffassung sollte die operative Gruppengesellschaft mindestens in den Entscheidungsfindungsprozess für die Zuteilung der Beteiligungsrechte eingebunden werden. Ansonsten besteht die Gefahr, dass die operative Unternehmung Kosten tragen muss, über welche sie kein Bestimmungsrecht ausüben kann, was die steuerliche Abzugsfähigkeit der Kostentragung durch die operativen Gesellschaften in Frage stellen könnte.

### 5.2.2 Erfüllung des Arm's Length-Prinzips

Die Kostentragung für Beteiligungsinstrumente durch die operativen Tochtergesellschaften muss dem Drittvergleich standhalten. Es muss mit anderen Worten die Frage beantwortet werden, ob ein echter Dritter zu gleichen oder ähnlichen Konditionen die Absicherung für die Beteiligungsinstrumente auch hätte übernehmen

können. In der Praxis sind verschiedene Verfahren denkbar, die das arm's length-Prinzip erfüllen<sup>39</sup>:

- *Kostenüberwälzung bei der Ausübung* einer Option (bzw. der Eigentumsübertragung von Aktien bei Anrechten auf die Auslieferung von Gratisaktien): Diese Form ist in der Praxis am häufigsten anzutreffen, weil sie am leichtesten umzusetzen ist und am wenigsten Bewertungsfragen aufwirft. Ein kleiner Nachteil bei dieser Form der Kostenüberwälzung besteht im Risiko, welches die operativen Gesellschaften damit eingehen: Je höher der Aktienkurs im Zeitpunkt der Ausübung ist, desto grösser sind die Kosten für die operative Gesellschaft. Diese ist somit dem vollen Risiko der Aktienkursschwankungen ausgesetzt.
- *Kostenüberwälzung im Zeitpunkt der Zuteilung* einer Option oder eines Anrechts auf Aktien: Damit die Kostenüberwälzung im Zeitpunkt der Zuteilung dem Drittvergleich standhält, muss der Betrag der Kostenüberwälzung als Wert der betreffenden Optionen oder Anrechte bestimmt werden. Die Bewertung ist bei Mitarbeiteroptionen umstritten, und es müssen für eine korrekte Bewertung zahlreiche Komponenten berücksichtigt werden<sup>40</sup>. Neben der in der Regel zu beobachtenden Nicht-Verkäuflichkeit der Optionen muss vor allem auch die Möglichkeit des Verfalls von Optionen mit Vesting-Klauseln in die Bewertung einfließen. Dies ist ein heikler Punkt, weil die Schätzung des Verfalls von Optionen aufgrund der Vesting-Klauseln nicht auf der Grundlage von Marktdaten erfolgen kann, sondern für jede Unternehmung individuell vorgenommen werden muss. Korrekterweise muss wohl die Kostenüberwälzung provisorisch erfolgen, damit der effektive Verfall von Optionen aufgrund der Vesting-Klauseln korrekt in die Kostenüberwälzungsberechnung einfließen kann. Damit wird diese Art der Kostenüberwälzung in der Praxis ausserordentlich komplex.
- *Kostenüberwälzung im Zeitpunkt des Vestings* einer Option oder eines Anrechts: Die Kostenüberwälzung im Zeitpunkt des Vestings verhindert zwar eine provisorische Überwälzung, weil nach dem Vesting keine Verfallsklauseln bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses mehr zu berücksichtigen sind; andererseits verbindet diese Methode die Nachteile der bei der Zuteilung der Instrumente noch unklaren Kostenfolgen für die operativen Gesellschaften mit den Bewertungsschwierigkeiten für die Optionen, die auf den Zeitpunkt des Vestings bewertet werden müssen.

39 Risi (1999) 446 ff. vergleicht verschiedene Absicherungs- und Überwälzungsmöglichkeiten, die dem Drittvergleich standhalten.

40 Risi (1999) 292 ff.

- Eine neue Methode in der Praxis ist der *Verweis auf die neuen Rechnungslegungsvorschriften gemäss IFRS 2*.<sup>41</sup> Die Rechnungslegungsvorschriften gemäss IFRS 2 enthalten detaillierte Bestimmungen, in welchem Zeitpunkt welche Beträge bei Beteiligungsrechten der Erfolgsrechnung belastet werden. Es entspricht gemäss der hier vertretenen Auffassung ebenfalls einem Drittvergleich, wenn die Kostenüberwälzung, welche die operativen Gruppengesellschaften tragen müssen, betrag- und zeitpunktgemäss aufgrund der IFRS 2-Rechnungslegungsvorschriften bestimmt wird. Gemäss dieser Methode wird allenfalls der Kostenüberwälzungsbetrag geringfügig zu klein ausfallen, weil der bei der Zuteilung berechnete Wert der Mitarbeiteroptionen über die Vesting-Periode verteilt der Erfolgsrechnung belastet wird und somit das Zinselement für die Kostenüberwälzung fehlt.

Obwohl es also theoretisch viele Möglichkeiten gibt, die Kosten von Mitarbeiterbeteiligungsprogrammen auf die operativen Gruppengesellschaften gemäss dem arm's length-Prinzip zu überwälzen, ist die Kostenüberwälzung im Zeitpunkt der Ausübung von Optionen (bzw. bei der Eigentumsübertragung von Aktien für Aktienbeteiligungsprogramme) in der Praxis am häufigsten anzutreffen. Die anderen diskutierten Methoden sind entweder sehr kompliziert in der Umsetzung oder für die beteiligten Personen schwer verständlich.

### 5.3 International mobile Mitarbeiter

Wie oben erwähnt, ist die Kostenüberwälzung für Mitarbeiteroptionen auf die Arbeitgeberunternehmung in der Praxis auf den Zeitpunkt der Ausübung angesetzt. Deshalb ergibt sich eine sehr grosse Zeitspanne zwischen der Zuteilung von Beteiligungsinstrumenten, also dem Eingehen der Verpflichtung, und dem konkreten Ausüben, also dem Zeitpunkt, in dem die Arbeitgeberunternehmung in der Praxis die Kosten tragen muss.

Wie für die Abgrenzung der Besteuerungshoheiten für die Einkommensbesteuerung der Mitarbeiter, ist es bisher nicht klar geworden, welche Gruppengesellschaft die Kosten tragen muss, wenn ein international mobiler Mitarbeiter während der Laufzeit der Optionen bei verschiedenen Gesellschaften der Gruppe tätig ist.

## 6 OECD-Analyse zu Transferpreis-Aspekten von Mitarbeiteroptionen

### 6.1 Der OECD-Bericht «Employee Stock Option Plans: Impact on Transfer Pricing»

Am 3. September 2004 veröffentlichte die OECD nicht nur ihre Empfehlungen zur Interpretation der DBA, sondern ebenfalls eine Analyse zu Transferpreis-Aspekten von Mitarbeiteroptionen<sup>42</sup>. In der Analyse werden verschiedene Kostenüberwälzungsmechanismen miteinander verglichen. Ausserdem untersucht der OECD-Bericht die Transferpreis-Aspekte von Optionsgewährungen multinationaler Konzerne. Die OECD fokussiert ihre Analyse auf Mitarbeiteroptionen und behandelt andere Beteiligungsinstrumente nicht spezifisch. Indessen sind gemäss der hier vertretenen Auffassung dieselben Überlegungen im Grundsatz auch auf andere eigenkapitalbezogene Anreizinstrumente anwendbar.

### 6.2 Mögliche Ansätze für die Entschädigung der Holdinggesellschaft durch die Gruppengesellschaften

In einer ausführlichen Analyse legt der OECD-Bericht in den Grundsätzen die allgemeinen Transferpreis-Überlegungen dar<sup>43</sup>. Als Ausfluss daraus formuliert der Bericht die drei möglichen Grundsätze, auf welche sich die Entschädigung der Holdinggesellschaft durch die Gruppengesellschaften theoretisch abstützen kann:

- fair value-Ansatz;
- Kostendeckungsansatz;
- Nutzenansatz.

#### 6.2.1 Fair Value-Ansatz

Gemäss diesem Ansatz kann die Übernahme der Optionsverpflichtung als eine finanzielle Vereinbarung zwischen der Holdinggesellschaft und den operativen Gruppengesellschaften betrachtet werden, welche mit dem finanzmathematischen Instrumentarium der Optionspreismodelle bewertet werden kann<sup>44</sup>. Wie vorne aufgezeigt, weist der Ansatz der Entschädigung basierend auf dem Verkehrswert der Optionsinstrumente bei Zuteilung gravierende Nachteile auf. So sind die Optionen nicht mit Finanzmarktoptionen vergleichbar, weil sie nicht handelbar sind und ausserdem in aller Regel Verfallsklauseln aufweisen.

41 IASB Share-based Payment.

42 S. zur Zeit: [www.oecd.org/daf/ctpa](http://www.oecd.org/daf/ctpa).

43 OECD-Bericht Transfer Pricing, Ziff. 33 ff.

44 OECD-Bericht Transfer Pricing, Ziff. 81 ff.

### 6.2.2 Kostenbasierender Ansatz

Gemäss dem kostenbasierenden Ansatz erfolgt die Entschädigung als echte Kostenüberwälzung basierend auf den für die Holdinggesellschaft für die Absicherung und die Planadministration entstehenden Kosten<sup>45</sup>. Gemäss dem Kostenüberwälzungsansatz kann die betriebswirtschaftliche Wirklichkeit der Kostenentstehung gut abgebildet werden. Der kostenbasierende Ansatz weist jedoch zahlreiche Nachteile auf. So ist es aus der Sicht der operativen Gruppengesellschaften nicht einleuchtend, dass die Wahrnehmung der gleichen Funktion der Optionsabsicherung für den Arbeitgeber je nach der gewählten Absicherung auf der Stufe der Holdinggesellschaft andere Kostenüberwälzungsfolgen nach sich zieht. Insbesondere ist es stossend, dass die operative Gesellschaft keinen steuerlich abzugsfähigen Entschädigungsaufwand geltend machen kann, wenn sich die Holdinggesellschaft mit neuen Aktien absichert (anstelle der Absicherung mit bereits bestehenden Aktien). Aus der Sicht der operativen Gesellschaft ergibt eine derartige Unterscheidung keinen Sinn.

### 6.2.3 Nutzenbasierender Ansatz

Gemäss dem nutzenbasierenden Ansatz bestimmt sich der Entschädigungsbetrag nach dem Nutzenbeitrag, welchen die Holdinggesellschaft für die operativen Gruppengesellschaften durch die Optionszuteilungen erbringt. Dabei ist zu berücksichtigen, dass die Optionen die übrigen, an die Mitarbeiter auszubezahlenden Salärbestandteile vermindern, wenn von einem Marktpreis für die gesamte Entschädigung für die Mitarbeiter ausgegangen werden kann<sup>46</sup>.

Der Betrag der Entschädigungen muss aus den gesamten Umständen der vertraglichen Beziehungen zwischen den involvierten Gesellschaften einerseits und der operativen Gruppengesellschaft und den Mitarbeitern andererseits beurteilt werden.

Diesem dritten Ansatz ist gemäss der hier vertretenen Meinung klarerweise der Vorzug zu geben. Er berücksichtigt die Situation und die Perspektive der operativen Gesellschaft am besten. Allerdings gibt der OECD-Bericht leider keine praxisnahen Anweisungen, wie das Konzept umgesetzt werden soll. In der Praxis dürfte dies wohl darauf hinaus laufen, dass der Wert des Entschädigungsinstruments, eventuell bezogen auf den Ausübungszeitpunkt, zusammen mit den Kosten für die Verwaltung (inkl. eines Zuschlags) als vernünftige Basis der Entschädigung auch für den Nutzenansatz zugrunde ge-

legt wird. Eher selten wird man wohl gemäss dem Nutzenansatz in der Gesamtbetrachtung der Umstände und der Beziehungen zwischen den Vertragsparteien zu einem anderen Wertansatz gelangen.

### 6.3 Transfer eines Mitarbeiters während der Optionslaufzeit

Wenn ein Mitarbeiter während der Optionslaufzeit innerhalb der Gruppe den Arbeitgeber wechselt oder in einem anderen Land arbeitet, stellt sich die Frage, wie eine Überwälzung der Kosten der Holdinggesellschaft auf die beteiligten Gesellschaften und Länder verteilt werden soll. In einem ersten Schritt muss die Gesellschaft gemäss OECD untersuchen, ob die Optionen für eine vergangene, eine gegenwärtige oder eine zukünftige Leistung zugeteilt worden sind. Dies sollte grundsätzlich aus dem Beteiligungsplan hervorgehen. Bei Optionen mit Vesting-Klauseln sollte von einer zukünftigen Leistungserbringung während der Vesting-Periode als Basis ausgegangen werden<sup>47</sup>.

Wenn ein Mitarbeiter einen Wechsel nach Ablauf der Vesting-Periode vollzieht, sollte dieser Wechsel auf die Entschädigung der Holdinggesellschaft durch die operativen Gruppengesellschaften keine Auswirkungen zeitigen. Jene Gesellschaft, welche während der Vesting-Periode Arbeitgeber ist, hat die Entschädigung zu tragen.

Wenn ein Mitarbeiter einen Wechsel vor Ablauf der Vesting-Periode vollzieht, müssen die beteiligten operativen Gruppengesellschaften den Aufwand gemäss den erbrachten Arbeitsleistungen während der Vesting-Periode tragen<sup>48</sup>.

### 6.4 Beendigung des Arbeitsverhältnisses während der Optionslaufzeit

Wenn das Arbeitsverhältnis nach Ablauf der Vesting-Periode aufgelöst wird, hat dies mangels Verfalls der Optionen grundsätzlich keinen Einfluss auf die Kostentragung. Die Gesellschaft, welche während der Vesting-Periode Arbeitgeber ist, muss die Entschädigung für die Mitarbeiteroptionen tragen. Wenn das Arbeitsverhältnis jedoch vor Ablauf der Vesting-Periode aufgelöst wird, muss dies zu einer Korrektur führen, wenn der Arbeitgeber bereits eine Entschädigung geleistet hat. Gemäss den Ausführungen im OECD-Bericht, die sich nicht mit den Erfahrungen der Autoren decken, werden bei Kostenüberwälzungen die Austritts- und damit die Vesting-Wahrscheinlichkeit pauschal geschätzt und nicht mehr angepasst, wenn Mitarbeiter tatsächlich austreten<sup>49</sup>.

45 OECD-Bericht Transfer Pricing, Ziff. 92 ff.

46 OECD-Bericht Transfer Pricing, Ziff. 115 ff.

47 OECD-Bericht Transfer Pricing, Ziff. 127 ff.

48 OECD-Bericht Transfer Pricing, Ziff. 129.

49 OECD-Bericht Transfer Pricing, Ziff. 131. Wie erwähnt, erfolgt in der Praxis die Entschädigungszahlung erst im Zeitpunkt der Ausübung der Optionen.

### 6.5 Weitere Gesichtspunkte des Berichts zu den Verrechnungspreisen

Der OECD-Bericht geht weiter auf die Interaktionen des internationalen Rechts mit dem internen Recht der beteiligten Staaten ein. Wie erwähnt, lassen nicht alle Staaten unter allen Umständen die steuerliche Abzugsfähigkeit von Kostenüberwälzungen zu. Es liegt jedoch nicht an der OECD, diesbezüglich ins nationale Recht einzugreifen, es sei denn, eine nationale Praxis sei diskriminierend gegenüber international agierenden Unternehmungen und Konzernen<sup>50</sup>.

Im Weiteren stellt der OECD-Bericht ausführlich den Einfluss von Mitarbeiteroptionen auf die Transferpreise zwischen verbundenen Unternehmen dar. Wenn beispielsweise die eine Gruppenunternehmung eine Dienstleistung an eine weitere Gruppenunternehmung gemäss einer Kostenaufschlagsmethode erbringt, stellt sich die Frage, wie die Verrechnungspreise angepasst werden müssen, wenn Mitarbeiter der dienstleistungserbringenden Gesellschaft Mitarbeiteroptionen erhalten. Der OECD-Bericht gibt 3 Methoden an, wie die Mitarbeiteroptionen in die Transferpreis-Gestaltung einfließen können:

- Ignorieren der Optionen und reines Basieren auf einer Kostenbasis;
- Anpassen der Kostenbasis um die Optionskosten;
- Anpassung der Transferpreis-Methode.

Ungeachtet dessen, welche Methode gewählt wird, sind die allgemeinen Prinzipien der OECD-Transferpreis-Richtlinien zu beachten.

### 6.6 Beurteilung des Transferpreis-Berichts der OECD

Der Bericht analysiert fundiert und zutreffend die theoretischen Fragestellungen, die sich im Bereich der Verrechnungspreise durch Mitarbeiteroptionen ergeben können. Entsprechend der Zielsetzung des Berichts liegt der Fokus leider etwas stark auf den theoretischen Ansätzen und wirkt bisweilen ein wenig praxisfremd. Gemäss der hier vertretenen Meinung sollte das bisher gebräuchliche System der Entschädigung der Holdinggesellschaft durch die operativen Gruppengesellschaften im Zeitpunkt der Ausübung der Optionen der Analyse des vorliegenden OECD-Berichts standhalten.

Der Ansatz der Aufteilung der Kosten auf mehrere Unternehmungen, wenn der Mitarbeiter während der Vesting-Periode für mehrere Gruppengesellschaften tätig ist, mag theoretisch korrekt sein. Wird dieser Ansatz je-

doch in die Praxis umgesetzt, müssen die internationalen Konzerne für ihre Mitarbeiterbeteiligungsprogramme mit einer Vervielfachung der Kosten rechnen. Der detaillierte Nachvollzug des Wegs eines Mitarbeiters innerhalb eines Konzerns, den eine derartige Kostenaufteilung erforderlich macht, ist äusserst aufwendig. Zu begrüßen ist die Übereinstimmung der beiden OECD-Berichte hinsichtlich der zeitlichen Komponente. Beide Berichte gehen in ihren Aussagen und Empfehlungen davon aus, dass dem Mitarbeiter Optionen grundsätzlich für den Tätigkeitszeitraum von der Zuteilung der Optionen bis zum Vesting gewährt werden. Der Arbeitgeber kann somit für den in Anwendung der OECD-Berichte erforderlichen Nachvollzug der konkreten Anstellungsverhältnisse der begünstigten Mitarbeiter auf die selben Kriterien bzw. Zeiträume abstellen.

## Literatur und Materialien

BAUMGARTNER PETER (2002), Vorschläge der OECD zur Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung auf Mitarbeiteroptionen, FStR 2002, 223 ff.

EIDG. FINANZDEPARTEMENT (2004), Botschaft zum Bundesgesetz über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen, Bern 2004 (zur Zeit auch: [www.efd.admin.ch/d/dok/gesetzgebung/botschaften/2004/11/mabeteiligung.htm](http://www.efd.admin.ch/d/dok/gesetzgebung/botschaften/2004/11/mabeteiligung.htm))

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (2004), IFRS 2 Share-based Payment, London 2004 (zit.: IASB Share-based Payment)

JACOBS OTTO H./PORTNER ROSEMARIE (2002), Die steuerliche Behandlung von Stock-Option-Plans in Deutschland, in: Ann-Kristin Achleitner/Peter Wollmert (Hrsg.): Stock Options: Finanzwirtschaft, Gesellschaftsrecht, Bilanzierung, Steuerrecht, Unternehmensbewertung, 2. A., Stuttgart 2002

KNECHT ROSMARIE (2001), Mitarbeiterbeteiligung in der Praxis – Der praktische Leitfaden, Bern 2001

LANG MICHAEL (2002), Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, 2. A., Wien 2002

OECD (2002), Cross-Border Income Tax Issues Arising from Employee Stock Option Plans, A Public Discussion Draft, Paris 2002 (zur Zeit auch: [www.oecd.org/dataoecd/46/34/4357310.pdf](http://www.oecd.org/dataoecd/46/34/4357310.pdf))

OECD (2004), Cross-Border Income Tax Issues Arising from Employee Stock Option Plans, Paris 2004 (zur Zeit auch: [www.oecd.org/dataoecd/35/53/](http://www.oecd.org/dataoecd/35/53/))

<sup>50</sup> OECD-Bericht Transfer Pricing, Ziff. 132 ff.

- 33700277.pdf; zit.: OECD-Bericht Cross-Border Income Tax Issues)
- Employee Stock Option Plans: Impact on Transfer Pricing, Paris 2004 (zur Zeit auch: [www.oecd.org/dataoecd/35/37/33700408.pdf](http://www.oecd.org/dataoecd/35/37/33700408.pdf); zit.: OECD-Bericht Transfer Pricing)
- PETER NATALIE (2001), US-amerikanische Mitarbeiterbeteiligungspläne im Einkommens- und Vermögenssteuerrecht der Schweiz, Diss. Zürich, Zürich 2001
- PORTNER ROSEMARIE (2004), OECD Approach to Cross-Border Stock Option Taxation: A German Perspective, Tax Notes International 29.November 2004, 749 ff.
- PRÄTZLER ROBERT (2002), Zum Seminar F: Das OECD-Diskussionspapier zur Beseitigung der Doppelbesteuerung von Stock Options beim Arbeitnehmer, IStR 2002, 555 ff.
- PUCHEGGER INGRID (2004), Stock-Option-Pläne in international tätigen Unternehmen, Diss. Wien 2004
- RAPPAPORT ALFRED (1986), Creating Shareholder Value – The New Standard for Business Performance, 1. A., New York 1986
- RISI ANDREAS (1999), Mitarbeiteroptionen und -aktien, Bewertung – Rechnungslegung – Besteuerung, Diss. Zürich, Zürich 1999
- SCHOLZ MARKUS (2001), Stock Options in Deutschland und in den USA: Besteuerung bei nationalem und internationalem Personaleinsatz, Diss. Mannheim, Wiesbaden 2001
- STEINER MANFRED/BRUNS CHRISTOPH (1996), Wertpapiermanagement, 5. A., Stuttgart 1996
- SUBRAMANIAN RAGINI (2002), Global Trends in Stock Compensation, in: The National Center for Employee Ownership (Hrsg.), Equity-Based Compensation for Multinational Corporations, 5. A., Oakland, CA 2002
- VOLKART RUDOLF (1997), Strategische Finanzpolitik, Zürich 1997
- WEILENMANN ROLF (1999), Value Based Compensation Plans – Theoretische und praktische Aspekte von Employee Stock Ownership Plans, Stock Option Plans und weiteren Value Based Compensation Plans in der Schweiz, Diss. Zürich, Zürich 1999

# Handänderungsabgaben gemäss Art. 103 Fusionsgesetz (2. Teil)

Dr. iur. Sarah Dahinden, Rechtsanwältin\*

## Inhalt

*In der vorangehenden Ausgabe:*

<b>1</b>	<b>Ausgangslage</b>
<b>2</b>	<b>Entstehung von Art. 103 FusG</b>
<b>2.1</b>	<b>Botschaft und Gesetzesentwurf zum FusG vom 13. Juni 2000</b>
<b>2.2</b>	<b>Beratungen in den Eidg. Räten (2001–2003)</b>
<b>2.3</b>	<b>Vorgeschichte zum Erlass von Art. 103 FusG</b>
2.3.1	Grundsatz der Steuerneutralität von Umstrukturierungen
2.3.2	Kantonale Handänderungssteuern und -abgaben bei Umstrukturierungen
<b>3</b>	<b>Bundeskompetenz zum Erlass von Art. 103 FusG</b>
<b>3.1</b>	<b>Kompetenzordnung im Abgabebereich</b>
<b>3.2</b>	<b>Rechtfertigung des Eingriffs in die kantonale Steuerhoheit</b>
3.2.1	Art. 122 Abs. 1 BV
3.2.2	Art. 14 Abs. 3 BankG
<b>3.3</b>	<b>Ergebnis</b>
<b>4</b>	<b>Kantonale und kommunale Handänderungsabgaben gemäss Art. 103 FusG</b>
<b>4.1</b>	<b>Kantonale und kommunale Handänderungsabgaben</b>
<b>4.2</b>	<b>Wortlaut von Art. 103 FusG</b>
<b>4.3</b>	<b>Botschaft zum FusG</b>
<b>4.4</b>	<b>Beratungen in den Eidg. Räten</b>
4.4.1	Begriffsverwendung
4.4.2	Verweis auf das BankG
4.4.3	Verweise auf Böckli und Reich
<b>4.5</b>	<b>Auffassungen in der Lehre</b>
<b>4.6</b>	<b>Ergebnis</b>
<b>5</b>	<b>Verbleibender Auslegungsspielraum der Kantone</b>
<b>5.1</b>	<b>Einführung</b>
<b>5.2</b>	<b>Kostendeckungsprinzip</b>
<b>5.3</b>	<b>Äquivalenzprinzip</b>
<b>5.4</b>	<b>Promilletarife im Besonderen</b>
<b>5.5</b>	<b>Übersicht über die Rechtsprechung</b>
<b>5.6</b>	<b>Ergebnis</b>

*In dieser Ausgabe:*

<b>6</b>	<b>Sachlicher Anwendungsbereich von Art. 103 FusG</b>
<b>6.1</b>	<b>Der Verweis von Art. 103 FusG im Allgemeinen</b>
6.1.1	Überblick
6.1.1.1	Umstrukturierungen von juristischen Personen
6.1.1.2	Umstrukturierungen von Einzelfirmen und Personengesellschaften
6.1.2	Kein Verweis auf Ersatzbeschaffungen
6.1.3	Adressaten von Art. 103 FusG
<b>6.2</b>	<b>Qualität des Verweises von Art. 103 FusG</b>
6.2.1	Inkongruenz zwischen FusG und Steuerrecht
6.2.2	Inkongruenz zwischen dem Verweis auf die direkten Steuern und den Handänderungsabgaben
6.2.3	Grundvoraussetzungen der steuerneutralen Umstrukturierung
6.2.3.1	Fortbestand der Steuerpflicht in der Schweiz
6.2.3.2	Übernahme der bisherigen Werte
6.2.4	Typenspezifische Voraussetzungen der steuerneutralen Umstrukturierung
6.2.4.1	Doppeltes Betriebserfordernis bei Auf- und Abspaltung
6.2.4.2	Einfaches Betriebserfordernis bei Ausgliederung und Vermögensübertragung im Konzern
6.2.4.3	Sperrfristverletzung bei Ausgliederung und Vermögensübertragung im Konzern
<b>6.3</b>	<b>Zusammenfassend: Rechtsfolge des Verweises von Art. 103 FusG</b>
<b>6.4</b>	<b>Bemessungsgrundlage</b>
<b>7</b>	<b>Umsetzung und Anwendungsprobleme von Art. 103 FusG</b>
<b>7.1</b>	<b>Übergangsfrist und Grundfragen</b>
<b>7.2</b>	<b>Praktikabilität des Verweises für die einzelnen Abgaben</b>
7.2.1	Bedeutung des Verweises für die Handänderungssteuern
7.2.2	Bedeutung des Verweises für die Grundbuchgebühren
7.2.2.1	Folgen der Abweichungen von Zivil- und Steuerrecht
7.2.2.2	Veranschaulichung der praktischen Probleme am Beispiel der Fusion
7.2.2.3	Rulingzwang?
<b>7.3</b>	<b>Nacherhebung von Handänderungsabgaben bei nachträglichem Entfallen der Voraussetzungen von Art. 103 FusG</b>
<b>8</b>	<b>Schlussbetrachtung</b>
	<b>Literatur</b>
	<b>Materialien und Kreisschreiben</b>

\* Associate bei Walder Wyss & Partner Rechtsanwälte, Zürich

## 6 Sachlicher Anwendungsbereich von Art. 103 FusG

### 6.1 Der Verweis von Art. 103 FusG im Allgemeinen

#### 6.1.1 Überblick

Gemäss Art. 103 FusG ist die Erhebung von kantonalen und kommunalen Handänderungsabgaben bei Umstrukturierungen im Sinne von Art. 8 Abs. 3 (Einzelfirmen und Personengesellschaften) und Art. 24 Abs. 3 sowie Abs. 3<sup>quater</sup> (juristische Personen) StHG – kostendeckende Gebühren ausgenommen – untersagt. Kraft Art. 111 Abs. 3 FusG verbleibt den Kantonen eine Übergangsfrist von fünf Jahren, um Art. 103 FusG umzusetzen.

#### 6.1.1.1 Umstrukturierungen von juristischen Personen

Aufgrund des Verweises von Art. 103 FusG auf Art. 24 Abs. 3 StHG werden stille Reserven einer juristischen Person bei «Umstrukturierungen, insbesondere im Fall der Fusion, Spaltung oder Umwandlung, nicht besteuert, soweit die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht und die bisher für die Gewinnsteuer massgeblichen Werte übernommen werden». Damit umfasst Art. 24 Abs. 3 StHG namentlich folgende Umstrukturierungstatbestände:

- Fusion (Art. 24 Abs. 3 StHG);
- Umwandlung einer juristischen Person in eine Personenunternehmung oder in eine andere juristische Person (Art. 24 Abs. 3 lit. a StHG);
- Auf- und Abspaltung einer juristischen Person, sofern ein oder mehrere Betriebe oder Teilbetriebe übertragen werden und soweit die nach der Spaltung bestehenden juristischen Personen einen Betrieb oder Teilbetrieb weiterführen (Art. 24 Abs. 3 lit. b StHG);
- Austausch von Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechten anlässlich von Umstrukturierungen oder fusionsähnlichen Zusammenschlüssen (Art. 24 Abs. 3 lit. c StHG);
- Ausgliederung, d. h. Übertragung von Betrieben oder Teilbetrieben sowie von Gegenständen des betrieblichen Anlagevermögens auf eine inländische Tochtergesellschaft (Mindestbeteiligung 20%), mit fünfjähriger Veräusserungssperrfrist (Art. 24 Abs. 3 lit. d StHG; vgl. zur Sperrfrist Art. 24 Abs. 3<sup>ter</sup> StHG).

Der Verweis von Art. 103 FusG auf Art. 24 Abs. 3<sup>quater</sup> StHG umfasst zudem folgenden Umstrukturierungstatbestand:

- Vermögensübertragung im Konzern, d. h. Übertragung von Beteiligungen von mind. 20%, Betrieben oder Teilbetrieben im Konzern, unter fünfjähriger Sperrfrist (vgl. zur Sperrfrist Art. 24 Abs. 3<sup>quinqies</sup> StHG).

#### 6.1.1.2 Umstrukturierungen von Einzelfirmen und Personengesellschaften

Gestützt auf den Verweis von Art. 103 FusG auf Art. 8 Abs. 3 StHG werden stille Reserven einer Personenunternehmung (Einzelfirma oder Personengesellschaft) bei «Umstrukturierungen, insbesondere im Fall der Fusion, Spaltung oder Umwandlung, nicht besteuert, soweit die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht und die bisher für die Einkommenssteuer massgeblichen Werte übernommen werden». Damit umfasst Art. 8 Abs. 3 StHG namentlich folgende Umstrukturierungstatbestände:

- Fusion, Spaltung und Umwandlung (Art. 8 Abs. 3 StHG);
- Übertragung von Vermögenswerten auf eine andere Personenunternehmung (Art. 8 Abs. 3 lit. a StHG)<sup>181</sup>;
- Übertragung eines Betriebs oder eines Teilbetriebs auf eine juristische Person, mit fünfjähriger Veräusserungssperrfrist (Art. 8 Abs. 3 lit. b StHG; zur Veräusserungssperrfrist s. Art. 8 Abs. 3<sup>bis</sup> StHG)<sup>182</sup>;
- Austausch von Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechten anlässlich von Umstrukturierungen im Sinne von Art. 24 Abs. 3 StHG oder von fusionsähnlichen Zusammenschlüssen (Art. 8 Abs. 3 lit. c StHG).

#### 6.1.2 Kein Verweis auf Ersatzbeschaffungen

Der Verweis von Art. 103 FusG umfasst die Ersatzbeschaffungstatbestände nicht (vgl. dazu Art. 8 Abs. 4 bzw. Art. 12 Abs. 4 StHG). Es bleibt den Kantonen freigestellt, Art. 103 FusG bei Ersatzbeschaffungen analog anzuwenden<sup>183</sup>.

#### 6.1.3 Adressaten von Art. 103 FusG

Da Art. 103 FusG umfassend formuliert ist, greift er auch auf der Ebene der Anteilshaber, soweit eine Umstrukturierung eine wirtschaftliche Handänderung bewirkt und

181 Darunter fallen insb. folgende steuerliche Umstrukturierungstatbestände: der Zusammenschluss mit einer anderen Personenunternehmung, die Errichtung einer neuen Personengesellschaft («Spaltung»), die Umwandlung in eine andere Personenunternehmung; s. dazu KS Umstrukturierungen, 18.

182 Unter Art. 8 Abs. 3 lit. b StHG fallen insb. folgende steuerliche Umstrukturierungstatbestände: der Zusammenschluss mit einer juristischen Person, die Umwandlung einer Personen-

unternehmung in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, die Umwandlung der schweizerischen Betriebsstätte einer ausländischen Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft; s. dazu KS Umstrukturierungen, 20.

183 Vgl. dazu OESTERHELT, BS-Komm. Art. 103 FusG Rz 20.

damit eine Handänderungssteuer auslösen würde. Dies ist beispielsweise denkbar bei der Fusion von Immobilienholdinggesellschaften<sup>184</sup> oder bei der (Vermögens-) Übertragung im Konzern von Beteiligungen an Immobilienholdinggesellschaften.

## 6.2 Qualität des Verweises von Art. 103 FusG

### 6.2.1 Inkongruenz zwischen FusG und Steuerrecht

Art. 103 FusG ist die einzige Norm im Fusionsgesetz, welche sich mit Steuern befasst. Diese Bestimmung knüpft die Untersagung von Transaktionssteuern nicht an die im Fusionsgesetz vorgesehenen Umgestaltungen, sondern an die *steuerrechtlichen Umstrukturierungstatbestände*. Die Kongruenz zwischen den beiden Teilrechtsordnungen «Zivilrecht» (insb.: Fusionsgesetz) und «Steuerrecht» ist aber auch nach Inkraftsetzung des Fusionsgesetzes begrenzt<sup>185</sup>. Im Gegensatz zum Zivilrecht stützt sich das Steuerrecht bei Umgestaltungen aufgrund der steuerspezifischen Zwecksetzung nicht auf einen Numerus clausus von Umgestaltungsmöglichkeiten, sondern auf eine *Generalklausel*<sup>186</sup>. Dabei stellt das Steuerrecht auf den im Fusionsgesetz sonst nicht vorkommenden Begriff der Umstrukturierung ab<sup>187</sup>, welcher teilweise weiter geht als der zivilrechtliche Umgestaltungsbegriff. Umgekehrt darf aus dem Gesagten nicht geschlossen werden, dass jede Umgestaltung, welche im Fusionsgesetz geregelt ist, auch eine steuerneutrale Umstrukturierung darstellt<sup>188</sup>. Findet beispielsweise mittels der im Fusionsgesetz vorgesehenen Vermögensübertragung gemäss Art. 67 - 77 FusG ein reguläres Verkaufsgeschäft statt, ohne dass die Voraussetzungen für eine steuerneutrale Umstrukturierung erfüllt sind (bei der Fusion beispielsweise die Verschmelzung sowie die Liquidation der übertragenden Gesellschaft), liegt kein steuerneutraler Umstrukturierungsvorgang vor<sup>189</sup>.

### 6.2.2 Inkongruenz zwischen dem Verweis auf die direkten Steuern und den Handänderungsabgaben

Art. 103 FusG verweist auf die einkommens- bzw. gewinnsteuerneutralen Umstrukturierungen. Liegen die Voraussetzungen einer steuerneutralen Umstrukturierung vor, dürfen keine Transaktionssteuern erhoben werden. Nachdem eine steuerneutrale Umstrukturierung in gewissen Fällen, wie noch zu zeigen ist, auch nur *teilweise* vorliegen kann – beispielsweise, weil die Steuerpflicht in der Schweiz nach der Umstrukturierung nur teilweise fortbesteht, was zu einer *quotalen* Abrechnung über die stillen Reserven führen kann –, sind die Verhältnisse bei den Transaktionssteuern grundsätzlich anders gelagert. In der Regel kommt nur eine «Alles-oder-Nichts»-Besteuerung, nicht aber eine quotalerhebung der Transaktionssteuern in Betracht. Liegt einkommens- oder gewinnsteuerrechtlich nur teilweise eine steuerneutrale Umstrukturierung vor, kann das umfangmässig geringfügige Fehlen der Voraussetzungen für die steuerneutrale Umstrukturierung für die Anwendbarkeit von Art. 103 FusG nicht schädlich sein. Wie in der früheren Praxis für die Spaltungen ist der Schwellenwert, welcher über die Anwendbarkeit von Art. 103 FusG entscheiden soll, bei 50 % zu sehen<sup>190</sup>. Vorbehalten bleiben demgegenüber Fälle, für die das Vorliegen einer steuerneutralen Umstrukturierung nur ganz bejaht oder vollumfänglich verneint werden kann<sup>191</sup>.

### 6.2.3 Grundvoraussetzungen der steuerneutralen Umstrukturierung

Steuerrechtlich liegt das Augenmerk bei der Beurteilung, ob eine steuerneutrale oder steuerpflichtige Umstrukturierung vorliegt, grundsätzlich auf dem Fortbestand oder der Realisation der übertragenen stillen Reserven<sup>192</sup>. Eine steuerneutrale Umstrukturierung, welche nicht zur Versteuerung der stillen Reserven führt, ist für die direkten Steuern grundsätzlich zuläs-

184 ALTENBURGER/CALDERAN/LEDERER, N 1523; Grundbuchgebühren knüpfen dagegen in der Regel nicht an wirtschaftliche Tatbestände an, sondern an zivilrechtliche (grundbuchliche) Vorgänge.

185 SPORI/MOSER, ZBJV 2004, 305f.; vgl. dazu für die Umwandlung REICH, Grundriss, 9; kritisch zur fehlenden Kongruenz zwischen FusG und steuerlichen Umstrukturierungstatbeständen LOCHER, ASA 71 (2002/03), 681.

186 SPORI/MOSER, ZBJV 2004, 305f.

187 LOCHER, ASA 71 (2002/03), 681, insb. Fn 43f.; vgl. auch SPORI/MOSER, ZBJV 2004, 305f. m. Vw. Nach NOBEL ist es bezüglich des FusG «der grösste Fortschritt überhaupt, dass Zivilrechtliches und Steuerfragen zusammen behandelt werden» (ZSR I 1998, 356).

188 KS Umstrukturierungen, 11.

189 ALTENBURGER/CALDERAN/LEDERER, N 1498; OESTERHELT, BS-Komm. Art. 103 FusG Rz 21.

190 Ein anderer Ansatz besteht darin, bei nur teilweise steuerneutralen Umstrukturierungen *objekt-mässig* zu beurteilen, ob Art. 103 FusG entfalle. Beim Kriterium «Fortbestand der Steuerpflicht» würde dies bedeuten, dass Art. 103 FusG auch bei teilweise steuerneutralen Umstrukturierungen immer anwendbar bleibt, weil für Grundstücke infolge des Belegensprinzips die Steuerpflicht in der Schweiz grundsätzlich fortbesteht (idS wohl OESTERHELT, BS-Komm. Art. 103 FusG Rz 18). Diese Betrachtungsweise kann allerdings für die Grundstückgewinnsteuer zu weiteren Fragen in Kantonen mit dem dualistischen Modell führen.

191 Vgl. dazu auch unten, Abschn. 6.3.

192 Vgl. die Hinweise in Fn 37, oben.

sig, wenn kumulativ die folgenden beiden Voraussetzungen erfüllt sind<sup>193</sup>:

- Weiterbestand der Steuerpflicht in der Schweiz («soweit die Steuerpflicht fortbesteht»);
- Übernahme der bisher für die Einkommens- bzw. Gewinnsteuer massgeblichen Werte («Fortführung der Buchwerte»).

Nur wenn diese Voraussetzungen erfüllt sind bzw. nicht nachträglich entfallen, ist Art. 103 FusG anwendbar<sup>194</sup>. Bestimmte Umstrukturierungsvorgänge erfordern für die Gewährung der Steuerneutralität die Erfüllung weiterer, typenspezifischer Voraussetzungen, welche ebenfalls noch darzulegen sind<sup>195</sup>. Im Folgenden interessieren hauptsächlich die Umstrukturierungstatbestände von juristischen Personen (Art. 24 Abs. 3 sowie Abs. 3<sup>quater</sup> StHG), insb. diejenigen von Kapitalgesellschaften.

### 6.2.3.1 Fortbestand der Steuerpflicht in der Schweiz

Der Fortbestand der Steuerpflicht in der Schweiz bildet die Voraussetzung für eine steuerneutrale Umstrukturierung gemäss Art. 8 Abs. 3 bzw. Art. 24 Abs. 3 und Abs. 3<sup>quater</sup> StHG. *Soweit*<sup>196</sup> dieses Kriterium nicht (mindestens mehrheitlich) erfüllt ist, liegt grundsätzlich keine steuerneutrale Umstrukturierung vor, und die transaktionssteuerbegrenzende Regelung von Art. 103 FusG ist von vornherein nicht anwendbar<sup>197</sup>. Das Kriterium des Fortbestands der Steuerpflicht in der Schweiz ist bei Sitzverlegungen ins Ausland dann erfüllt, wenn die übertragenen Aktiven und Passiven einer schweizerischen Betriebsstätte zuzurechnen sind<sup>198</sup>. Entsprechendes muss auch für Kapitalanlageliegenschaften in der Schweiz gelten.

### 6.2.3.2 Übernahme der bisherigen Werte

Eine steuerneutrale Umstrukturierung bedingt die Übernahme der bisher für die (Einkommens- bzw.) Gewinnsteuer massgeblichen Werte. Dieses Erfordernis bildet die Voraussetzung für eine steuerneutrale Umstrukturierung gemäss Art. 8 Abs. 3 bzw. Art. 24 Abs. 3 und Abs. 3<sup>quater</sup> StHG. Ist diese Voraussetzung nicht (mindestens überwiegend) erfüllt, liegt keine steuerneutrale Umstrukturierung vor, und die transaktionssteuerbegrenzende Regelung von Art. 103 FusG ist von vornherein nicht anwendbar<sup>199</sup>.

## 6.2.4 Typenspezifische Voraussetzungen der steuerneutralen Umstrukturierung

### 6.2.4.1 Doppeltes Betriebserfordernis bei Auf- und Abspaltung

Für die Steuerneutralität von Spaltungen gilt zusätzlich zum Erfordernis des Fortbestands der Steuerpflicht in der Schweiz und der Weiterführung der bisher massgebenden (Einkommenssteuer- bzw.) Gewinnsteuerwerte das sog. *doppelte Betriebserfordernis*:

- Bei Spaltungen sind ein oder mehrere Betriebe oder Teilbetriebe zu übertragen;
- die nach der Spaltung bestehenden juristischen Personen müssen einen Betrieb oder Teilbetrieb weiterführen.

Bei Immobiliengesellschaften stellt das Halten und Verwalten eigener Immobilien nur dann einen Betrieb dar, wenn nebst den oben genannten Grundvoraussetzungen noch die folgenden Kriterien kumulativ erfüllt sind<sup>200</sup>:

- Entweder besteht ein Marktauftritt oder es werden Betriebsliegenschaften an Konzerngesellschaften vermietet;
- die Gesellschaft beschäftigt oder beauftragt mindestens eine Person für die Verwaltung der Immobilien (eine Vollzeitstelle für rein administrative Arbeiten);
- die Mieterträge belaufen sich auf mindestens das 20fache des marktüblichen Personalaufwandes für die Immobilienverwaltung.

Entsprechend ist bei Immobiliengesellschaften eine Spaltung nur dann steuerneutral möglich, wenn nebst den Grundvoraussetzungen zusätzlich die übertragenen Immobilien einen Betrieb verkörpern und die nach der Spaltung bestehenden Immobiliengesellschaften einen Betrieb oder Teilbetrieb weiterführen<sup>201</sup>. Kraft des Verweises von Art. 103 FusG auf die direkten Steuern ist es den Kantonen auch nur unter diesen Voraussetzungen untersagt, auf Eigentumsänderungen von Immobilien Transaktionssteuern zu erheben. Eine vergleichbare Praxis hinsichtlich des Betriebserfordernisses von Immobiliengesellschaften kannte bisher beispielsweise der Kanton Zürich, wonach bei Abspaltungen von fremdverwalteten Kapitalanlageliegenschaften mangels Betriebsqualität die Befreiung von der Handänderungssteuer nicht gewährt wurde<sup>202</sup>.

193 Art. 8 Abs. 3 sowie Art. 24 Abs. 3 StHG.

194 Teilweise a. M. OESTERHELT, BS-Komm. Art. 103 FusG Rz 16ff.

195 S. dazu unten, Abschn. 6.2.4.

196 Vgl. Wortlaut von Art. 8 Abs. 3 und Art. 24 Abs. 3 StHG: «soweit die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht».

197 A. M. OESTERHELT, BS-Komm. Art. 103 FusG Rz 18.

198 KS Umstrukturierungen, 50. Dies gilt insb. auch ausschliesslich.

199 A. M. OESTERHELT, BS-Komm. Art. 103 FusG Rz 17.

200 KS Umstrukturierungen, 62.

201 KS Umstrukturierungen, 62f.

202 Vgl. VGer ZH 16. Dezember 2003, ZStP 2004, 151; s. dazu auch REICH, Grundriss, 123.

Das doppelte Betriebserfordernis bildet bei der Spaltung das Abgrenzungskriterium zu einem reinen Verkauf. Ausserdem bedingt die Steuerneutralität bei der Spaltung, dass mit dem Betrieb auch ein angemessenes Eigenkapital (Aktienkapital und/oder offene Reserven) übertragen wird<sup>203</sup>. Im Übrigen kann eine vertikale Spaltung auch unter dem Fusionsgesetz weiterhin durch verschiedene zivilrechtliche Vorgehensweisen bewirkt werden<sup>204</sup>.

#### 6.2.4.2 Einfaches Betriebserfordernis bei Ausgliederung und Vermögensübertragung im Konzern

Gemäss Art. 24 Abs. 3 lit. d StHG gilt die Ausgliederung, d.h. die Übertragung von Betrieben oder Teilbetrieben sowie von Gegenständen des betrieblichen Anlagevermögens auf eine mindestens zu 20 % gehaltene inländische Tochtergesellschaft, als steuerprivilegierte Umstrukturierung. Während einer fünfjährigen Sperrfrist dürfen die übertragenen Vermögenswerte oder die Beteiligung an der übernehmenden Tochtergesellschaft nicht veräussert werden. Im Fusionsgesetz ist der Tatbestand der Ausgliederung, welcher im Steuerrecht zu den Spaltungstatbeständen zählt, nicht geregelt. Vielmehr erfolgt das Hinunterstossen von Vermögenswerten nach den Regeln der Vermögensübertragung gemäss Art. 69 ff. FusG. Dies wird künftig in vielen Fällen auch für die «Unternehmensaufteilung zur Seite» gelten<sup>205</sup>. Die Übertragung kann zivilrechtlich auch durch eine Sacheinlage oder einen Verkauf abgewickelt werden<sup>206</sup>.

Mit der Vermögensübertragung im Konzern gemäss Art. 24 Abs. 3<sup>quater</sup> StHG können, soweit ein Konzernverhältnis (insb. einheitliche Leitung) besteht, massgebliche Beteiligungen von mindestens 20 % oder Betriebe, Teilbetriebe sowie Gegenstände des betrieblichen Anlagevermögens zu den bisherigen Gewinnsteuerwerten auf eine andere inländische Gesellschaft übertragen werden. Zivilrechtlich ist dies beispielsweise durch einen Verkauf an die Schwester- oder die Muttergesellschaft, eine Vermögensübertragung auf die Schwester- oder die Muttergesellschaft (Art. 69 - 77 FusG) oder mittels Abspaltung auf die Schwestergesellschaft (Art. 29 lit. b FusG) möglich<sup>207</sup>.

Die Ausgliederung bzw. die Vermögensübertragung im Konzern ist lediglich dann steuerneutral und unter Art. 103 FusG zu subsumieren, wenn ein Betrieb, ein Teilbetrieb oder ein Gegenstand des betrieblichen Anlagevermögens (bzw. bei der Vermögensübertragung im Konzern zusätzlich eine Beteiligung von mindestens 20 %) auf eine inländische Tochtergesellschaft bzw. eine Konzerngesellschaft übertragen werden. Grundstücke können unter den für die Spaltung genannten Voraussetzungen zu einem Betrieb oder Teilbetrieb gehören<sup>208</sup>. Als Gegenstände des betrieblichen Anlagevermögens kommen auch Grundstücke in Betracht, wenn sie dem Betrieb unmittelbar oder mittelbar dienen, was auf Umlaufvermögen und finanzielles Anlagevermögen nicht zutrifft<sup>209</sup>. Somit können in bestimmten Fällen auch Grundstücke im dargelegten Sinne auf eine inländische Tochtergesellschaft oder Konzerngesellschaft übertragen werden<sup>210</sup>, ohne dass dabei Transaktionssteuern erhoben werden dürfen (vgl. Art. 103 FusG). Auf kantonaler Ebene bleibt die Versteuerung von stillen Reserven bei der Übertragung von Gegenständen des betrieblichen Anlagevermögens – somit auch für entsprechende Grundstücke – auf eine Holding-, Verwaltungs- oder gemischte Gesellschaft infolge steuersystematischer Realisation (Statuswechsel) vorbehalten<sup>211</sup>. Auch hier stellt sich die Frage, ob dem Erfordernis der steuerneutralen Umstrukturierung Genüge getan ist, damit das Transaktionssteuerverbot von Art. 103 FusG greift. Die steuersystematische Realisation ist jedoch zu unterscheiden vom Erfordernis der steuerneutralen Umstrukturierung gemäss Art. 103 FusG, weshalb die Erstere für die Anwendung von Art. 103 FusG nicht schädlich ist.

Werden bei der Vermögensübertragung im Konzern Beteiligungen von mindestens 20 % an einer Immobiliengesellschaft übertragen, ist Art. 103 FusG auch dann anwendbar, wenn bezüglich der Beteiligung nach kantonalem Handänderungssteuerrecht von einer wirtschaftlichen Handänderung auszugehen ist.

Durch den ausdrücklichen Verweis von Art. 103 FusG auf Art. 24 Abs. 3 lit. d und Abs. 3<sup>quater</sup> StHG ist bei der Ausgliederung oder bei der Vermögensübertragung im Konzern die Übertragung von inländischen Grundstücken möglich (welche wohl in den meisten Fällen durch

203 KS Umstrukturierungen, 61.

204 KS Umstrukturierungen, 60.

205 S. dazu REICH, Grundriss, 20 (insb. Fn 33).

206 Vgl. KS Umstrukturierungen, 60; ALTENBURGER/CALDERAN/LEDERER, N 1746.

207 KS Umstrukturierungen, 77.

208 Vgl. dazu oben, Abschn. 6.2.4.1; SPORI/MOSER, ZBJV 2004, 348f.; sowie in Art. 12 Abs. 4 lit. a StHG den analogen Verweis für das Grundsteuerrecht.

209 KS Umstrukturierungen, 70.

210 SPORI/MOSER, ZBJV 2004, 348f.

211 Art. 24 Abs. 3<sup>quater</sup> lit. b StHG; ALTENBURGER/CALDERAN/LEDERER, N 1708.

einen schlichten Kaufvertrag – bei dem der Kaufpreis dem Gewinnsteuerwert der Liegenschaft entspricht – abgewickelt wird)<sup>212</sup>, ohne dass noch echte Gebühren übersteigende Transaktionssteuern zulässig wären<sup>213</sup>.

### 6.2.4.3 Sperrfristverletzung bei Ausgliederung und Vermögensübertragung im Konzern

Weder bei der Ausgliederung noch bei der Vermögensübertragung im Konzern verweist Art. 103 FusG ausdrücklich auf die jeweilige fünfjährige Sperrfrist gemäss Art. 24 Abs. 3<sup>ter</sup> bzw. Art. 24 Abs. 3<sup>quinquies</sup> StHG. Die Anwendung von Art. 103 FusG hängt dennoch von der Beachtung der Veräusserungssperrfrist ab<sup>214</sup>, denn wenn die fünfjährige Sperrfrist nicht eingehalten wird, liegt für die direkten Steuern keine steuerneutrale Umstrukturierung vor. Beim fehlenden Verweis in Art. 103 FusG auf die jeweiligen Sperrfristbestimmungen handelt es sich demnach um ein redaktionelles Versehen. Dass Art. 103 FusG die Kantone noch weitergehend einschränkt, als es mit dem Verweis auf die steuerneutralen Umstrukturierungen bereits der Fall ist, ist nicht vertretbar, nachdem die kantonale Abgabe- und Steuerhoheit mit dem Erlass von Art. 103 FusG bereits strapaziert worden ist.

Bei Verletzung der Sperrfrist erfolgt die Besteuerung der stillen Reserven in der Regel nur anteilmässig, entsprechend der Quote der veräusserten Beteiligungsrechte bzw. der übertragenen Vermögenswerte<sup>215</sup>, ausnahmsweise aber auch gesamthaft<sup>216</sup>. Dagegen entfällt das Transaktionssteuerverbot gemäss Art. 103 FusG nur, wenn die steuerneutrale Umstrukturierung nicht mehr überwiegend gegeben ist.

## 6.3 Zusammenfassend: Rechtsfolge des Verweises von Art. 103 FusG

Die Rechtsfolge von Art. 103 FusG besteht darin, dass bei mittels steuerneutraler Umstrukturierungen im Sinne der direkten Steuern übertragenen Grundstücken ausser einer kostendeckenden Gebühr keine Transaktionssteuern erhoben werden dürfen. Dies gilt für die Kantone gemäss Art. 111 Abs. 3 FusG spätestens ab 1. Juli 2009. Dass anlässlich von Umstrukturierungen eine Befreiung von andern Steuern (z. B. der Verrechnungssteuer) erfolgen kann, ist für Art. 103 FusG nicht relevant.

Da der Befreiungstatbestand von Art. 103 FusG auf den steuerrechtlichen Umstrukturierungsbegriff verweist, fallen Umstrukturierungen, welche die Voraussetzungen für die Steuerneutralität bei den direkten Steuern nicht bzw. nicht mehr erfüllen, nicht unter Art. 103 FusG. Im Sinne eines Überblicks ist namentlich an folgende Fälle zu denken:

- kein Fortbestand der Steuerpflicht in der Schweiz (keine Steuerneutralität, soweit der Fortbestand der Steuerpflicht in der Schweiz nicht mehr gegeben ist);
- Übernahme anderer als der Einkommens- bzw. Gewinnsteuerwerte;
- ursprüngliche oder nachträgliche Verletzung des doppelten Betriebserfordernisses bei der Auf- und Abspaltung;
- ursprüngliche oder nachträgliche Verletzung des einfachen Betriebserfordernisses bei der Ausgliederung bzw. bei der Vermögensübertragung im Konzern;
- ursprüngliche oder nachträgliche Sperrfristverletzung bei der Ausgliederung und der Vermögensübertragung im Konzern.

Wenn steuerrechtlich insgesamt keine steuerneutrale Umstrukturierung (mehr) vorliegt, entfällt somit auch das Verbot gemäss Art. 103 FusG, wonach die Kantone auf dieser Transaktion keine Transaktionssteuern erheben dürfen. Dies ist beispielsweise dann der Fall, wenn bei der Vermögensübertragung im Konzern (Art. 24 Abs. 3<sup>quater</sup> StHG) die Veräusserungssperrfrist von fünf Jahren nicht eingehalten wird, weil innert dieser Frist die einheitliche Leitung aufgegeben wird. In diesem Fall ist gewinnsteuerlich über die gesamten stillen Reserven abzurechnen<sup>217</sup>, und die Anwendung von Art. 103 FusG entfällt vollumfänglich.

Sind die Kriterien einer steuerneutralen Umstrukturierung *teilweise* erfüllt, so dass nur quotal über die stillen Reserven abgerechnet werden muss, ist Art. 103 FusG anwendbar, wenn überwiegend (zu über 50 %) eine steuerneutrale Umstrukturierung vorliegt<sup>218</sup>. Wird im oben stehenden Beispiel nicht die einheitliche Leitung aufgegeben, sondern ein Teil der empfangenen Aktiven innert der Fünfjahresfrist veräussert, bleibt Art. 103 FusG anwendbar, wenn das Kriterium der steuerneutralen Umstrukturierung noch mehrheitlich (d. h. zu über 50 %) erfüllt ist.

212 SPORI/MOSER, ZBJV 2004, 349.

213 Bezüglich der Vermögensübertragung im Konzern bezeichnen SPORI/MOSER Art. 103 FusG für die Kantone als eine «bittere Pille»; s. SPORI/MOSER, ZBJV 2004, 307, 348 (insb. Fn 240).

214 ALTENBURGER/CALDERAN/LEDERER, N 1524; a. M. OESTERHELT, BS-Komm. Art. 103 FusG Rz 28ff. sowie hinsichtlich anderer,

indirekter Steuern (Stempelabgabe und Verrechnungssteuer) WEIDMANN, ST 2004, 989 ff.

215 KS Umstrukturierungen, 71, 82.

216 KS Umstrukturierungen, 81f.

217 KS Umstrukturierungen, 81f.

218 Vgl. oben, Abschn. 6.2.2., insb. auch Fn 190.

## 6.4 Bemessungsgrundlage

Der Kaufpreis bildet die Bemessungsgrundlage für die Handänderungssteuer<sup>219</sup>. Ähnliches gilt meist für kantonale Grundbuchgebühren<sup>220</sup>. Daran ändert sich durch den Verweis von Art. 103 FusG auf die direkten Steuern nichts.

## 7 Umsetzung und Anwendungsprobleme von Art. 103 FusG

### 7.1 Übergangsfrist und Grundfragen

Den Kantonen verbleibt eine Übergangsfrist von fünf Jahren ab Inkrafttreten des Fusionsgesetzes<sup>221</sup>, entsprechend bis 1. Juli 2009, um Art. 103 FusG ins kantonale Recht umzusetzen. Bis zu diesem Zeitpunkt bleibt es den Kantonen freigestellt, bestehende Transaktionssteuern auf Umstrukturierungen zu erheben, nicht aber, Verschärfungen einzuführen<sup>222</sup>.

Bezüglich des Stichtags des 1. Juli 2009 – sollte die Übergangsfrist von den Kantonen ausgeschöpft werden – stellt sich die Frage, welche Umstrukturierungshandlung hinsichtlich des Stichtags massgebend ist, ob beispielsweise der Handelsregistereintrag (vor oder nach dem 1. Juli 2009) oder der spätere Grundbucheintrag. Dies hängt nicht zuletzt von der kantonalen Steuer- und Gebührenordnung ab. Die Erhebung von Handänderungssteuern, bei welchen das Stichdatum der Handänderung auf dem Handelsregistereintrag beruht, ist mit Handelsregistereinträgen ab 1. Juli 2009 nicht mehr zulässig. Grundbucheinträge, welche gemäss dem Fusionsgesetz in der Regel innert einer dreimonatigen Frist nach der Umstrukturierung zu erfolgen haben<sup>223</sup>, sind von Transaktionssteuern auszunehmen, wenn der Grundbucheintrag nach dem 1. Juli 2009 erfolgt, selbst wenn der Handelsregistereintrag vor dem 1. Juli 2009 stattfand. Die kantonalen Regelungen sind in diesen Punkten entsprechend zu präzisieren.

Kantone, welche bereits eine selbständige Ausnahme von der Erhebung der Handänderungssteuer bei Umstrukturi-

erungen kennen, müssen den Ausnahmetatbestand, soweit er enger gefasst ist, an den Umstrukturierungsbegriff von Art. 103 FusG anpassen. Wurde bisher bei Umstrukturierungen ein privilegierter Steuersatz gewährt, wird spätestens ab 1. Juli 2009 eine volle Befreiung vorzusehen sein. Bei der Umsetzung gilt es weiter zu beachten, dass Art. 103 FusG weit formuliert ist und deshalb bei Umstrukturierungen auch die Handänderungssteuer für wirtschaftliche Handänderungen auf der Ebene der Anteilinhaber erfasst.

Wird das kantonale Recht nicht fristgerecht umgesetzt, ist Art. 103 FusG aufgrund der derogatorischen Kraft des Bundesrechts direkt anwendbar<sup>224</sup>. Der Kanton Zürich plant dem Vernehmen nach, Art. 103 FusG für die Grundbuchgebühren schon im nächsten Jahr umzusetzen<sup>225</sup>.

### 7.2 Praktikabilität des Verweises für die einzelnen Abgaben

#### 7.2.1 Bedeutung des Verweises für die Handänderungssteuern

Der Verweis von Art. 103 FusG auf die Umstrukturierungstatbestände der direkten Steuern ist für die meisten Kantone nichts Neues, sehen die entsprechenden Erlasse doch für Umstrukturierungstatbestände schon heute vielfach eine teilweise oder volle Befreiung von der Handänderungssteuer vor, meist ebenfalls mit einer weitgehenden Anlehnung an die steuerneutralen Umstrukturierungsvorgänge bei den direkten Steuern<sup>226</sup>.

#### 7.2.2 Bedeutung des Verweises für die Grundbuchgebühren

##### 7.2.2.1 Folgen der Abweichungen von Zivil- und Steuerrecht

Anders als bei den Handänderungssteuern präsentiert sich die Situation bei den Grundbuchgebühren, welche regelmässig an zivilrechtliche (grundbuchliche) Vorgänge anknüpfen. Das zeigt sich insb. darin, dass die im Zusammenhang mit dem Fusionsgesetz revidierte Verordnung betreffend das Grundbuch<sup>227</sup> ausschliesslich diejenigen Umgestaltungen behandelt, welche zivilrechtlich gemäss dem Fusionsgesetz vorgesehen sind. Somit stellt

219 Vgl. STEUERINFORMATIONEN, Die Handänderungssteuer, 25; HÖHN/WALDBURGER I, § 28 N 15 m. Vw.

220 So etwa im Kanton Zürich, vgl. § 25 Abs. 1 NotG sowie § 1 A Ziff. 2.2.1 NotGV.

221 Art. 111 Abs. 3 FusG; das FusG trat am 1. Juli 2004 in Kraft, AS 2004, 2654.

222 Vgl. OESTERHELT, BS-Komm. Art. 103 FusG Rz 52 m. Vw.; s. generell für das StHG MEISTER, 77 ff.

223 Vgl. Art. 104 Abs. 1 FusG; eine umgehende Anmeldung ist in den Fällen von Art. 104 Abs. 2 FusG erforderlich.

224 Vgl. zum Ganzen auch OESTERHELT, BS-Komm. Art. 103 FusG Rz 51 ff.

225 Die Handänderungssteuer wurde im Kanton Zürich per 1. Januar 2005 abgeschafft.

226 Vgl. dazu REICH in REICH/DUSS, 259 iVm 214 Fn 64.

227 GBV vom 22. Februar 1910, SR 211.432.10; s. die Änderungen, welche aufgrund des FusG erfolgten, in AS 2004, 2688 ff.

sich bei den Grundbuchgebühren das Problem der Inkongruenz zwischen der Anknüpfung der Gebühren bei zivilrechtlichen Umgestaltungen und des nicht deckungsgleichen Befreiungstatbestands für Transaktionssteuern gemäss Art. 103 FusG, welcher auf den weiteren, steuerrechtlichen Umstrukturierungsbegriff verweist. Das Problem liegt darin, dass die Grundbuchämter bisher kaum gefordert waren zu beurteilen, bei welchen Transaktionen eine steuerprivilegierte Umstrukturierung vorliegt.

### 7.2.2.2 Veranschaulichung der praktischen Probleme am Beispiel der Fusion

Die Implikationen, welche der Verweis von Art. 103 FusG auf die steuerrechtlichen Umstrukturierungen für die Grundbuchgebühren haben kann, soll am Beispiel der Fusion von Kapitalgesellschaften, insb. der Absorption, veranschaulicht werden. Das Fusionsgesetz kennt in Art. 3 f. FusG lediglich die Absorptions- und Kombinationsfusion von verschiedenen Rechtsträgern. Fusionen gemäss Fusionsgesetz erfolgen mittels Universal-sukzession und werden deshalb auch als «echte» Fusion bezeichnet<sup>228</sup>.

Im Steuerrecht ist die Fusion weiter definiert, nämlich als ein Zusammenschluss mit Verschmelzung durch Übertragung sämtlicher Aktiven und Passiven einer oder mehrerer Gesellschaften auf eine andere Gesellschaft unter anschliessender oder gleichzeitiger Auflösung der übertragenden juristischen Person<sup>229</sup>. Somit wird im Steuerrecht unter Fusion nebst der «echten» Fusion, wie sie das Fusionsgesetz ausdrücklich regelt, eine Vielzahl von «unechten» Fusionstatbeständen subsumiert<sup>230</sup>, bei welchen eine Universal-sukzession fehlt, und statt dessen die Vermögensübertragung zivilrechtlich beispielsweise durch Singular-sukzession (Art. 181 OR) oder mittels partieller Universal-sukzession (Art. 67 - 77 FusG) bewerkstelligt wird<sup>231</sup>, unter anschliessender Liquidation der übertragenden Gesellschaft(en)<sup>232</sup>.

### 7.2.2.3 Rulingzwang?

Für die Grundbuchämter bedeutet der Verweis von Art. 103 FusG auf die steuerneutralen Umstrukturierungen, dass bei der Erhebung von Grundbuchgebühren,

welche nicht reinen Gebührencharakter haben, zu prüfen ist, ob die jeweilige Transaktion von Art. 103 FusG erfasst wird. Dies könnte zur Konsequenz haben, dass mit Blick auf die Grundbuchgebühren ein eigentlicher Rulingzwang entsteht. Die Befreiung von der Transaktionssteuer nach Art. 103 FusG wird nur gewährt, wenn mit einem Ruling für die direkten Steuern nachgewiesen wird, dass für die direkten Steuern eine steuerneutrale Umstrukturierung vorliegt. Ein solches Szenarium kann bei einem straffen Zeitbudget, wie es bei Umstrukturierungen oft gegeben ist, einen Nachteil bedeuten. Immerhin ist anzumerken, dass der Verweis auf die steuerneutralen Umstrukturierungen der direkten Steuern bei der Grundstücksgewinnsteuer zu funktionieren scheint, wo ebenfalls andere Zuständigkeiten bestehen als bei den direkten Steuern. Viel einfacher und verwaltungsökonomischer ist es jedoch, die Grundbuchgebühren ganz generell als reine Gebühren auszugestalten, so dass im Einzelfall gar nicht mehr geprüft werden muss, ob Art. 103 FusG anzuwenden ist, d. h., ob eine steuerneutrale Umstrukturierung im Sinne des Steuerrechts vorliegt oder nicht.

## 7.3 Nacherhebung von Handänderungsabgaben bei nachträglichem Entfallen der Voraussetzungen von Art. 103 FusG

Entfallen die Voraussetzungen von Art. 103 FusG, d. h., ist nachträglich das Kriterium der steuerneutralen Umstrukturierung gemäss Art. 103 FusG (überwiegend) nicht mehr gegeben<sup>233</sup>, kann streng genommen die mit Art. 103 FusG untersagte Handänderungssteuer bzw. der Steueranteil der Grundbuchgebühr nacherhoben werden. Bei der Grundbuchgebühr entfällt diese Möglichkeit, wenn der ganze Tarif als reiner Gebührentarif ausgestaltet wird.

Bei den direkten Steuern werden diesfalls die Einkommens- bzw. Gewinnsteuern im Nachsteuerverfahren erhoben<sup>234</sup>, bei Gefährdung des Steuersubstrats teilweise unter Sicherstellung<sup>235</sup> der und/oder mit einem erweiterten Haftungskreis<sup>236</sup> für die nachzuzahlenden Steuern.

Auch bei der Handänderungssteuer und teilweise bei der Grundbuchgebühr sollten die kantonalen Gesetzgeber

228 KS Umstrukturierungen, 27 f.; REICH, Grundriss, 15.

229 KS Umstrukturierungen, 29.

230 KS Umstrukturierungen, 29 f.; entsprechend ist das Steuerrecht nicht an die zivilrechtliche Würdigung gebunden.

231 KS Umstrukturierungen, 28; s. zur Singular-sukzession auch REICH, Grundriss, 16 f.

232 KS Umstrukturierungen, 29.

233 Vgl. dazu oben, Abschn. 6.1.1.2 sowie Abschn. 6.3.

234 Vgl. dazu beispielsweise KS Umstrukturierungen, 71, 82. Es ist anzunehmen, dass diese für das Bundessteuerrecht vorgesehene Regelung auch in den Kantonen umgesetzt wird. In bestimmten Fällen kann die Gesellschaft die Auflösung der stillen Reserven durch höhere Abschreibungen wettmachen, sofern diese geschäftsmässig begründet sind; vgl. dazu z. B. KS Umstrukturierungen, 82.

235 Vgl. dazu beispielsweise KS Umstrukturierungen, 69.

236 Vgl. dazu beispielsweise KS Umstrukturierungen, 78.

definieren, ob in solchen Fällen eine Nacherhebung der Handänderungssteuer oder des Steueranteils der Grundbuchgebühr möglich ist und wie eine allfällige Nacherhebung – evtl. mit nachträglicher (grundpfändlicher) Sicherung – rechtlich auszugestalten wäre.

## 8 Schlussbetrachtung

Art. 103 FusG untersagt den Kantonen spätestens ab 1. Juli 2009, bei Umstrukturierungen im Sinne der direkten Steuern kantonale oder kommunale Handänderungsabgaben zu erheben, soweit diese höher als kostendeckend sind. Art. 103 FusG erfasst deshalb zweifellos die eigentlichen Handänderungssteuern, welche in einigen Kantonen bei Umstrukturierungen immer noch teilweise oder voll erhoben werden.

Zu den Handänderungsabgaben zählen aber auch Grundbuchgebühren, soweit diese nicht nur kostendeckend sind. Zwar vertritt das Bundesgericht auch in neueren Entscheiden gelegentlich noch die befremdliche Auffassung, 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 ist<sup>237</sup>. Doch zeigt die neuere Rechtsprechung ebenfalls eine klare Tendenz, dass Gebühren, welche aufgrund von starren Promilletarifen erhoben werden, mit einem oberen Grenzbetrag versehen werden müssen. Wo dieser Grenzbetrag liegt, wurde soweit ersichtlich vom Bundesgericht noch nie statuiert. Obwohl es Kantone gibt, welche die Grenze bei CHF 50 000 setzen<sup>238</sup>, dürfte eine sachlich gerechtfertigte Obergrenze eher bei CHF 20 000 oder CHF 10 000 liegen. Dies selbst unter Berücksichtigung der Forderung, dass den Kantonen aufgrund von Art. 103 FusG, welcher die kantonale Steuer- und Gebührenhoheit bis zu einem gewissen Grad strapaziert, bei der Festlegung der auch noch künftig (d. h. nach dem 1. Juli 2009) zulässigen Gebühr ein gewisser Gestaltungsspielraum zuzugestehen sei.

Notariatsgebühren gelten – soweit höher als eine reine Gebühr – typischerweise nicht als Transaktionssteuern, welche (nur) beim Handwechsel von Liegenschaften anfallen. Bei Umstrukturierungen wird in der Regel auch kein eigentlicher Veräusserungsvertrag, sondern ein gesellschaftsrechtlicher Vertrag erstellt und öffentlich

beurkundet. Deshalb wird hier die Ansicht vertreten, dass Notariatsgebühren von Art. 103 FusG nicht tangiert werden. Dennoch ist es wünschenswert, dass sich auch die kantonalen Notariatsgebühren vermehrt am Kostendeckungsprinzip orientieren.

Der steuerrechtliche Umstrukturierungsbegriff, auf den Art. 103 FusG verweist, geht zum Teil über die im Zivilrecht, d. h. im Fusionsgesetz, vorgesehenen Umgestaltungen hinaus. Umgekehrt gelten gewisse Transaktionen, welche zivilrechtlich aufgrund des Fusionsgesetzes vollzogen werden können, nicht als steuerneutrale Umstrukturierungen. Diese Inkongruenz zwischen den gemäss Fusionsgesetz zulässigen Umgestaltungen einerseits und den steuerlich neutralen Umstrukturierungen andererseits kann sich vor allem bei den Grundbuchgebühren bemerkbar machen. Die Grundbuchämter waren bisher kaum gefordert festzustellen, in welchen Fällen eine steuerneutrale Umstrukturierung vorliegt, wie es Art. 103 FusG nun indirekt erfordert, basieren die grundbuchlichen Eintragungen doch generell auf zivilrechtlichen Vorgängen. Das Problem, dass die Grundbuchämter in Zukunft eruieren müssen, ob eine steuerneutrale Umstrukturierung vorliegt, kann dadurch behoben werden, dass der Gebührentarif generell auf das Kostendeckungsprinzip ausgerichtet wird, so dass die Grundbuchgebühren generell keinen Steueranteil mehr beinhalten. Diesfalls ist Art. 103 FusG bei allen grundbuchlichen Geschäften Genüge getan, ohne dass geprüft werden muss, ob eine steuerneutrale Umstrukturierung im Sinne des Steuerrechts vorliegt. Andernfalls ist davon auszugehen, dass bei Umstrukturierungen mit Blick auf die Grundbuchgebühren ein eigentlicher Rulingzwang für die direkten Steuern entstehen könnte, was bei einem straffen Zeitbudget, wie es bei Umstrukturierungen oft gegeben ist, einen Nachteil bedeuten würde.

Für die Umsetzung von Art. 103 FusG stellt sich auf Kantonsebene die Frage, wie Umstrukturierungen, deren Steuerneutralität nachträglich (überwiegend) entfällt, zu behandeln sind. Dabei ist beispielsweise bei der Vermögensübertragung im Konzern (Art. 24 Abs. 3<sup>quater</sup> StHG) an eine Verletzung der Sperrfrist oder die Aufgabe der einheitlichen Leitung zu denken. Solche Einschränkungen sind bei den Transaktionssteuern zu berücksichtigen, obschon Art. 103 FusG nicht direkt darauf (bei der Vermögensübertragung: nicht auf Art. 24 Abs. 3<sup>quinquies</sup>) verweist. Bei der Umsetzung gilt es weiter zu beachten, dass Art. 103 FusG weit formuliert ist und deshalb bei Umstrukturierungen auch die Handänderungssteuer für wirtschaftliche Handänderungen auf der Ebene der Anteilsinhaber erfasst.

Das Fusionsgesetz schafft mit Art. 103 FusG gewisse Erleichterungen. Musste der Pflichtige bisher in jedem

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

238 Vgl. dazu VGer BS 2. November 2001, BJM 2004, 71.

Kanton abklären, welche Handänderungs- und Gemengsteuern bei einer Umstrukturierung erhoben werden, wird er spätestens ab 1. Juli 2009 wissen, dass die Umstrukturierung nebst echten Gebühren weder eine Handänderungssteuer noch eine Grundbuchgebühr oder Grundstückgewinnsteuer auslöst. Die zu erwartenden Steuer ausfälle werden als eher gering eingeschätzt, da davon ausgegangen wird, dass viele Unternehmen bisher auf Umstrukturierungen, welche hohe Transaktionssteuern ausgelöst hätten, verzichtet haben.

## 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, Band I, 9. A., Bern/Stuttgart/Wien 2001 (zit.: I)  
– Steuerrecht, Band 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 Ergänzungsband, 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)
- LOCHER PETER, Steuerrechtliche Folgen des Fusionsgesetzes im Recht der direkten Steuern, Zur Einführung, ASA 71 (2002/03), 673 ff.
- 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. Teilband, Art. 1 - 7 ZGB, Zürich 1998 (zit.: ZH-Komm. Art. 6 ZGB)
- MEISTER THOMAS, Rechtsmittelsystem der Steuerharmonisierung, Bern/Stuttgart/Wien 1995
- NOBEL PETER, Der Vorentwurf zu einem Bundesgesetz über die Fusion, Spaltung und Umwandlung von Rechtsträgern (Fusionsgesetz), ZSR I 1998, 355 ff.
- 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 2005 (zit.: Oesterheld, BS-Komm. Art. 103 FusG)
- 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.

\*\* Gesamtverzeichnis für den 1. und den 2. Teil

REICH MARKUS/DUSS MARCO, Unternehmensumstrukturierungen im Steuerrecht, Basel/Frankfurt a. M. 1996

SANSONETTI PIETRO, Droits de mutation, ST 2004, 995 ff.

SCHMID HANS, Komm. Art. 6 ZGB, in: Heinrich Hon-sell/Nedim Peter Vogt/Thomas Geiser (Hrsg.), Bas-ler 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 Hon-sell/Nedim Peter Vogt/Thomas Geiser (Hrsg.), Bas-ler Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, Zivilgesetzbuch II, 2. A., Basel/Genf/München 2003 (zit.: BS-Komm., ZGB II, Art. 954)

SCHMID-TSCHIRREN CHRISTINA, Sachenrechtliche Aspek-te des Fusionsgesetzes, ZBGR 85 (2004), 228 ff.

SPORI PETER/MOSER MARTIN, Fusionsgesetz: Kongruen-zen und Inkongruenzen zwischen Zivil- und Steuer-recht, ZBJV 140 (2004), 301 ff.

WEIDMANN MARKUS, Die Neuregelung der steuerlichen Folgen von Restrukturierungen, Jusletter vom 7. Ju-ni 2004

– Keine Anwendung der Sperrfristenregelung der di-rekten auf die indirekten Steuern, ST 2004, 989 ff.

STEUERINFORMATIONEN, hrsg. von der Schweiz. Steuer-konferenz SSK, D Einzelne Steuern, Die Handände-rungssteuer (Stand der Gesetzgebung: 1. Januar 2004), Informationsstelle für Steuerfragen, Bern 2003

## Materialien und Kreisschreiben\*\*\*

BERICHT DER ARBEITSGRUPPE STEUERN BEI UMSTRUKTU-RIERUNGEN, vom 12. Juni 1996, aktualisierte Fas-sung vom August 1997, Berichterstattung durch Conrad Stockar in ST 1998, 51 ff.

BOTSCHAFT zum Bundesgesetz über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung (Fusions-gesetz; 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](http://www.vpb.admin.ch/deutsch/doc/63/63.83.html); zit.: Gutachten BJ)

KS Umstrukturierungen, Kreisschreiben Nr. 5 der Eidg. Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundes-steuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben, be-treffend Umstrukturierungen, vom 1. Juni 2004

---

\*\*\* Gesamtverzeichnis für den 1. und den 2. Teil

Praxis-Forum

# Mehrwertsteuerliche Aspekte von Umstrukturierungen und Unternehmensverkäufen

Möglichkeiten und Grenzen des Meldeverfahrens gemäss Art. 47 Abs. 3 MWSTG

Dr. phil. I et lic. oec. Philip Robinson/Lic. iur. Susanne Leber



*Philip Robinson, Dr. phil. I et lic. oec., dipl. Steuerexperte, Partner, Leiter Indirekte Steuern Schweiz, Ernst & Young AG, Zürich; Mitglied der Fachgruppe Steuern und des Kompetenzzentrums MWST der Treuhänderkammer*



*Susanne Leber, lic. iur., Rechtsanwältin, Vizedirektorin, Ernst & Young AG, Bern*

## Inhalt

1	<b>Einleitung</b>	4	<b>Spezialfragen bei Verkäufen von Unternehmen und ihrer Bestandteile</b>
2	<b>Gesetzliche Grundlagen</b>	4.1	<b>Vorbemerkung</b>
2.1	<b>Vorbemerkung</b>	4.2	<b>Verkaufstransaktionen mit Aktiven und Passiven (Asset Deals)</b>
2.2	<b>Meldeverfahren (Art. 47 Abs. 3 MWSTG)</b>	4.3	<b>Verkaufstransaktionen mit Beteiligungsrechten (Share Deals)</b>
2.3	<b>Gruppenbesteuerung (Art. 22 MWSTG)</b>	4.4	<b>Kaufpreismechanismen und nachträgliche Zahlungen</b>
2.4	<b>Übertragungen von Beteiligungsrechten als von der Steuer ausgenommene Umsätze (Art. 18 Ziff. 19 MWSTG)</b>	5	<b>Möglichkeiten und Grenzen des Meldeverfahrens</b>
2.5	<b>Steuersukzession (Art. 30 Abs. 2 MWSTG) und solidarische Haftung (Art. 32 MWSTG)</b>		<b>Literatur</b>
3	<b>Überblick über die Mehrwertsteuerfolgen bei Umstrukturierungen</b>		<b>Weisungen der ESTV</b>
3.1	<b>Vorbemerkung</b>		
3.2	<b>Umstrukturierungen mit Übertragung von Aktiven (und Passiven)</b>		
3.2.1	Erscheinungsformen		
3.2.2	Mehrwertsteuerpflicht/Vorsteuerabzug		
3.2.3	Bemerkungen		
3.3	<b>Umstrukturierungen mit Übertragung von Beteiligungsrechten</b>		
3.3.1	Erscheinungsformen		
3.3.2	Mehrwertsteuerpflicht/Vorsteuerabzug		
3.3.3	Bemerkungen		
3.4	<b>Umwandlungen ohne Änderung des Mehrwertsteuersubjektes</b>		
3.4.1	Erscheinungsformen		
3.4.2	Mehrwertsteuerpflicht/Vorsteuerabzug		
3.4.3	Bemerkungen		

## 1 Einleitung

Das schweizerische Mehrwertsteuerrecht kennt bekanntlich keine besonderen Besteuerungsnormen im Zusammenhang mit Umstrukturierungen. Es gibt insbesondere keine Steuerbefreiungen<sup>1</sup> oder Steueraufschübe<sup>2</sup> bei Umstrukturierungen. Einzig Art. 47 Abs. 3 MWSTG enthält einen Hinweis auf Umstrukturierungstatbestände und legt fest, dass die Steuerpflicht bei der Übertragung von Gesamt- oder Teilvermögen in solchen Fällen zwingend mittels Meldung zu erfüllen sei. Diese Bestimmung soll verhindern, dass hohe Steuerbeträge zunächst vom übertragenden Steuersubjekt als Umsatzsteuer entrichtet und anschliessend vom übernehmenden Steuersubjekt im Rahmen des Vorsteuerabzuges wieder geltend gemacht werden. Für die Steuerpflichtigen ergibt sich daraus ein Finanzierungsvorteil, und der Fiskus wird gegen Steuerverluste abgesichert, die entstehen, wenn die Steuer vom Übertragenden mit korrektem Beleg überwältzt, aber doch nicht entrichtet wird.<sup>3</sup>

Bei der Erarbeitung des Fusionsgesetzes gingen Bundesrat und Parlament offenbar davon aus, mit Art. 47 Abs. 3 MWSTG seien die mehrwertsteuerlichen Fragen im Zusammenhang mit Umstrukturierungen gelöst. Folglich enthält das Fusionsgesetz keine Anpassungen des Mehrwertsteuergesetzes.<sup>4</sup> Dies ist aus zwei Gründen zu bedauern: Zum einen kommt das Meldeverfahren iSv Art. 47 Abs. 3 MWSTG nur dann zur Anwendung, wenn das bei einer Umstrukturierung oder in anderen Zusammenhängen übertragene Gesamt- oder Teilvermögen steuerbare Komponenten umfasst. Für Umstrukturierungen, bei denen keine «steuerbaren» Aktiven übertragen werden – insbesondere also bei Umstrukturierungen durch Übertragung von Beteiligungsrechten – finden die üblichen mehrwertsteuerlichen Regeln Anwendung, was in manchen Fällen zu Vorsteuerkürzungen (also Steuerkosten) führt. Zum andern stimmt der Anwendungsbereich des Meldeverfahrens nur teilweise überein mit den Umstrukturierungstatbeständen des Fusionsgesetzes (bzw. der durch dieses Gesetz revidierten Steuergesetze).

Mit Bezug auf die letztgenannte Problematik nahm die ESTV einige wichtige und sinnvolle Anpassungen des einschlägigen Merkblattes vor<sup>5</sup>, doch fehlt für die Lösung der erstgenannten Problematik nach wie vor eine Grundlage, so dass bei Umstrukturierungen mit Beteiligungsübertragungen weiterhin systematisch Steuerkosten entstehen.

In der praktischen Umsetzung bleiben die mehrwertsteuerlichen Aspekte von Umstrukturierungen komplex und teilweise unklar. Ein Teil der Unklarheiten ergibt sich daraus, dass der mehrwertsteuerliche Reorganisationsbegriff<sup>6</sup> weiter gefasst ist als der Umstrukturierungsbegriff bei den übrigen Steuerarten. Insbesondere wird auch dann von einem Anwendungsfall des Meldeverfahrens ausgegangen, wenn «der Umfang oder die Tätigkeit(en) eines Unternehmens ganz oder teilweise ändern». Konsequenterweise findet das Meldeverfahren auch bei Verkaufstransaktionen zwischen unabhängigen Dritten Anwendung, soweit im Rahmen solcher Transaktionen (steuerbare) Gesamt- oder Teilvermögen übertragen werden.

Der vorliegende Beitrag vermittelt einen Überblick über die wesentlichen mehrwertsteuerlichen Regelungen, die im Zusammenhang mit Reorganisationen im oben dargelegten, weiten Sinne von Bedeutung sind. Zunächst werden die relevanten gesetzlichen Grundlagen dargelegt und kommentiert (Abschn. 2). Es folgt eine Würdigung der Auswirkungen dieser Regelungen bei Umstrukturierungen im engeren, d. h. fusionsgesetzlichen bzw. steuerrechtlichen Sinne (Abschn. 3). Schliesslich werden einige mehrwertsteuerliche Kernthemen im Zusammenhang mit Verkäufen von Unternehmen und ihrer Bestandteile erörtert (Abschn. 4). Abschliessend werden die Möglichkeiten und Grenzen des mehrwertsteuerlichen Meldeverfahrens – das die Klammer um den Beitrag bildet – zusammengefasst (Abschn. 5).

1 Wie dies z. B. Art. 5 Abs. 8 der Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (6. Mehrwertsteuer-Richtlinie) – vorsieht.

2 Ein Steueraufschub wäre im Bereich der Mehrwertsteuer auch systemfremd.

3 Das Vorsteuerabzugsrecht des Übernehmenden hängt üblicherweise nicht von der Frage ab, ob die Steuer tatsächlich entrichtet wurde, sondern nur von der Erfüllung der in Art. 38 MWSTG (SR 641.20) genannten Voraussetzungen. Art. 47 Abs. 3 MWSTG, der das Meldeverfahren in den Anwendungs-

fällen zwingend vorschreibt, gibt dem Fiskus nun die – von diesem auch wahrgenommene – Möglichkeit, dem Übernehmenden den Vorsteuerabzug trotz Erfüllung der Bedingungen von Art. 38 MWSTG zu verweigern (vgl. MB 11 Ziff. 3.2.6).

4 Vgl. dazu kritisch IVO P. BAUMGARTNER, Umstrukturierungen und Vermögensübertragungen im Mehrwertsteuerrecht, FStR 2001, 38 f.

5 Merkblatt Nr. 11, Übertragung mit Meldeverfahren (überarbeitete Neuauflage per 1.7.2004).

6 Im MB 11 wird der Terminus «Reorganisationstatbestand» verwendet und in Ziff. 2.5 definiert.

## 2 Gesetzliche Grundlagen

### 2.1 Vorbemerkung

Die Mehrwertsteuerfolgen der hier zu untersuchenden Reorganisationen bestimmen sich anhand des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (MWSTG) sowie der Verordnung zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer vom 29. März 2000. Die Mehrwertsteuererlasse werden durch unzählige Weisungen der ESTV konkretisiert. Diese Weisungen haben den Charakter von Verwaltungsverordnungen.

Das insbesondere aus zivilrechtlicher Sicht für Umstrukturierungen wichtige Fusionsgesetz<sup>7</sup> und seine Änderungen der direktsteuerlichen Erlasse sind unter bestimmten Voraussetzungen auch in mehrwertsteuerrechtlicher Hinsicht von Bedeutung.

Für die mehrwertsteuerliche Beurteilung von Umstrukturierungen und Unternehmensverkäufen sind neben den allgemeinen Regelungen zu subjektiver und objektiver Steuerpflicht, Verfahrensrecht usw. eine kleine Anzahl von spezifischeren Normen relevant. Sie werden nachfolgend im Sinne einer Auslegeordnung von geltendem Recht und publizierter Verwaltungspraxis dargestellt.

### 2.2 Meldeverfahren (Art. 47 Abs. 3 MWSTG)

Die Mehrwertsteuerpflicht wird grundsätzlich durch das Ausfüllen der Mehrwertsteuerabrechnung sowie die Bezahlung der berechneten Steuer an die ESTV erfüllt.<sup>8</sup> Unter bestimmten Voraussetzungen kann die Erfüllung der Mehrwertsteuerpflicht auch mittels Meldung an die Steuerbehörde erfüllt werden.<sup>9</sup> Anstelle der Zahlung der auf der Transaktion geschuldeten MWST meldet der Übertragende zusammen mit dem Übernehmenden die Transaktion bei der ESTV an (Meldeverfahren). Da der Übertragende keine Steuer zahlt, ist der Übernehmende auch nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt. Im Hinblick auf das Inkrafttreten des Fusionsgesetzes hat die ESTV ihre diesbezüglichen Weisungen überarbeitet und in der per 1. Juli 2004 geltenden Neuauflage des Merkblattes Nr. 11, Übertragung mit Meldeverfahren, publiziert. Das Meldeverfahren gelangt zur Anwendung, wenn die nachfolgenden Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind:

1. *Beiderseitige Mehrwertsteuerpflicht:* Sowohl der Übertragende als auch der Übernehmende müssen der schweizerischen Mehrwertsteuerpflicht unterliegen oder durch die geplante Übernahme der Unternehmung neu mehrwertsteuerpflichtig werden. Diese Voraussetzung kann allenfalls bei grenzüberschreitenden Umstrukturierungen, bei der Umstrukturierung kleiner Unternehmungen oder von reinen Holdinggesellschaften nicht erfüllt werden.
2. *Steuerbarkeit:* Es muss sich bei der Art der Transaktion um einen grundsätzlich steuerbaren Umsatz handeln. Veräusserungen von z.B. Beteiligungen oder Forderungen stellen von der Steuer ausgenommene Umsätze dar und können somit nicht über das Meldeverfahren abgewickelt werden. Ebenso fehlt bei der Übertragung von bisher im von der Steuer ausgenommenen Bereich gehaltenen Betriebs- und Anlagegütern (z.B. Liegenschaften) die Steuerbarkeit. Für die Versteuerung dieser Transaktionen kann auch nicht optiert werden.<sup>10</sup> Im Rahmen der Gruppenbesteuerung erzielte Innenumsätze unterliegen nicht der Steuer, womit das Meldeverfahren auf sie ebenfalls nicht anwendbar ist.<sup>11</sup>
3. *Vermögensseinheit:* Die Transaktion muss ein Gesamt- oder ein Teilvermögen betreffen. Ein Gesamtvermögen umfasst entweder alle Aktiven oder aber alle Aktiven und Passiven. Als Teilvermögen gilt, was aus Sicht des Übertragenden eine organische Einheit darstellt. Grundsätzlich werden als Teilvermögen ein in sich geschlossener Betriebsteil oder alle Aktiven der selben Kategorie (z.B. alle Lizenzrechte) betrachtet. Wird jedoch eine Transaktion als Fusion, Spaltung oder Vermögensübertragung gemäss Fusionsgesetz durchgeführt und entsprechend im Handelsregister eingetragen, betrachtet die ESTV die vorliegende Voraussetzung von vornherein als erfüllt.<sup>12</sup> Steuerrechtlich wird damit eine umfassende – d.h. die Mehrwertsteuer mit enthaltende – Steuerneutralität erzielt, indem die ESTV darauf hinweist, dass die Voraussetzung der Vermögensseinheit auch gegeben sei, wenn bei steuerneutralen Umstrukturierungen nach Art. 19 und 61 DBG auch nur ein einziger Vermögenswert übertragen wird.<sup>13</sup> Leitet sich die Anwendung des Meldeverfahrens aus der Steuerneutralität iSv Art. 19 bzw. 61 DBG ab, ist

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

8 Art. 46 f. MWSTG.

9 Rechtsgrundlage hierzu ist Art. 47 Abs. 3 MWSTG.

10 Art. 18 Ziff. 24 iVm Art. 26 MWSTG; kritisch zu dieser Auslegung der ESTV mit Bezug auf Liegenschaften: RUDOLF SCHUMACHER, Option im Würgegriff, ST 2004, 689.

11 MB 11 Ziff. 2.2.

12 MB 11 Ziff. 2.1 und 2.4.

13 Art. 19 und 61 Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG), SR 642.11, sowie MB 11 Ziff. 2.4.3.

aus Sicht der Mehrwertsteuer die Beurteilung im Zeitpunkt der Transaktion relevant; wird später eine Sperrfrist aus anderen Steuerarten verletzt, hat dies keine Neubeurteilung zur Folge.<sup>14</sup>

4. *Reorganisationstatbestand*: Die Transaktion muss im Rahmen einer Reorganisation (Gründung, Liquidation, Umstrukturierung) erfolgen. Eine solche liegt vor, wenn die Rechtsform, die Inhaber einer Personengesellschaft, der Umfang oder die Tätigkeit(en) eines Unternehmens ganz oder teilweise ändern. Die ESTV geht zudem davon aus, dass, wenn ein Gesamt- oder Teilvermögen im mehrwertsteuerrechtlichen Sinne übertragen wird, auch der Reorganisationstatbestand gegeben ist.<sup>15</sup> Damit erstreckt sich der Anwendungsbereich des Meldeverfahrens wie bereits einleitend dargelegt auch auf Verkaufstransaktionen zwischen unabhängigen Dritten.

Sind die erwähnten Voraussetzungen erfüllt, ist zwingend das Meldeverfahren durchzuführen. Es besteht kein Wahlrecht.<sup>16</sup> Die Meldung an die ESTV ist innert 30 Tagen nach der Übertragung mit dem Formular Nr. 764 vorzunehmen. Bei der Meldung von steuerprivilegierten Umstrukturierungen nach Art. 19 und 61 DBG ist der Buchwert, bei den übrigen Meldungen der effektive Übertragungswert einzusetzen.<sup>17</sup>

Im Grundsatz stellt das Meldeverfahren lediglich eine besondere Form der Steuerentrichtung dar, mit der impliziten Annahme, die (steuerbaren) Aktiven seien bei der Übertragung vollumfänglich besteuert worden, wobei das übernehmende Steuersubjekt den vollen Vorsteuerabzug geltend gemacht habe. Werden die übernommenen Aktiven in der Folge vom Übernehmenden ganz oder teilweise in einen Bereich übergeführt, der nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt (z.B. Verwendung für eine von der Steuer ausgenommene Tätigkeit), ist bei der Berechnung der geschuldeten Eigenverbrauchssteuer deshalb vom Übertragungswert zu Drittvergleichswerten auszugehen.<sup>18</sup>

Zu diesem an sich konsequenten Grundsatz gibt es eine in der Praxis sehr wichtige Ausnahme: Wird im Rahmen des Meldeverfahrens ein Gesamt- oder Teilvermögen

übertragen, dessen Bestandteile vom übertragenden Steuersubjekt gemischt verwendet worden sind (z. B. ein Bankbetrieb oder ein nur teilweise optiertes Immobilienportfolio), wird – sofern der Übernehmer die vormalige Nutzung des Übertragenden schlüssig nachweist – fingiert, dass die Übertragung lediglich im Umfang des vorher für steuerbare Zwecke genutzten Anteils besteuert worden sei (und der Übernehmende folglich nur in diesem Umfang einen Vorsteuerabzug geltend gemacht habe). Damit entfällt eine Eigenverbrauchssteuer beim Übernehmenden, sofern dieser das übernommene Gesamt- oder Teilvermögen mit den gleichen Nutzungsverhältnissen weiterführt. Zudem kann der Übernehmende bei einer späteren Nutzungsänderung bei der Berechnung der Eigenverbrauchssteuer oder ggf. bei der Ermittlung des Umfangs einer Einlagesteuerung gewissermassen in die Bemessungsgrundlage des Übertragenden eintreten. Bei der Planung und Umsetzung von Transaktionen ist zu beachten, dass die Anwendung dieser Ausnahmeregelung von der Einhaltung strenger formeller Bedingungen abhängig ist.<sup>19</sup> Es ist deshalb sehr zu begrüssen, dass die ESTV die Bereitschaft signalisiert, die relevanten Faktoren bereits im Zeitpunkt der Übertragung verbindlich zu bestätigen.<sup>20</sup>

Gemäss dem Wortlaut des einschlägigen Merkblattes kommt die dargelegte Ausnahmeregelung nur zum Tragen, wenn die übertragenen Aktiven vom Übertragenden gemischt verwendet worden sind. Nach der hier vertretenen Auffassung muss diese Regelung – mit Bezug auf die Übernahme der Bemessungsfaktoren für eine mögliche spätere Eigenverbrauchsbesteuerung beim Übernehmenden – auch dann beansprucht werden können, wenn der Übertragende die Aktiven vollumfänglich für steuerbare Zwecke verwendet hat.<sup>21</sup>

### 2.3 Gruppenbesteuerung (Art. 22 MWSTG)

Bei Anwendung der Gruppenbesteuerung können Personen mit Sitz oder Betriebsstätte in der Schweiz, die unter einheitlicher Leitung stehen, als ein einziges Steuersubjekt behandelt werden. Sie treten unter derselben Mehrwertsteuernummer auf; die Umsätze zwischen den Gruppenmitgliedern unterliegen als sog. Innenumsätze

14 MB 11 Ziff. 2.4.3 letzter Absatz.

15 MB 11 Ziff. 2.5 und 2.4 sowie Ausführungen in Tz 3 dieses Abschnitts.

16 Entscheid der Eidg. Steuerrekurskommission vom 12. August 2003, SRK 2003-018, VPB 68.18.

17 MB 11 Ziff. 3.1.

18 Vgl. MB 11 Ziff. 4.1 und 4.2. Je nach Sachlage erfolgt die Eigenverbrauchsbesteuerung auf der Basis von Art. 9 Abs. 1, 3 oder 4 MWSTG. Selbstverständlich gelten auch hier die üblichen Abschreibungsregeln von Art. 34 Abs. 1, 2 und 5 MWSTG.

19 MB 11 Ziff. 4, insbesondere Ziff. 4.2.

20 MB 11 Ziff. 4.2.1 letzter Absatz. Damit lässt sich v. a. das teilweise unlösbare Problem vermeiden, dass der Übernehmende in den Besitz der Akten des Übertragenden gelangen muss. Es wird sich noch zeigen müssen, in welcher Form die entsprechenden Eingaben an die ESTV zu gestalten sind.

21 Nach MB 11 Ziff. 4.2. iVm 4.1 scheint dem Übernehmer nur dann die Möglichkeit des vorsorglichen Nachweises der bisherigen Nutzungsverhältnisse gegeben zu sein, wenn der Übertragende die Gegenstände und Dienstleistungen nur teilweise oder überhaupt nicht für steuerbare Zwecke verwendet hat.

nicht der Steuer. Konsequenterweise findet das Meldeverfahren für Übertragungen innerhalb der Mehrwertsteuergruppe mangels Steuerbarkeit keine Anwendung.

Bei Übertragungen aus der Gruppe heraus bzw. in die Gruppe hinein erfolgt die mehrwertsteuerliche Beurteilung auf der Ebene des einzelnen Gruppenmitgliedes und nicht etwa aus Sicht der gesamten Gruppe. Das Meldeverfahren findet nur dann Anwendung, wenn ein (steuerbares) Gesamt- oder Teilvermögen von einem Gruppenmitglied auf ein Steuersubjekt ausserhalb der Mehrwertsteuergruppe übertragen wird. Scheidet hingegen ein Gruppenmitglied (z. B. eine Aktiengesellschaft) im Rahmen einer Beteiligungsveräusserung aus der Gruppe aus, wird – auf der Ebene desjenigen Mitgliedes der Gruppe, das die Aktien veräussert – ein von der Steuer ausgenommener Umsatz mit Beteiligungsrechten angenommen.<sup>22</sup>

#### 2.4 Übertragungen von Beteiligungsrechten als von der Steuer ausgenommene Umsätze (Art. 18 Ziff. 19 MWSTG)

Nach Art. 18 Ziff. 19 Bst. e MWSTG sind Umsätze aus dem Bereich des Geld- und Kapitalverkehrs, wie namentlich aus Kassa- und Termingeschäften, einschliesslich Vermittlung von Wertpapieren, Wertrechten und Derivaten sowie von Anteilen an Gesellschaften und anderen Vereinigungen, von der MWST ausgenommen. Aufwand für solche Umsätze ist nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt.<sup>23</sup> Die ESTV hat bezüglich dieser Geschäftsvorfälle ein dichtes Weisungswerk erarbeitet.<sup>24</sup>

Bei der Ausgabe von Aktien, Anleiheobligationen und Ähnlichem (wie z. B. Genossenschaftsanteilen oder Stammanteilen) handelt es sich gemäss den Weisungen der ESTV um von der Steuer ausgenommenen Umsatz.<sup>25</sup> Dieser muss beim Herausgeber nicht in die Berechnung der für die gemischte Verwendung verlangten Vorsteuerabzugskürzung miteinbezogen werden. Bisher konnten die mit der Ausgabe von Aktien resp. Anteilen im Zusammenhang stehenden direkt zuordenbaren Vorsteuern

nicht geltend gemacht werden. Dies hat die ESTV für die Zeit ab dem 1. Januar 2005 nun geändert.<sup>26</sup> Beim Handel mit Wertpapieren ist gemäss der ESTV zwischen dem Handel mit einzelnen Wertpapieren und dem Handel mit Beteiligungen zu unterscheiden, wobei hierfür auf die Verbuchung des Geschäftsvorfalles abzustellen ist.<sup>27</sup>

Der Verkauf von Beteiligungen stellt in jedem Fall einen von der Steuer ausgenommenen Umsatz dar, und die direkt zuordenbare Vorsteuer ist nicht abziehbar.<sup>28</sup> Bezüglich der nicht direkt dem Beteiligungsverkauf zuordenbaren Vorsteuer ist zu unterscheiden, ob die Verkäuferin – allenfalls neben anderen Tätigkeiten – das Halten von Beteiligungen zum Geschäftszweck hat. Ist dies der Fall, so ist der von der Steuer ausgenommene Umsatz aus dem Beteiligungsverkauf in die Berechnung für die Vorsteuerkürzung zufolge gemischter Verwendung einzubeziehen. Ist hingegen das Halten von Beteiligungen nicht Geschäftszweck der Verkäuferin, so ist der Umsatz aus dem Beteiligungsverkauf nicht in die Berechnung der Vorsteuerkürzung für die gemischte Verwendung einzubeziehen, falls es sich beim Verkauf um einen einmaligen Geschäftsvorfall (gemäss restriktiver Auslegung der ESTV einmal in fünf Jahren) handelt.<sup>29</sup>

Die beim Kauf von Wertschriften und Beteiligungen anfallende Vorsteuer (Anlageberatung, due diligence usw.) kann gemäss den Weisungen der ESTV nicht geltend gemacht werden, da die erworbenen Werte ihrerseits keine steuerbaren Umsätze generieren, sondern nur von der Steuer ausgenommene Umsätze resp. Nichtumsätze.<sup>30</sup>

#### 2.5 Steuersukzession (Art. 30 Abs. 2 MWSTG) und solidarische Haftung (Art. 32 MWSTG)

Wer ein Unternehmen mit Aktiven und Passiven übernimmt, tritt in die mehrwertsteuerrechtlichen Rechte und Pflichten des übernommenen Unternehmens ein. Der bisherige Steuerschuldner haftet mit dem neuen noch während zwei Jahren seit der Mitteilung oder Auskündigung der Übernahme solidarisch für die Steuerschulden,

22 Würde hier das Gruppenkonzept konsequent weitergedacht, handelte es sich um die Übertragung der einzelnen Aktiven (und Passiven) in der Bilanz der veräusserten Aktiengesellschaft, für die dann das Meldeverfahren zur Anwendung kommen müsste. Einer solchen Betrachtungsweise steht nicht nur die etablierte Praxis der ESTV entgegen, sondern wohl auch Art. 22 Abs. 2 MWSTG, der die Wirkungen der Gruppenbesteuerung auf die Innenumsätze beschränkt.

23 Art. 18 Ziff. 19 Bst. e und Art. 17 MWSTG.

24 Wider Erwarten finden sich diese Weisungen nicht in der Branchenbroschüre der ESTV für den Finanzbereich, sondern in der SpB Nr. 06, Kürzung des Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung, September 2000 (SpB 06).

25 SpB 06 Ziff. 1.2.2.2.

26 SpB 06 Ziff. 1.2.2.2; seit dem 1. Januar 2005 ist der Abzug der im Rahmen von Kapitalerhöhungen angefallenen direkt zuordenbaren Vorsteuer möglich; vgl. SpB Nr. 610.526-01, Praxisänderungen ab 1. Januar 2005, November 2004 (SpB Praxisänderungen ab 1. Januar 2005) Ziff. 2.4.

27 SpB 06 Ziff. 1.2.2.7.

28 SpB 06 Ziff. 1.2.2.7.

29 SpB 06 Ziff. 1.2.2.7.

30 SpB 06 Ziff. 1.2.2.3 Bst. a und 7.6.1.

welche vor der Übernahme entstanden sind.<sup>31</sup> Gemäss Rechtsprechung der Eidg. Steuerrekurskommission tritt eine solche Steuersukzession nur ein, wenn die gesamte Unternehmung mit allen Aktiven und Passiven übernommen wird und das bisherige Unternehmen im Handelsregister gelöscht wird.<sup>32</sup>

Das Mehrwertsteuergesetz bezeichnet verschiedene Personen (z. B. Teilhaber an Personengesellschaften, Liquidatoren usw.), die zusammen mit dem Steuerpflichtigen für Mehrwertsteuerschulden solidarisch mithaften. Insbesondere haftet jede an einer Gruppenbesteuerung beteiligte natürliche oder juristische Person oder Personengesamtheit für sämtliche von der Gruppe geschuldeten Steuern.<sup>33</sup> Dies hat zur Folge, dass mit einem aus einer Besteuerungsgruppe heraus übernommenen Rechtsträger (z. B. bei einer Absorptionsfusion) durch die Steuersukzession die erwähnte Mithaftung für Steuerschulden der Besteuerungsgruppe mitübernommen wird.

### 3 Überblick über die Mehrwertsteuerfolgen bei Umstrukturierungen

#### 3.1 Vorbemerkung

Für Zwecke der mehrwertsteuerlichen Analyse können die verschiedenen Umstrukturierungsformen im Sinne des Fusionsgesetzes bzw. der davon beeinflussten Steuergesetze in drei Kategorien eingeteilt werden:

1. Vorgänge, bei denen *Aktiven (und gegebenenfalls Passiven)* übertragen werden: Unter diesem Titel werden nachfolgend solche Vorgänge subsumiert, bei denen sich unter den übertragenen Aktiven auch steuerbare Aktiven befinden, d. h. Aktiven, deren entgeltliche Übertragung in einer Einzelbetrachtung der Mehrwertsteuer unterliegen würde. Die unter diesem Titel angestellten Überlegungen gelten sinngemäss für jene Umwandlungsformen, bei denen auch aus Sicht der MWST von einer Übertragung von Aktiven (und Passiven) auf ein neues Subjekt ausgegangen wird (z. B. Umwandlung einer Einzelunternehmung in eine AG oder GmbH).
2. Vorgänge, bei denen nur *Beteiligungsrechte* übertragen werden: Bei diesen Vorgängen werden keine steuerbaren Aktiven übertragen. Werden zusammen

mit den Beteiligungsrechten auch andere nicht steuerbare Aktiven übertragen (z. B. Aktivdarlehen gegenüber Konzerngesellschaften), gelten die Überlegungen sinngemäss.

3. Vorgänge, bei denen von einer blossen *Änderung des Rechtskleides* eines Mehrwertsteuersubjektes ausgegangen wird.

Die drei Kategorien werden nachfolgend dargestellt.

#### 3.2 Umstrukturierungen mit Übertragung von Aktiven (und Passiven)

##### 3.2.1 Erscheinungsformen

Die *echte Fusion* basiert auf einer (Absorptionsfusion) oder zwei (Kombinationsfusion) Übertragungen von Aktiven und Passiven von der/den untergehenden Gesellschaft/en auf die übernehmende resp. die neue Gesellschaft, wobei in der Regel den Gesellschaftern der übertragenden Gesellschaft Anteils- oder Mitgliedschaftsrechte am übernehmenden Rechtsträger eingeräumt werden.<sup>34</sup> Auch die *Spaltung* in allen ihren Formen stellt eine Übertragung von Vermögensteilen dar, sei es auf eine oder mehrere übernehmende Gesellschaft/en, die bereits bestehen oder noch zu gründen sind. Auch hier erhalten die Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft Anteils- oder Mitgliedschaftsrechte der übernehmenden Gesellschaft.<sup>35</sup>

Sowohl bei der Fusion als auch bei der Spaltung müssen durch den übernehmenden Rechtsträger für die Gesellschafter des übertragenden Rechtsträgers die für den Tausch notwendigen Anteile bereitgestellt werden, sei es gestützt auf die eigene Gründung oder durch Kapitalerhöhung.<sup>36</sup> Bei der fusionsgesetzlichen *Vermögensübertragung* übertragen im Handelsregister eingetragene Gesellschaften und Einzelunternehmen ihr Vermögen oder Teile davon mit Aktiven und Passiven entgeltlich oder unentgeltlich auf einen anderen Rechtsträger.<sup>37</sup>

##### 3.2.2 Mehrwertsteuerpflicht/Vorsteuerabzug

Bei Übertragungen von Aktiven und Passiven ist – unabhängig davon, ob es sich um einen fusionsrechtlichen Sachverhalt handelt oder nicht – vorab zu klären, ob das Meldeverfahren Anwendung findet. Sind die Voraussetzungen<sup>38</sup> hierfür erfüllt, ist die Meldung an die ESTV zu veranlassen. Gemäss Weisung der ESTV ist dem Formu-

31 Art. 30 Abs. 2 MWSTG.

32 Entscheid der Eidg. Steuerrekurskommission vom 1. Juni 2004, SRK 2003-017, VPB 68.158; mit Verweis auf den Entscheid des Schweizerischen Bundesgerichts vom 22. März 1999 i. S. O. AG, 2A.66/1999, E 2.

33 Art. 32 Abs. 1 Bst. e MWSTG.

34 RUDOLF TSCHÄNI/ROBERTA PAPA, Basler Kommentar, N 1 ff. zu Art. 3 FusG.

35 Art. 29 FusG.

36 Art. 7 bis 10 und Art. 31, 33 und 34 FusG.

37 Art. 69 und 71 FusG.

38 S. oben, Abschn. 2.2.

lar eine Aufstellung der übertragenen Gegenstände und Dienstleistungen beizulegen, und zwar mit den massgeblichen Übertragungswerten und aufgeteilt in steuerbar und nicht steuerbar übertragene Vermögenswerte.<sup>39</sup> Da das Meldeverfahren grundsätzlich steuerbare Umsätze betrifft, sind entsprechende Aufwendungen vorsteuerabzugsberechtigt.

Die Herausgabe von Anteilen im Rahmen der Gründung resp. der Kapitalerhöhung stellt von der Steuer ausgenommenen Umsatz dar, der jedoch in die Berechnung der Kürzung der nicht direkt zuordenbaren Vorsteuer nicht miteinbezogen werden muss. Seit 1. Januar 2005 können auch die in diesem Zusammenhang anfallenden direkt zuordenbaren Vorsteuern geltend gemacht werden.<sup>40</sup>

Sofern sie unter Steuerpflichtigen vorgenommen werden und grundsätzlich steuerbare Umsätze darstellen, sind Vermögensübertragungen nach Fusionsgesetz mit dem Meldeverfahren abzuwickeln, und zwar auch dann, wenn der übertragende Rechtsträger keine Gegenleistung erhält.<sup>41</sup> Der Vorsteuerabzug für Aufwendungen bezüglich des Meldeverfahrens kann geltend gemacht werden. Umsätze aus nicht steuerbaren Vermögensübertragungen sowie aus Vermögensübertragungen durch nicht im Handelsregister eingetragene Steuerpflichtige müssen in der ordentlichen Quartalsabrechnung ihrer Natur gemäss deklariert und gegebenenfalls in die Berechnung des Vorsteuerkürzungsschlüssels miteinbezogen werden. Ein Abzug der Vorsteuer, die mit einer nicht steuerbaren Vermögensübertragung (z.B. Übertragung einer Beteiligung) in Zusammenhang steht, ist nicht möglich.

### 3.2.3 Bemerkungen

Aus der Tatsache, dass, obwohl das Meldeverfahren grundsätzlich nur steuerbare Transaktionen abdeckt, die ESTV im Rahmen der Meldung dennoch auch die Aufzählung der nicht steuerbar übertragenen Werte verlangt, ist u. E. der Schluss zu ziehen, dass die nicht steuerbar übertragenen Vermögenswerte in der ordentlichen Quartalsabrechnung nicht mehr zu deklarieren sind. Die separate Auflistung lässt zwar noch erkennen, dass das Meldeverfahren nach schweizerischem Mehrwertsteuerrecht – im Gegensatz zur 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie – zwar von einer Mehrheit von Umsätzen ausgeht<sup>42</sup>, doch kann nicht in Abrede gestellt werden, dass die ESTV durch die Integration der nicht steuerbaren Umsätze in die Meldung versucht, die Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens als einen einheitlichen Vorgang zu behandeln. Aufgrund der Einheitlichkeit und der Ausser-

ordentlichkeit des Vorgangs erachten wir es als angemessen, die im Rahmen der Übertragung mitgemeldeten, nicht steuerbaren Umsätze bei der jährlichen Berechnung des Vorsteuerkürzungsschlüssels nicht einzu beziehen.

## 3.3 Umstrukturierungen mit Übertragung von Beteiligungsrechten

### 3.3.1 Erscheinungsformen

Übertragungen von Beteiligungsrechten finden bei verschiedenen Formen der Umstrukturierung statt. Auf der Ebene der Beteiligten an umstrukturierten Personen- oder Kapitalgesellschaften ist beim überwiegenden Teil der Umstrukturierungsvorgänge mit Übertragungen von Beteiligungsrechten zu rechnen. Der klassische Fall ist dabei wohl der *Beteiligungstausch*, der – aus Sicht des Beteiligten – auch mit den im vorangehenden Abschnitt dargelegten Umstrukturierungen mit Übertragung von Aktiven und Passiven, wie echten Fusionen, verbunden ist. Ein typisches Beispiel für eine Umstrukturierung mit blosser Beteiligungsübertragung ist sodann die *Quasifusion*, bei der auch auf Ebene der (übernehmenden) Gesellschaft nur eine Beteiligungsübertragung stattfindet.

Über die genannten Beispiele hinaus sind aber auch bei echten Fusionen oder Spaltungen im zivilrechtlichen Sinne Konstellationen denkbar, in denen nur Beteiligungsrechte und ggf. andere aus Sicht der Mehrwertsteuer nicht steuerbare Aktiven übertragen werden. Zu denken ist etwa an die Spaltung einer Holdinggesellschaft oder die Absorption einer Holdinggesellschaft durch eine andere Gesellschaft.

### 3.3.2 Mehrwertsteuerpflicht/Vorsteuerabzug

Die Übertragung von Beteiligungsrechten gilt wie bereits dargelegt aus Sicht der Mehrwertsteuer als ausgenommener Umsatz, der folglich nicht der Steuer unterliegt. Für das übertragende Steuersubjekt – sowie aus Sicht der ESTV auch für das übernehmende Steuersubjekt – bedeutet dies, dass Vorsteuern, die direkt diesen ausgenommenen Umsätzen zugeordnet werden müssen, nicht im Rahmen des Vorsteuerabzuges geltend gemacht werden können. Dies führt bei einer Quasifusion beispielsweise dazu, dass sowohl bei den Beteiligten an der einzubringenden Gesellschaft – soweit sie überhaupt mehrwertsteuerpflichtig sind – als auch bei der empfangenden Gesellschaft systematisch mit Vorsteuerabzugskürzungen, also mit endgültigen Steuerkosten, zu rechnen ist.

39 MB 11 Ziff. 3.1.

40 S. oben, Abschn. 2.4.

41 MB 11 Ziff. 1.2 und 2.1.

42 IVO P. BAUMGARTNER, Anpassungen an das Fusionsgesetz im Bereich der MWST, ST 2004, 1034.

Diese systematische Belastung von Umstrukturierungsvorgängen würde sich noch erhöhen, wenn die ausgenommenen Umsätze aus solchen Beteiligungsübertragungen auch bei der generellen Kürzung der Vorsteuern zufolge gemischter Verwendung berücksichtigt werden müssten.<sup>43</sup>

### 3.3.3 Bemerkungen

Das Fusionsgesetz und die mit ihm geänderten direktsteuerlichen Erlasse wollen, dass Umstrukturierungen möglichst flexibel und den involvierten Interessen angepasst auch so einfach wie möglich und steuerneutral durchgeführt werden können.<sup>44</sup> Dieses Ziel sollte nicht scheitern, weil der mehrwertsteuerrechtliche Aspekt der Umstrukturierungen im Gesetzgebungsverfahren zwischen Stuhl und Bank gefallen ist.<sup>45</sup> Die Weisungen der ESTV sollten so gestaltet sein, dass die Mehrwertsteuer den Endkonsum belastet und nicht auf halbem Weg in den Unternehmungen als definitive Belastung (*taxe occulte*) stecken bleibt.<sup>46</sup> In diesem Sinne ist auch zu fordern, dass im Rahmen von Umstrukturierungen durch Übertragung von Beteiligungen die angefallene Vorsteuer geltend gemacht werden kann und der Beteiligungsumsatz nicht in die Berechnung für die Kürzung nicht direkt zuordenbarer Vorsteuern einbezogen werden muss, wenn und soweit die Geschäftstätigkeit des Unternehmens eine steuerbare ist.<sup>47</sup>

## 3.4 Umwandlungen ohne Änderung des Mehrwertsteuersubjektes

### 3.4.1 Erscheinungsformen

Die Umwandlung ist ein rein gesellschaftsinterner Vorgang, bei dem nach dem Grundprinzip der Freiheit von Wahl und Wechsel der Gesellschaftsform, unter Wahrung der rechtlichen und wirtschaftlichen Identität (Identitätsprinzip) sowie dem Grundsatz der mitgliedschaftlichen Kontinuität, nur das äussere Rechtskleid der Gesellschaft geändert wird.<sup>48</sup>

Zivilrechtlich werden grundsätzlich drei Arten von Umwandlungen unterschieden: die rechtsformwechselnde und die übertragende Umwandlung sowie die Umwandlung durch Veränderungen im Kreis der Gesellschafter.<sup>49</sup> Das Fusionsgesetz regelt heute den grössten Teil der Umwandlungssachverhalte. Zu beachten ist aber, dass z. B. die Einzelfirma und (abgesehen von der Vorsorgestiftung) die Stiftung sowie der nicht im Handelsregister eingetragene Verein durch das Umwandlungsrecht des Fusionsgesetzes nicht abgedeckt sind und zudem die mehrwertsteuerrechtlich relevante einfache Gesellschaft nicht in den sachlichen Geltungsbereich des Fusionsgesetzes fällt.<sup>50</sup> Damit laufen viele Umstrukturierungen neben den Regelungen ab, welche die ESTV für die MWST im Zusammenhang mit den fusionsgesetzlichen Sachverhalten vorsieht.

Eine *rechtsformändernde Umwandlung* liegt vor bei der Umwandlung von juristischen Personen in eine beliebige andere Körperschaft.<sup>51</sup> Da die bestehende Gesellschaft nur das Rechtskleid wechselt und kein weiterer Rechtsträger involviert ist, findet keine Übertragung von Rechten und Pflichten statt, und es wird kein Vermögen übertragen.<sup>52</sup> Unter den Sachverhalt der *übertragenden Umwandlung* fallen Umgestaltungen von Kollektiv- und Kommanditgesellschaften in Kapitalgesellschaften und Genossenschaften. Hier gehen die von den Gesellschaftern gesamthänderisch eingegangenen Rechte und Pflichten sowie das im Gesamteigentum der Gesellschafter stehende Vermögen der Kollektiv- resp. Kommanditgesellschaft auf die Kapitalgesellschaft resp. die Genossenschaft als Alleineigentümerin über.<sup>53</sup> Trotz dieses wesentlichen Unterschieds behandelt das Fusionsgesetz die rechtsformändernde und die übertragende Umwandlung gleich. Der Vollzug der Umwandlung geschieht in beiden Fällen durch blosse Änderung des Handelsregistereintrages.<sup>54</sup> Die *Umwandlung durch eine Veränderung des Kreises der Gesellschafter* betrifft die Umwandlung einer Kollektivgesellschaft in eine Kommanditgesellschaft und umgekehrt. Es handelt sich hier

43 Besonders gravierend könnte sich dies bei Grosstransaktionen auswirken, deren Volumen im Vergleich zu den ordentlichen steuerbaren Umsätzen der aufnehmenden Gesellschaft (aber u. U. auch einzelner Beteiligter) – einmalig – sehr hoch sein kann.

44 LUKAS MORSCHER, Basler Kommentar, N 5 zu Art. 1 FusG.

45 IVO P. BAUMGARTNER, Anpassungen an das Fusionsgesetz im Bereich der MWST, ST 2004, 1031 f.

46 DIEGO CLAVADETSCHER/PHILIP ROBINSON, Zehn Jahre Mehrwertsteuer in der Schweiz, ST 2004, 1147.

47 SpB Praxisänderungen ab 1. Januar 2005 Ziff. 2.4, per analogiam.

48 Art. 53 FusG und FLAVIO ROMERIO, Basler Kommentar, N 1 f. zu Art. 53 FusG.

49 FLAVIO ROMERIO, Basler Kommentar, N 9 zu Art. 53 FusG.

50 Art. 54 f., 78 ff., 97 und Art. 54 Abs. 5 FusG sowie Art. 1 FusG.

51 Art. 54 Abs. 1 und 4 FusG.

52 HANS CASPAR VON DER CRONE/ANDREAS GERSBACH/Franz J. KESSLER/MARTIN DIETRICH/KATJA BERLINGER, Das Fusionsgesetz, N 697.

53 FLAVIO ROMERIO, Basler Kommentar, N 9 zu Art. 53.

54 FLAVIO ROMERIO, Basler Kommentar, N 9 zu Art. 53.

um Fälle von Aus- und Eintritten in die erwähnten Personengesellschaften sowie die Veränderung des Haftungsumfanges von Personengeschaftern, welche durch die Umwandlungsbestimmungen des Fusionsgesetzes nicht geregelt werden.<sup>55</sup>

### 3.4.2 Mehrwertsteuerpflicht/Vorsteuerabzug

Da bei der *rechtsformändernden Umwandlung* das Rechtssubjekt erhalten bleibt und keine Vermögensübertragung – und folglich kein Umsatz – anfällt, ist diese Art der Umwandlung mehrwertsteuerrechtlich irrelevant. Bei der *übertragenden Umwandlung* hingegen geht das Vermögen der Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft von der Gesamtheit der Gesellschafter in das Alleineigentum der Kapitalgesellschaft resp. der Genossenschaft über. Dem Grundsatz nach liegt hier sehr wohl ein mehrwertsteuerrechtlich relevanter Sachverhalt vor. Angeregt durch das Fusionsgesetz, welches die rechtsformändernde und die übertragende Umwandlung gleich behandelt, geht die ESTV für die übertragende Umwandlung davon aus, dass kein Wechsel des Steuersubjekts stattfindet und der Vermögensübergang von der Gemeinschaft der Gesellschafter auf die Alleineigentümerin keinen mehrwertsteuerrechtlich relevanten Sachverhalt darstellt.<sup>56</sup> Die ESTV geht noch weiter, indem sie alle nach Fusionsgesetz möglichen Umwandlungen – auch solche, die nicht über die fusionsgesetzlichen Umwandlungsbestimmungen abgewickelt werden – mehrwertsteuerrechtlich «umwandlungsprivilegiert» behandelt. Die Umwandlungen von Kollektiv- in Kommanditgesellschaften und umgekehrt werden damit mehrwertsteuerrechtlich ebenfalls begünstigt behandelt.<sup>57</sup>

Für die vorgehend erwähnten Sachverhalte ist gestützt auf die Weisungen der ESTV davon auszugehen, dass mehrwertsteuerrechtlich kein Umsatz vorliegt und folglich keine Deklaration in der Quartalsabrechnung vorzunehmen und kein Meldeverfahren durchzuführen ist. Da im Rahmen der Umwandlung – obwohl das Steuersubjekt dasselbe bleibt – Gründungskosten anfallen, welche seit dem 1. Januar 2005 vorsteuerabzugsberechtigt sind, müssen u. E. auch die entsprechenden anderen mit der Umwandlung zusammenhängenden Aufwendungen (z. B. Beratung) zum Vorsteuerabzug berechtigen, wenn und soweit das umgewandelte Unternehmen durch seine Geschäftstätigkeit steuerbare Umsätze erzielt.<sup>58</sup>

Das umgewandelte Rechtssubjekt behält die bisherige Mehrwertsteuernummer, die Abrechnungsart, die Abrechnungsmethode sowie allfällige Optionen bei. Die Umwandlung muss unter Beilage des entsprechenden Handelsregisterauszugs innert 30 Tagen nach Eintragung in das Handelsregister an die ESTV gemeldet werden, damit der MWST-Registereintrag berichtigt werden kann. Da die Umwandlung eine Änderung der Rechtsform beinhaltet, müssen die Lieferanten und Dienstleistungserbringer der umgewandelten Gesellschaft benachrichtigt werden, damit die Vorsteuerkonformität der Kreditorenrechnungen gewährleistet wird.

Für mehrwertsteuerrechtlich nicht privilegierte Umwandlungen (Einzelfirmen, einfache Gesellschaften, Stiftungen [ohne Vorsorgestiftungen], im Handelsregister nicht eingetragene Vereine usw.) ist im Einzelnen abzuklären, welche mehrwertsteuerrechtlich relevanten Transaktionen sie enthalten.

### 3.4.3 Bemerkungen

Es wird begrüsst, dass die ESTV im MB zum Meldeverfahren auch erklärt, wann dieses nicht zur Anwendung gelangt und dabei den Umwandlungsbegriff sehr weit auslegt. Da der im MB verwendete Umwandlungsbegriff nicht nur die rechtsformändernden Umwandlungen beinhaltet, wäre es zweckmässig, den Titel der entsprechenden Ziffer des involvierten Merkblattes zu korrigieren.<sup>59</sup> Geschätzt würde ein klarer Hinweis der ESTV auf die Vorsteuerabzugsberechtigung für die im Zusammenhang mit der Umwandlung stehenden Aufwendungen.

## 4 Spezialfragen bei Verkäufen von Unternehmen und ihrer Bestandteile

### 4.1 Vorbemerkung

Unternehmen oder Unternehmensteile betreffende Verkaufstransaktionen zwischen unabhängigen Dritten sind im Grundsatz unter Anwendung derselben mehrwertsteuerlichen Bestimmungen wie die vorstehend dargestellten Umstrukturierungsvorgänge zu würdigen. Im Vordergrund steht auch hier die Unterscheidung zwischen der Veräusserung von (steuerbaren) Aktiven und ggf. Passiven auf der einen und der Veräusserung von

55 Art. 55 FusG und FLAVIO ROMERIO, Basler Kommentar, N 9 zu Art. 53.

56 MB 11 Ziff. 5.2 und zugehörige Übersicht der nach Fusionsgesetz zulässigen rechtsformändernden Umwandlungen.

57 MB 11 Ziff. 5.2 und zugehörige Übersicht der nach Fusionsgesetz zulässigen rechtsformändernden Umwandlungen.

58 MB 11 Ziff. 5.2 sowie SpB Praxisänderungen ab 1. Januar 2005 Ziff. 2.4.

59 Die Überschrift von Ziff. 5.2 des MB 11 sowie der tabellarischen Darstellung sprechen nur von rechtsformändernden Umwandlungen, obwohl inhaltlich alle Arten der im Fusionsgesetz behandelten Umwandlungen abgehandelt werden.

Beteiligungsrechten auf der anderen Seite. Stärker als bei Umstrukturierungen – die häufig unter Nahestehenden stattfinden – stehen jedoch bei Verkaufstransaktionen Fragen im Vordergrund, die aus dem Interessengegensatz zwischen den Parteien hervorgehen, also z. B. Fragen nach dem steuerlichen Risiko des Meldeverfahrens, nach ökonomischem Wert bzw. Risiko von latenter Einlageentsteuerung bzw. Eigenverbrauchssteuer, nach Steuersukzession und Haftung, nach Gewährleistungen und Garantien mit möglichen späteren Zahlungsflüssen.

Die nachfolgenden Ausführungen sollen die Überlegungen zu den Umstrukturierungen im Sinne dieser zusätzlichen Themen in knapper Form ergänzen, mit dem Ziel einer Sensibilisierung der Akteure und ihrer Transaktionsberater für Mehrwertsteuerfragen im Zusammenhang mit Verkaufstransaktionen.

#### 4.2 Verkaufstransaktionen mit Aktiven und Passiven (Asset Deals)

Erfolgt eine Verkaufstransaktion mittels (entgeltlicher) Übertragung von Aktiven und ggf. Passiven (asset deal), ist anhand der bereits oben ausführlich erörterten Kriterien zu prüfen, ob das *Meldeverfahren* angewendet werden muss. Bei Transaktionen über ganze Unternehmen bzw. Unternehmensbereiche liegen bei asset deals grundsätzlich Anwendungsfälle für das Meldeverfahren vor; werden hingegen nur bestimmte Aktiven veräußert, ist insbesondere zu prüfen, ob ein Teilvermögen vorliegt oder eben nicht.<sup>60</sup> Dabei ist für beide Parteien – aufgrund einer je spezifischen Risikolage – wichtig, dass diese Frage vorgängig eindeutig geklärt oder mittels entsprechender vertraglicher Regelungen abgesichert ist: Der Verkäufer trägt bei der irrtümlichen Anwendung des Meldeverfahrens das Risiko, dass er zu einem späteren Zeitpunkt – z. B. in der Folge einer Kontrolle durch die ESTV – die Steuer auf der Übertragung der steuerbaren Aktiven noch entrichten muss, wobei eine nachträgliche Überwälzung dieser Steuer nicht sicher gelingen wird. Demgegenüber trägt der Käufer bei der irrtümlichen Unterlassung des Meldeverfahrens das Risiko, dass die im Rahmen der ordentlichen Abrechnung geltend gemachten Vorsteuern nicht anerkannt bzw. von der ESTV nachträglich wieder belastet werden.<sup>61</sup>

Bei asset deals zwischen unabhängigen Dritten dürften die Voraussetzungen für eine *Steuersukzession* iSv Art. 30 Abs. 2 MWSTG nur in Ausnahmefällen erfüllt sein.<sup>62</sup> Dennoch sollte der Käufer diese Frage bei Transaktionen über sämtliche Aktiven und Passiven eines verkaufenden Subjektes genau prüfen, insbesondere dann, wenn die Verkäuferin in der Folge aus der subjektiven Mehrwertsteuerpflicht ausscheidet.<sup>63</sup> In diesem Zusammenhang sei noch darauf hingewiesen, dass für Verkäufe (asset deals) durch Mitglieder einer Mehrwertsteuergruppe die Steuersukzession konsequenterweise zur Folge hätte, dass die Solidarhaftung aus Gruppenbesteuerung (Art. 32 Abs. 1 lit. e MWSTG) ebenfalls auf den Käufer übergeht.<sup>64</sup>

Will der Käufer im Hinblick auf geplante oder denkbare *spätere Umnutzungen* in die «Bemessungsgrundlage» des Verkäufers eintreten<sup>65</sup>, sind eindeutige Regelungen im Zeitpunkt der Vertragsverhandlungen zu empfehlen. Im Idealfall – und sofern ausreichend Zeit vorhanden ist – können die massgeblichen Parameter bereits zu diesem Zeitpunkt der ESTV zur Bestätigung vorgelegt werden, womit sich eine Übertragung von Akten an den Käufer vermeiden lässt. Ist dies nicht möglich, muss vertraglich sichergestellt sein, dass dem Käufer die erforderlichen Beweisunterlagen anlässlich einer späteren Umnutzung zur Verfügung stehen.<sup>66</sup>

#### 4.3 Verkaufstransaktionen mit Beteiligungsrechten (Share Deals)

Bei Transaktionen, die den Verkauf der Beteiligungsrechte an einem Unternehmen zum Gegenstand haben (share deals), liegt mehrwertsteuerlich aus Sicht des Verkäufers eine entgeltliche Veräußerung von Beteiligungsrechten vor, die von der Mehrwertsteuer ausgenommen ist. Dies hat zur Folge, dass der Verkäufer mindestens im Umfang der Vorsteuern auf Aufwendungen, die direkt im Zusammenhang mit dem Verkauf stehen, *Vorsteuerkosten* zu tragen hat. Je nach Sachlage führt der ausgenommene Umsatz überdies zu einer weiteren Vorsteuerkürzung infolge gemischter Verwendung.<sup>67</sup> Gemäss geltender Praxis der ESTV entstehen zudem auch beim Käufer Vorsteuerkosten, denn auch der Käufer darf die direkt im Zusammenhang mit dem – erfolg-

60 Die «Erledigung» dieser Frage durch Verweis auf das Fusionsgesetz bzw. auf Art. 19 bzw. 61 DBG entfällt bei Verkaufstransaktionen zwischen unabhängigen Dritten.

61 Dies ist gemäss der geltenden Fassung des MB 11 nur dann der Fall, wenn der Verkäufer die überwälzte Steuer nicht tatsächlich an den Fiskus abgeführt hat.

62 S. dazu die Ausführungen in Abschn. 2.5 dieses Beitrages.

63 Wie oben in Abschn. 2.5 dargelegt worden ist, ergibt sich aus der Rechtsprechung keine Antwort zu der Frage, ob der Weg-

fall der subjektiven Steuerpflicht des Verkäufers die Steuersukzession impliziert.

64 Zum Umfang dieser Haftung s. oben, Abschn. 2.5.

65 S. oben, Abschn. 2.2.

66 Dabei ist zu beachten, dass bei Immobilien der Zeithorizont für mehrwertsteuerlich relevante Umnutzungen bis zu 25 Jahre betragen kann, nämlich 20 Jahre «Abschreibungsdauer» plus 5 Jahre Verjährungsfrist für das letzte Jahr.

67 Ausführlicher oben, Abschn. 2.4.

reichen oder bloss geplanten – Erwerb von Beteiligungsrechten stehenden Vorsteuern nicht in Abzug bringen.<sup>68</sup>

Ist die mittels share deal veräusserte Gesellschaft ein selbständiges Mehrwertsteuersubjekt, ändert sich der mehrwertsteuerliche Status der Gesellschaft durch die Transaktion nicht. In der Regel wird der Kaufvertrag – analog zu anderen Steuerarten – eine *mehrwertsteuerliche Gewährleistung* des Verkäufers vorsehen. Hier ist zu beachten, dass die für die direkten Steuern übliche Verlängerung der Gewährleistungsfrist bis zum Zeitpunkt der definitiven Veranlagung für die Mehrwertsteuer zu kurz greift, da diese Steuer in aller Regel gar nie definitiv veranlagt wird. Deshalb sollte im Interesse des Käufers die Gewährleistungsfrist im Bereich der Mehrwertsteuer bis zum Eintreten der Verjährung der Steuerforderungen verlängert werden.<sup>69</sup> In jenen Fällen, in denen die erworbene Gesellschaft kein selbständiges Mehrwertsteuersubjekt ist, sondern Mitglied einer Mehrwertsteuergruppe, sollte sich die Käuferin zivilrechtlich gegen die Risiken aus der Solidarhaftung bei Gruppenbesteuerung absichern.<sup>70</sup>

#### 4.4 Kaufpreismechanismen und nachträgliche Zahlungen

Sowohl bei asset deals als auch bei share deals kommt es vor, dass der Käufer dem Verkäufer nicht nur einen einmaligen Kaufpreis als Entgelt für die Übertragung entrichtet, sondern später noch weitere Zahlungsflüsse zwischen den beiden Parteien folgen – und zwar teilweise auch vom Verkäufer an den Käufer. Die mehrwertsteuerliche Qualifikation der entsprechenden Zuflüsse sollte bereits bei der Vertragsgestaltung berücksichtigt werden, sei es, um die Frage der Überwälzung einer allfälligen Mehrwertsteuer auf solchen Zahlungen klar zu regeln, sei es um sicherzustellen, dass die vertraglichen Formulierungen aus mehrwertsteuerlicher Sicht eindeutig sind.

Grundsätzlich gibt es für nachträgliche Zahlungen drei denkbare Möglichkeiten der mehrwertsteuerlichen Qualifikation, die im Einzelfall auf ihre Angemessenheit zu prüfen sind:

- *Kaufpreisanpassung*: Ergibt sich eine Zahlung (des Käufers an den Verkäufer oder umgekehrt) aus ei-

nem vertraglich vereinbarten Kaufpreismechanismus, folgt die mehrwertsteuerliche Behandlung der zugrundeliegenden Transaktion. Bei share deals bedeutet dies eine nachträgliche Erhöhung bzw. Reduktion des von der Steuer ausgenommenen Umsatzes, ggf. mit nachträglicher Korrektur einer infolge gemischter Verwendung vorgenommenen Vorsteuerkürzung. Bei asset deals, die im Meldeverfahren abgewickelt worden sind, sollten solche Zahlungen ebenfalls ohne Entrichtung der Steuer erfolgen können. Gemäss der hier vertretenen Auffassungen sind solche Zahlungen zudem im Rahmen des Meldeverfahrens (bei dem auch die Kaufverträge vorzulegen sind) bereits angekündigt worden, so dass keine weiteren Deklarationspflichten gegeben sein sollten.

- *Schadenersatzzahlung*: Bei Zahlungen des Verkäufers an den Käufer, die sich aus vertraglichen Gewährleistungen und Garantien ergeben, lässt sich mehrwertsteuerlich argumentieren, es handle sich um Schadenersatzzahlungen.<sup>71</sup> Solche Zahlungen müssen vom Empfänger (Käufer) nicht versteuert werden; sie führen auch zu keinerlei Kürzung des Vorsteuerabzuges.
- *Sonstige Zahlung*: Lässt sich der Rechtsgrund von Zahlungen zwischen Verkäufern und Käufern aufgrund der Verträge und anderen Dokumente nicht eindeutig bestimmen, besteht das Risiko, dass der Zufluss beim Zahlungsempfänger als Entgelt für eine nicht näher definierbare Leistung qualifiziert wird. Dies hat in der Regel zur Folge, dass der Zufluss der Mehrwertsteuer zum Normalsatz unterliegt. Bei rechtzeitiger Berücksichtigung der mehrwertsteuerlichen Aspekte einer Transaktion sollte sich das Ausmass dieser unbestimmbaren Zahlungen reduzieren oder mindestens angemessen erkennen lassen.

## 5 Möglichkeiten und Grenzen des Meldeverfahrens

In jenen Fällen, in denen es Anwendung findet, nämlich bei steuerbaren Übertragungen von Gesamt- oder Teilvermögen im Rahmen von mehrwertsteuerlichen Reor-

68 Diese undifferenzierte Praxis muss nach der hier vertretenen Auffassung überdacht werden.

69 Die Praxis hat allerdings gezeigt, dass in gewissen Fällen die mehrwertsteuerlichen Risiken – mindestens theoretisch – so hoch waren, dass die Transaktion als Ganzes in Frage gestellt wurde.

70 Die weit gefasste Solidarhaftung bei Gruppenbesteuerung wird heftig kritisiert und ist von der ESTV als Problem erkannt worden. Gemäss Auffassung der ESTV bedarf es jedoch einer

Gesetzesänderung, um das Problem zu lösen. Es bleibt abzuwarten, ob eine solche Gesetzesänderung im Rahmen der Aufarbeitung des Postulates Raggenbass (vgl. dazu DIEGO CLAVADTSCHER/PHILIP ROBINSON, Zehn Jahre Mehrwertsteuer in der Schweiz, ST 2004, 1145) eingeleitet wird.

71 Je nach Ausgangslage kann dagegen argumentiert werden, es handle sich auch hier um nachträgliche Anpassungen (Reduktion) des Verkaufspreises.

ganisationstatbeständen, stellt das Meldeverfahren für die beteiligten Parteien in der Regel ein sinnvolles Instrument zur erleichterten Abwicklung solcher Vorgänge dar. Darüber hinaus bietet das Verfahren Finanzierungsvorteile, weil die Steuerbeträge (Umsatzsteuer beim Übertragenden bzw. Vorsteuerabzug beim Übernehmenden) nicht fließen und damit nicht vorübergehend beim Fiskus «angelegt» werden müssen.<sup>72</sup> Schliesslich kann das Meldeverfahren eine Anhebung der latenten Eigenverbrauchssteuer auf den übertragenen Aktiven verhindern, indem der Übernehmende unter gewissen Voraussetzungen in die (mehrwertsteuerliche) Bemessungsgrundlage des Übertragenden eintreten kann.

Die Grenzen des Meldeverfahrens, der einzigen «Umstrukturierungsnorm» im Mehrwertsteuerrecht, ergeben sich daraus, dass mit diesem Verfahren nur ein Teil der Umstrukturierungsformen geregelt wird. In jenen häufigen Fällen, in denen Umstrukturierungen durch die Übertragung von Beteiligungsrechten erfolgen<sup>73</sup>, fehlen besondere mehrwertsteuerliche Regelungen. Da Übertragungen von Beteiligungsrechten gemäss den aktuellen generellen Regeln als ausgenommene Umsätze gelten, führt dies bei vielen Umstrukturierungsvorgängen zu systematisch bedingten Steuerkosten in Gestalt nicht anrechenbarer Vorsteuern. Dieser Umstand, der den Zielsetzungen des Fusionsgesetzes und den daraus abgeleiteten steuerlichen Regelungen widerspricht, sollte im Rahmen von Anpassungen der Verwaltungspraxis der ESTV oder, soweit erforderlich, mittels Änderungen des Mehrwertsteuergesetzes korrigiert werden.

## Literatur

### Zitiert:

- BAUMGARTNER IVO P., Anpassungen an das Fusionsgesetz im Bereich der MWST, ST 2004, 1031 ff.  
 – Umstrukturierungen und Vermögensübertragungen im Mehrwertsteuerrecht, FStR 2001, 38 ff.  
 CLAVADETSCHER DIEGO/ROBINSON PHILIP, Zehn Jahre Mehrwertsteuer in der Schweiz, ST 2004, 1145 ff.  
 MORSCHER LUKAS, Art.1 FusG, in: Rolf Watter/Nedim Peter Vogt/Rudolf Tschäni/Daniel Daeniker (Hrsg.), Basler Kommentar, Fusionsgesetz, Basel 2005 (zit.: Basler Kommentar)

ROMERIO FLAVIO, Art.53 FusG, in: Rolf Watter/Nedim Peter Vogt/Rudolf Tschäni/Daniel Daeniker (Hrsg.), Basler Kommentar, Fusionsgesetz, Basel 2005 (zit.: Basler Kommentar)

SCHUMACHER RUDOLF, Option im Würgegriff, ST 2004, 689

TSCHÄNI RUDOLF/PAPA ROBERTA, Art.3 FusG, in: Rolf Watter/Nedim Peter Vogt/Rudolf Tschäni/Daniel Daeniker (Hrsg.), Basler Kommentar, Fusionsgesetz, Basel 2005 (zit.: Basler Kommentar)

VON DER CRONE HANS/GERSBACH ANDREAS/KESSLER FRANZ J./DIETRICH MARTIN/BERLINGER KATJA, Das Fusionsgesetz, Zürich 2004

### Nicht zitiert:

- CAMENZIND ALOIS, Die Umgestaltung von Unternehmen bei der MWST, ST 1995, 427 ff.  
 CAMENZIND ALOIS/HONAUER NIKLAUS/VALLENDER KLAUS A., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz (MWSTG), 2. A., Bern/Stuttgart/Wien 2003  
 CLAVADETSCHER DIEGO, Das mehrwertsteuerrechtliche Meldeverfahren – Ein Wolf im Schafspelz, ST 1998, 1157 ff.  
 LUTZ GEORG/ROBINSON PHILIP, Mehrwertsteuerfragen bei Umstrukturierungen und Käufen bei Unternehmungen, ST 1997, 120 ff.  
 MERZ MICHAELA/SCHAER MARTIN, Das Meldeverfahren der MWST bleibt eine Gefahrenzone, ST 2002, 1165 ff.  
 METZGER MARKUS, Das Fusionsgesetz und die Auswirkungen auf die MWST, StR 2004, 555 ff.  
 OERTLI MATHIAS/CHRISTEN THOMAS, Das neue Fusionsgesetz – Ein zivil- und steuerrechtlicher Überblick  
 – Fusion und Spaltung (Teil 1), ST 2004, 105 ff.  
 – Umwandlung und Vermögensübertragung (Teil 2), ST 2004, 219 ff.  
 PROD'HOM PER, The VAT issues regarding the holding and sale of shares, ST 2000, 1287 ff.  
 ROBINSON PHILIP/OBERHEID CRISTINA, Art.18 Ziff.19 MWSTG, in: mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000  
 ROUVINEZ JEAN-DANIEL, Art.47 MWSTG, in: mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000  
 SCHAFROTH GERHARD, Die Mehrwertsteuer bei Unternehmens-Umstrukturierungen, ST 2002, 963 ff.

72 Die Kehrseite dieser Medaille ist darin zu sehen, dass ein mehrwertsteuerlich unkundiger Käufer bei irrtümlichem Verzicht der Parteien auf das Meldeverfahren im schlimmsten Fall seinen Vorsteueranspruch verliert.

73 Dazu zählen auch echte Fusionen, wenn sie aus dem Gesichtspunkt der Beteiligten gewürdigt werden.

SPORI PETER/MOSER MARTIN, Fusionsgesetz: Kongruenzen und Inkongruenzen zwischen Zivil- und Steuerrecht, ZBJV 2004, 301 ff.

WENK THOMAS, Art. 32 MWSTG, in: mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000

### **Weisungen der ESTV**

Merkblatt Nr.11, Übertragung mit Meldeverfahren (überarbeitete Auflage per 1.7.2004, zit.: MB 11)

SpB Nr.06, Kürzung des Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung, September 2000 (zit.: SpB 06)

SpB Nr.610.526-01, Praxisänderungen ab 1.Januar 2005, November 2004 (zit: SpB Praxisänderungen ab 1. Januar 2005)

# Patronale Vorsorgebeiträge bei der Einkommens- und Quellensteuer

## Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit bei der Einkommens- und Quellensteuer – ein Vergleich

Dr. iur. Thomas Meister



Thomas Meister, Dr. iur., LL.M. (Tax), Rechtsanwalt, dipl. Steuerexperte, Dozent für Steuerrecht an der Universität St. Gallen, Partner, Walder Wyss & Partner, Zürich

### Inhalt\*

1	<b>Problematik</b>
2	<b>Anforderungen an die Vorsorgeeinrichtung</b>
3	<b>Gewinn- und Einkommenssteuer</b>
3.1	<b>Steuerliche Behandlung der Beiträge beim Arbeitgeber</b>
3.2	<b>Steuerliche Behandlung der Beiträge beim Arbeitnehmer</b>
3.2.1	Massgebender Bruttolohn im Allgemeinen
3.2.1.1	Bisherige Praxis
3.2.1.2	Neue Praxis
3.2.2	Vergleich mit den Sozialversicherungen
3.3	<b>Fazit</b>
4	<b>Quellensteuer</b>
4.1	<b>Steuerpflicht</b>
4.2	<b>Steuerobjekt und -bemessung</b>
4.2.1	Steuerbare Bruttoeinkünfte
4.2.2	Steuerbare Arbeitseinkünfte
4.2.3	Steuertarif und Pauschalierung der Abzüge
4.2.4	Korrektur der Pauschalierung (nachträgliche Tarifkorrektur)
4.2.4.1	Nicht pauschalierte Abzüge
4.2.4.2	Patronale Vorsorgebeiträge
4.2.4.3	Verwaltungspraxis
5	<b>Schlussfolgerungen</b>
	<b>Literaturverzeichnis</b>
	<b>Praxisanweisungen</b>

## 1 Problematik

Beiträge an Einrichtungen der beruflichen Vorsorge werden üblicherweise je zur Hälfte vom Arbeitgeber und vom Arbeitnehmer getragen. Dabei muss der Beitrag des Arbeitgebers mindestens gleich hoch sein wie jener des Arbeitnehmers. Mit dessen Einverständnis kann im Reglement der Vorsorgeeinrichtung jedoch ein höherer Beitrag des Arbeitgebers vorgesehen werden. Unter dieser Voraussetzung kann im Reglement der Vorsorgeeinrichtung sogar vorgesehen werden, dass der Arbeitgeber sämtliche Beiträge vollständig trägt<sup>1</sup>.

Bei einer solchen Vorsorgelösung stellt sich die Frage, ob und gegebenenfalls inwieweit dem Umstand der rein *patronalen Finanzierung* beim vom Arbeitgeber im Lohnausweis für die Zwecke der Einkommenssteuer zu bescheinigenden *Bruttolohn* Rechnung zu tragen ist<sup>2</sup>. Bei Arbeitnehmern ausländischer Staatsangehörigkeit, welche die fremdenpolizeiliche Niederlassungsbewilligung nicht besitzen, in der Schweiz jedoch steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt haben, stellt sich zudem die Frage, ob und gegebenenfalls inwieweit dem Umstand der rein patronalen Finanzierung beim vom Arbeitgeber

1 Art. 66 Abs. 1 Bundesgesetz über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BVG) vom 25. Juni 1982 (SR 831.40); Art. 331 Abs. 3 Obligationenrecht (Bundesgesetz betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches [Fünfter Teil: Obligationenrecht], OR) vom 30. März 1911 (SR 220).

2 Art. 43 Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) vom 14. Dezember 1990 (SR 642.11); § 136 Abs. 1 Bst. a Steuergesetz des Kantons Zürich (StG ZH) vom 8. Juni 1997 (GS ZH 631.1); Art. 125 Abs. 1 Bst. a Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 (SR 642.11).

\* Der Autor dankt Herrn lic. iur. HSG Fabian Stiefvater, dipl. Steuerexperte, und Frau lic. iur. HSG Isabelle Debrunner für die Sichtung des Materials und wertvolle Hinweise.

in der Quellensteuerabrechnung für die Zwecke der Quellensteuer auszuweisenden *Bruttoeinkünften* Rechnung zu tragen ist<sup>3</sup>. Dabei wird zu prüfen sein, ob der für die Zwecke der Einkommenssteuer zu ermittelnde Bruttolohn und die für die Zwecke der Quellensteuer zu ermittelnden Bruttoeinkünfte deckungsgleich sind und unter welchen Voraussetzungen bei der Quellensteuer allenfalls eine nachträgliche Tarifkorrektur (Aufrechnung) erfolgen kann.

## 2 Anforderungen an die Vorsorgeeinrichtung

Damit die Beiträge des Arbeitgebers zum Abzug von der Bemessungsgrundlage der Gewinnsteuer (juristische Personen) bzw. der Einkommenssteuer (selbständig erwerbstätige natürliche Personen)<sup>4</sup> und die Beiträge des Arbeitnehmers zum Abzug von der Bemessungsgrundlage der Einkommenssteuer<sup>5</sup> zugelassen werden, muss das Reglement der jeweiligen Vorsorgeeinrichtung bestimmten vorsorgerechtlichen Prinzipien genügen. Die Vorsorgeeinrichtung darf keine anderen Zwecke als den Vorsorgezweck verfolgen (Ausschliesslichkeit), und das Vorsorgereglement muss den Grundsätzen der Kollektivität (Solidarität), Planmässigkeit, Angemessenheit und Gleichbehandlung genügen<sup>6</sup>. Abzugsfähig sind nur Beiträge, die an steuerbefreite Vorsorgeeinrichtungen geleistet werden<sup>7</sup>.

## 3 Gewinn- und Einkommenssteuer

### 3.1 Steuerliche Behandlung der Beiträge beim Arbeitgeber

Genügt das Statut oder Reglement einer Vorsorgeeinrichtung den vorgenannten Anforderungen, ist es auch aus steuerlicher Sicht zu akzeptieren. Dies selbst dann, wenn das Statut oder Reglement vorsieht, dass die Beiträge rein patronal zu finanzieren sind<sup>8</sup>. Somit kann der Arbeitgeber Zuwendungen an Vorsorgeeinrichtungen zugunsten des eigenen Personals auch dann als geschäftsmässig begründeten Aufwand abziehen<sup>9</sup>, wenn er gemäss Statut oder Reglement in Abweichung von der (dispositiven) gesetzlichen Regelung die volle (oder eine andere über die 50:50-Regel hinausgehende) Beitragslast trägt<sup>10</sup>.

### 3.2 Steuerliche Behandlung der Beiträge beim Arbeitnehmer

#### 3.2.1 Massgebender Bruttolohn im Allgemeinen

Der Einkommenssteuer unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte<sup>11</sup>. Als Einkommen gelten auch Naturalbezüge jeder Art<sup>12</sup>. Zum Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit gehören namentlich Einkünfte aus privatrechtlichem oder öffentlich-rechtlichem Arbeitsverhältnis mit Einschluss der Nebeneinkünfte, wie Entschädigungen für Sonderleistungen, Provisionen, Zulagen, Dienstalters- und Jubiläumsgeschenke, Gratifikationen, Trinkgelder, Tantiemen und andere geldwerte Vorteile<sup>13</sup>.

Erbringt der Arbeitgeber einen Teil seiner Lohnzahlungen dadurch, dass er gewisse Kosten für einen Arbeitnehmer übernimmt, so gilt der Grundsatz, dass sämtliche Vergütungen, die ihren Grund im Arbeitsverhältnis ha-

3 Art. 32 Abs. 2 iVm Art. 37 Abs. 1 StHG; § 87 Abs. 1 iVm § 92 Abs. 1 StG ZH; Art. 83 Abs. 1 iVm Art. 88 Abs. 1 DBG.

4 Art. 81 Abs. 1 BVG.

5 Art. 81 Abs. 2 BVG.

6 Grundlegend: WOLFGANG MAUTE/MARTIN STEINER/ADRIAN RUFENER, *Steuern und Versicherungen*, 107 ff.; MARTIN STEINER, *Steuerliche Behandlung der beruflichen Vorsorge bei Unternehmen*, ST 1989, 137 - 141; MARTIN STEINER, *Überobligatorische berufliche Vorsorge und Steuerrecht*, StR 1989, 361 - 373; MARTIN STEINER, *Vorsorgerechtliche Grundsätze und steuerliche Behandlung der beruflichen Vorsorge*, SPV 1994, 65 - 67; GOTTHARD STEINMANN, *Steuerliche Behandlung der beruflichen Vorsorge bei der direkten Bundessteuer*, StR 1990, 469 - 485 (470 - 480); HEINZ WEIDMANN, *Die steuerliche Behandlung von Zuwendungen an patronale Personalvorsorgeeinrichtungen*, StR 1990, 107 - 115.

7 Art. 80 Abs. 2 BVG.

8 BGE vom 20. März 2002 (2A.404/2001), StR 2002, 488 - 493 (492 f.); MARTIN STEINER, *Überobligatorische Vorsorge*, StR

1989, 369 f.; GOTTHARD STEINMANN, *Steuerliche Behandlung der beruflichen Vorsorge bei der direkten Bundessteuer*, StR 1990, 476; HEINZ WEIDMANN, *Die steuerliche Behandlung von Zuwendungen an patronale Personalvorsorgeeinrichtungen*, StR 1990, 107 f.

9 Art. 9 Abs. 2 Bst. d und 25 Abs. 1 Bst. d StHG; §§ 31 Abs. 1 Bst. d und 65 Abs. 1 Bst. b StG ZH; Art. 33 Abs. 1 Bst. d und 59 Abs. 1 Bst. b DBG.

10 PETER AGNER/BEAT JUNG/GOTTHARD STEINMANN, *Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer*, Art. 27 Rz 4; PETER LOCHER, *Kommentar DBG*, I. Teil, Art. 27 Rz 57; MARKUS REICH/MARINA ZÜGER, in: *Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG)*, I/2a, Art. 27 Rz 47; HEINZ WEIDMANN, *Die steuerliche Behandlung von Zuwendungen an patronale Personalvorsorgeeinrichtungen*, StR 1990, 107.

11 Art. 7 Abs. 1 StHG; § 16 Abs. 1 StG ZH; Art. 16 Abs. 1 DBG.

12 § 16 Abs. 2 StG ZH; Art. 16 Abs. 2 DBG.

13 § 17 Abs. 1 StG ZH; Art. 17 Abs. 1 DBG.

ben und nicht Auslagenersatz darstellen, zum steuerpflichtigen Bruttolohn hinzuzurechnen sind. Auch Prämien, die der Arbeitgeber für Versicherungen des Arbeitnehmers übernimmt, bilden grundsätzlich Bestandteil des steuerpflichtigen Bruttolohns. Ebenso führt eine so genannte *Nettolohnvereinbarung* zur Aufrechnung der vom Arbeitgeber ausnahmsweise zugunsten eines Arbeitnehmers übernommenen (Arbeitnehmer-)Beiträge an AHV/IV/EO/ALV sowie der vom Arbeitgeber übernommenen, aber vom Arbeitnehmer geschuldeten Versicherungsprämien und Steuern. Entsprechend erhöht sich der steuerpflichtige Bruttolohn<sup>14</sup>.

### 3.2.1.1 Bisherige Praxis

Nicht in den Bruttolohn einzubeziehen und deshalb vom Arbeitnehmer auch nicht als Abzug vom Bruttolohn geltend zu machen waren bis vor Kurzem sämtliche vom Arbeitgeber übernommenen Arbeitnehmerbeiträge an die kollektive berufliche Vorsorge und an die obligatorische NBUV<sup>15</sup>. Insoweit galt unter dem alten Lohnausweis auch bei der freiwilligen Übernahme der Arbeitnehmerbeiträge durch den Arbeitgeber das «*Nettoprinzip*».

### 3.2.1.2 Neue Praxis

Gemäss der vor Kurzem von der Schweizerischen Steuerkonferenz/Eidg. Steuerverwaltung erlassenen Wegleitung zum Ausfüllen des Lohnausweises bzw. der Rentenbescheinigung vom 23. September 2004 sind die vom Arbeitgeber übernommenen Beiträge an Einrichtungen der kollektiven beruflichen Vorsorge, die nach Gesetz, Statut oder Reglement vom Arbeitnehmer geschuldet sind, im Lohnausweis unter Ziff. 7 «Andere Leistungen» zu deklarieren<sup>16</sup>. Entsprechend ist im Lohnausweis unter Ziff. 10 «Berufliche Vorsorge» der entsprechende Abzug zu deklarieren<sup>17</sup>. Von daher gilt unter dem neuen Lohnausweis bei der *freiwilligen* Übernahme der Arbeitnehmerbeiträge durch den Arbeitgeber das «*Bruttoprinzip*».

Diese von den Steuerbehörden im Rahmen der Diskussionen um den neuen Lohnausweis angekündigte Praxisänderung geht weiter, als vom BVG gefordert: Gemäss

Art. 81 Abs. 3 BVG sind vom Arbeitgeber lediglich die vom Lohn abgezogenen Beiträge im Lohnausweis anzugeben; andere Beiträge sind durch die Vorsorgeeinrichtungen zu bescheinigen.

Handelt es sich um eine rein patronal finanzierte Vorsorgeeinrichtung, wo gemäss Statut oder Reglement (zwingend) sämtliche Beiträge durch den Arbeitgeber zu tragen sind und keine Arbeitnehmerbeiträge erhoben werden, erfolgt auch im neuen Lohnausweis keine Deklaration, da es keinen Arbeitnehmerbeitrag zu deklarieren gibt. Entsprechend erhöht sich auch der unter Ziff. 8 «Bruttolohn total» im neuen Lohnausweis zu deklarierende Bruttolohn nicht. Dieses Ergebnis ist in sich stimmig. Bei rein patronal finanzierten Vorsorgeeinrichtungen kann der Arbeitgeber die gesamten Beiträge als geschäftsmässig begründeten Aufwand von der Bemessungsgrundlage in Abzug bringen. Demgegenüber kann der Arbeitnehmer die durch den Arbeitgeber geleisteten Beiträge nicht in Abzug bringen. Der Abzug kann nur (einmal) beim Arbeitgeber geltend gemacht werden; der Arbeitnehmer kann mangels eigener Beitragspflicht und eigenen Beitrags keinen entsprechenden Abzug geltend machen<sup>18</sup>.

### 3.2.2 Vergleich mit den Sozialversicherungen

Nicht anders verhält es sich bei den Sozialversicherungen. Zieht man die vom Bundesamt für Sozialversicherung erlassene Wegleitung über den massgebenden Lohn (WML) bei der AHV, IV und EO bei<sup>19</sup>, stellt man fest, dass die – bei rein patronal finanzierten Vorsorgeeinrichtungen – durch den Arbeitgeber (zwingend) getragenen Beiträge nicht in den massgebenden Lohn für die Bemessung der Sozialversicherungsabgaben einbezogen werden<sup>20</sup>, sofern jede zweckwidrige Verwendung ausgeschlossen ist und die entsprechende Vorsorgeeinrichtung den Grundsätzen der beruflichen Vorsorge entspricht (*Nettoprinzip*). Nur die von den Arbeitgebern nach Gutdünken (freiwillig) erbrachten Beiträge sowie reglementarische Sonderzuwendungen, mit denen nur einzelne Arbeitnehmer individuell begünstigt werden, gehören zum massgebenden Lohn (*Bruttoprinzip*)<sup>21</sup>.

14 ERICH BOSSHARD/PHILIP FUNK, *Steuroptimierte Gehaltsnebenleistungen*, 51 ff., insbesondere 54.

15 KONFERENZ STAATLICHER STEUERBEAMTER/EIDG. STEUERVERWALTUNG, *Erläuterungen zum Lohnausweis-Formular*, Ausgabe 1995, Rz 22. ERICH BOSSHARD/PHILIP FUNK, *Steuroptimierte Gehaltsnebenleistungen*, 51; BRUNO KNÜSEL, in: *Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG)*, I/2a, Art. 17 Rz 7.

16 SCHWEIZERISCHE STEUERKONFERENZ/EIDG. STEUERVERWALTUNG, *Wegleitung zum Ausfüllen des Lohnausweises bzw. der Rentenbescheinigung vom 23. September 2004*, Ausgabe 2005, Rz 36.

17 SCHWEIZERISCHE STEUERKONFERENZ/EIDG. STEUERVERWALTUNG, *Wegleitung* Ausgabe 2005 Rz 43.

18 Art. 9 Abs. 2 Bst. d StHG iVm Art. 81 Abs. 2 BVG; § 31 Abs. 1 Bst. d StG ZH iVm Art. 81 Abs. 2 BVG; Art. 33 Abs. 1 Bst. d DBG iVm Art. 81 Abs. 2 BVG.

19 BUNDESAMT FÜR SOZIALVERSICHERUNG, *Wegleitung über den massgebenden Lohn (WML) in der AHV, IV und EO*.

20 WML Rz 2162.

21 WML Rz 2166.

Werden alle Arbeitnehmer – sofern sie gemäss BVG obligatorisch zu versichern sind – in die Vorsorgeeinrichtung aufgenommen und trägt der Arbeitgeber gemäss Statut oder Reglement für alle Versicherten die gesamten (Arbeitnehmer-) Beiträge für die berufliche Vorsorge, kann eine zweckwidrige Verwendung der Beiträge oder eine individuelle Begünstigung der Versicherten zum Vornherein ausgeschlossen werden, und es gilt das Nettoprinzip.

### 3.3 Fazit

Sind die Beiträge an eine Einrichtung der kollektiven Vorsorge gemäss Statut oder Reglement (zwingend) vollständig (oder zumindest über die 50:50-Regel hinausgehend) vom Arbeitgeber zu tragen, so sind die vom Arbeitgeber übernommenen Beiträge beim Arbeitnehmer weder im Bruttolohn für die Zwecke der Einkommenssteuer noch im massgebenden Lohn für die Zwecke der Sozialversicherungsbeiträge zu berücksichtigen (Nettoprinzip). Der Arbeitgeber kann die von ihm entrichteten Beiträge als geschäftsmässig begründeten Aufwand in Abzug bringen.

## 4 Quellensteuer

### 4.1 Steuerpflicht

Ausländische Arbeitnehmer, welche die fremdenpolizeiliche Niederlassungsbewilligung nicht besitzen, in der Schweiz jedoch steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt haben, werden für Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit einem Steuerabzug an der Quelle unterworfen<sup>22</sup>. Dies trifft in erster Linie für Jahresaufenthalter (Ausländerausweis B), gewisse Kurzaufenthalter (Ausländerausweis L) und vorläufig aufgenommene Ausländer (Ausländerausweis F) zu<sup>23</sup>.

Charakteristisches Merkmal der Quellensteuer ist, dass der Schuldner einer Leistung, die für den Empfänger steuerbares Einkommen bildet, verpflichtet ist, von seiner Leistung die vom Empfänger darauf geschuldete Steuer direkt abzuziehen und der Steuerbehörde zu über-

weisen. Dem Schuldner obliegt somit die Aufgabe des Steuerbezugs. Der Schuldner ist für Einkünfte aus dem Arbeitsverhältnis idR der Arbeitgeber. Er hat die Pflicht<sup>24</sup>, bei Fälligkeit von Geldleistungen die vom Arbeitnehmer geschuldete Steuer zurückzubehalten, dem Steuerpflichtigen eine Aufstellung oder eine Bestätigung über den Steuerabzug auszustellen und die Steuern periodisch an die zuständige Steuerbehörde abzuliefern, mit ihr hierüber abzurechnen und ihr Einblick in alle relevanten Unterlagen zu gewähren<sup>25</sup>.

Die Quellensteuern dienen gemäss diesem gesetzlichen Konzept nicht nur der Sicherung des Steuerbezugs, sondern sind idR als *echte Quellensteuern* ausgestaltet und treten an die Stelle des ordentlichen Veranlagungs- und Bezugsverfahrens<sup>26</sup>. Für Quellensteuerpflichtige mit steuerrechtlichem Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz bleibt hingegen eine *nachträgliche ordentliche Veranlagung* vorbehalten, sofern die an der Quelle erfassten (Jahres-)Bruttoeinkünfte den Grenzbetrag von CHF 120 000 übersteigen<sup>27</sup>. Die nachfolgenden Ausführungen beziehen sich nur auf Personen, welche der echten Quellensteuer unterliegen, mithin auf Personen, denen eine Korrektur des pauschalen Steuerbezugs an der Quelle durch eine nachträgliche ordentliche Veranlagung von Gesetzes wegen versagt bleibt.

### 4.2 Steuerobjekt und -bemessung

#### 4.2.1 Steuerbare Bruttoeinkünfte

Die Quellensteuer wird von den Bruttoeinkünften berechnet<sup>28</sup>. Sie werden bei der Quellensteuer aus Praktikabilitätsgründen als Bemessungsgrundlage herangezogen<sup>29</sup>. Mit andern Worten: Es können keine organischen, anorganischen oder Sozialabzüge von den Bruttobeträgen abgesetzt werden<sup>30</sup>. Diese Abzüge sind im Tarif bereits berücksichtigt, da bei der Festsetzung der Steuertarife Pauschalen für Berufskosten und Versicherungsprämien sowie Abzüge für Familienlasten bereits mit eingerechnet werden<sup>31</sup>.

In der Bemessungsgrundlage für die Quellensteuer nicht enthalten ist der *Auslagenersatz*, welcher auch in der or-

22 Art. 32 Abs. 1 StHG; § 87 Abs. 1 StG ZH; Art. 83 Abs. 1 DBG.

23 Vgl. RAINER ZIGERLIG, Quellensteuern, in: Ernst Höhn/Peter Athanas, Das neue Bundesrecht über die direkten Steuern, 380f. (wobei die seither erfolgten Anpassungen im Ausländerrecht und, im Verhältnis zu den Mitgliedstaaten der EU, die Bilateralen Verträge II zu berücksichtigen sind).

24 Art. 37 Abs. 1 StHG; § 92 Abs. 1 StG ZH; Art. 88 Abs. 1 DBG.

25 PETER LOCHER, Kommentar DBG, II. Teil, Art. 88 Rz 8ff.

26 Art. 32 Abs. 1 sowie 35 Abs. 2 StHG; § 91 sowie 101 StG ZH; Art. 87 sowie 99 DBG.

27 Art. 32 Abs. 1 iVm Art. 34 Abs. 2 StHG; § 90 StG ZH; Art. 91 iVm Art. 93 Abs. 2 DBG. Art. 4 Abs. 1 Verordnung über die Quellensteuer bei der direkten Bundessteuer (Quellensteuerverordnung, QStV) vom 19. Oktober 1993 (SR 642.118.2) iVm Ziff. 2 Anhang QStV.

28 Art. 32 Abs. 3 StHG; § 88 StG ZH; Art. 84 Abs. 1 DBG.

29 PETER LOCHER, Kommentar DBG, II. Teil, Art. 84 Rz 2.

30 PETER LOCHER, Kommentar DBG, II. Teil, Art. 84 Rz 2.

31 Art. 33 Abs. 3 StHG; § 90 Abs. 1 StG ZH; Art. 86 Abs. 1 DBG.

dentlichen Veranlagung nicht zum steuerbaren Bruttolohn gerechnet wird<sup>32</sup>. Zudem sind bei Expatriates die für die Steuerberechnung massgebenden Bruttoeinkünfte um den *Pauschalabzug* für Expatriates zu kürzen<sup>33</sup>. Insofern erfolgt für Expatriates eine gesonderte pauschale Ermässigung der steuerbaren Bruttoeinkünfte ausserhalb des Tarifs<sup>34</sup>.

#### 4.2.2 Steuerbare Arbeitseinkünfte

Zu den quellensteuerpflichtigen Bruttoeinkünften gehören die Arbeitseinkünfte. Darin eingeschlossen sind alle aus dem Arbeitsverhältnis stammenden Nebeneinkünfte, wie Entschädigungen für Sonderleistungen, Provisionen, Zulagen, Dienstalters- und Jubiläumsgeschenke, Gratifikationen, Trinkgelder, Tantiemen und anderen geldwerten Vorteile<sup>35</sup>. Zu den quellensteuerpflichtigen Arbeitseinkünften gehören somit sämtliche Leistungen, welche auch im ordentlichen Veranlagungsverfahren als Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit im steuerpflichtigen Bruttolohn erfasst und folglich besteuert würden<sup>36</sup>. Was bei der Besteuerung im ordentlichen Verfahren somit als Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit im steuerbaren Bruttolohn erfasst wird, wird auch bei der Quellensteuer als steuerbare Arbeitseinkunft erfasst und durch Einschluss in die steuerbaren Bruttoeinkünfte besteuert<sup>37</sup>. Insofern besteht auf der Ebene des Bruttolohns (Einkommenssteuer) und der Bruttoeinkünfte (Quellensteuer) eine (gewollte) Symmetrie zwischen Einkommens- und Quellensteuer.

Übernimmt der Arbeitgeber anstelle des Arbeitnehmers weitere Leistungen – wie Prämien für Kranken-, Unfall-, Vorsorge- oder Hinterlassenenversicherungen oder die Bezahlung der Quellensteuer – so handelt es sich bei diesen Leistungen um zusätzliche Lohnbestandteile, die der Quellensteuer ebenfalls unterliegen<sup>38</sup>.

Übernimmt der Arbeitgeber solche, durch den Arbeitnehmer geschuldete Leistungen, führt dies sowohl bei der Quellensteuer als auch bei der Einkommenssteuer zu einer entsprechenden Erhöhung der Bemessungsgrundlage, nämlich der quellensteuerpflichtigen Bruttoeinkünfte beziehungsweise des steuerbaren Bruttolohns.

Im Unterschied zur freiwilligen Übernahme von verschiedenen Arbeitnehmerbeiträgen und andern vom Arbeitnehmer geschuldeten Leistungen stellen die vom Arbeitgeber gemäss Vorsorgestatut oder -reglement zwingend übernommenen Beiträge an die kollektive berufliche Vorsorge weder einen Teil des ordentlich zu versteuernden Bruttolohns noch der quellensteuerpflichtigen Bruttoeinkünfte dar. Selbst für die Bemessung der Sozialversicherungsabgaben stellen diese durch den Arbeitgeber gemäss Vorsorgestatut oder -reglement (zwingend) übernommenen Beiträge keinen im massgebenden Lohn zu berücksichtigenden Lohnbestandteil dar<sup>39</sup>.

#### 4.2.3 Steuertarif und Pauschalierung der Abzüge

Die Finanzdirektion des Kantons Zürich und die Eidg. Steuerverwaltung bestimmen die Höhe des Steuerabzuges an der Quelle entsprechend den für die Einkommenssteuer natürlicher Personen geltenden Steuersätzen<sup>40</sup>. Bei der Festsetzung der Steuertarife werden Pauschalen für Berufskosten und Versicherungsprämien sowie Abzüge für Familienlasten berücksichtigt<sup>41</sup>. Unter «Versicherungsprämien» werden Beiträge für Lebens-, Kranken- und private Unfallversicherungen<sup>42</sup> sowie auch die ordentlichen Beiträge an die gesetzlichen Sozialversicherungen der ersten und zweiten Säule<sup>43</sup> verstanden<sup>44</sup>. Die Aufzählung der im Tarif zu berücksichtigenden Abzüge ist abschliessend<sup>45</sup>. Mangels individueller Berücksichtigung sind in der Pauschale diejenigen Abzüge enthalten,

32 PETER LOCHER, Kommentar DBG, II. Teil, Art. 84 Rz 4.

33 Art. 4 Abs. 2 Bst. a iVm Abs. 4 Verordnung über den Abzug besonderer Berufskosten bei der direkten Bundessteuer von vorübergehend in der Schweiz tätigen leitenden Angestellten, Spezialisten und Spezialistinnen (Expatriates-Verordnung, ExpaV) vom 3. Oktober 2000 (SR 642.118.3).

34 PETER LOCHER, Kommentar DBG, II. Teil, Art. 84 Rz 4.

35 Art. 32 Abs. 3 StHG; § 88 Abs. 2 StG ZH; Art. 84 Abs. 2 DBG.

36 RAINER ZIGERLIG/GUIDO JUD, in: Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), I/2b, Art. 84 Rz 2; RAINER ZIGERLIG/ADRIAN RUFENER, in: Kommentar zum Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), I/1, Art. 32 Rz 7.

37 KONFERENZ STAATLICHER STEUERBEAMTER, Harmonisierte kantonale Quellensteuerordnung, 22.

38 RAINER ZIGERLIG/GUIDO JUD, in: Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), I/2b, Art. 84 Rz 2; RAINER ZIGERLIG/ADRIAN RUFENER, in: Kommentar zum Bundesgesetz

über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), I/1, Art. 32 Rz 7.

39 WML Rz 2166. Hingegen sind die Übernahme der Arbeitnehmerbeiträge für AHV/IV/EO/ALV sowie die Übernahme der durch den Arbeitnehmer geschuldeten Steuern (Nettolohnvereinbarung) im massgebenden Lohn zu berücksichtigen; vgl. dazu WML Rz 2079.

40 § 89 Abs. 1 StG ZH; Art. 85 Abs. 1 DBG; Art. 2 QStV.

41 § 90 Abs. 1 StG ZH; Art. 86 Abs. 1 DBG.

42 § 31 Abs. 1 Bst. g StG ZH; Art. 33 Abs. 1 Bst. g DBG.

43 § 31 Abs. 1 Bst. d und f StG ZH; Art. 33 Abs. 1 Bst. d und f DBG.

44 RAINER ZIGERLIG/GUIDO JUD, in: Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), I/2b, Art. 86 Rz 2.

45 PETER LOCHER, Kommentar DBG, II. Teil, Art. 86 Rz 2.

welche bei den (Quellen- und andern) Steuerpflichtigen typischerweise anfallen<sup>46</sup>. Aus diesem System ergeben sich Unebenheiten, da einige Steuerpflichtige tatsächlich höhere, andere tiefere Abzüge hätten, als in der Pauschale berücksichtigt werden. Steuerpflichtige mit geringeren Abzügen werden tendenziell begünstigt, während Steuerpflichtige mit höheren Abzügen tendenziell benachteiligt werden. Dies wird jedoch aus Gründen der Praktikabilität in Kauf genommen. Bei der echten Quellensteuer, wo keine nachträgliche ordentliche Veranlagung greift, führt dies zu einer definitiven Mehr- oder Minderbelastung. Eine *nachträgliche Tarifkorrektur* ist bei in der Pauschale berücksichtigten Abzügen grundsätzlich ausgeschlossen<sup>47</sup>.

#### 4.2.4 Korrektur der Pauschalierung (nachträgliche Tarifkorrektur)

##### 4.2.4.1 Nicht pauschalierte Abzüge

Jede Pauschalierung führt zu Gewinnern und Verlierern. Die Anwendung von pauschalierten Abzügen in einer grossen Zahl von Fällen anstelle genau ermittelter Abzüge im Einzelfall stellt eine Konzession an die Praktikabilität zulasten der Genauigkeit und Gleichbehandlung im Einzelfall dar. Sofern die der Typisierung fähigen Abzüge «richtig» pauschaliert werden, gewinnt der Fiskus in der Hälfte der Fälle (tatsächliche Abzüge sind höher als die pauschalierten), während die Steuerpflichtigen in der andern Hälfte der Fälle (tatsächliche Abzüge sind kleiner als die pauschalierten) gewinnen. Pauschalierte Abzüge lassen sich aber nur rechtfertigen, sofern von typischen Verhältnissen ausgegangen werden kann, die über den Einzelfall hinausgehen und eine unbestimmte Zahl von Pflichtigen gleichermaßen tref-

fen<sup>48</sup>. Von solchen typischen, der Pauschalierung zugänglichen Verhältnissen ging der Gesetzgeber wohl bei den gemäss Gesetz, Statuten oder Reglement geleisteten Einlagen, Prämien und Beiträgen zum Erwerb von Ansprüchen aus der Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung und Einrichtungen der beruflichen Vorsorge aus<sup>49</sup>.

Andere Abzüge sind in der Pauschale nicht berücksichtigt, weil sie sich wegen der Individualität des dahinterstehenden Lebensvorgangs einer Pauschalierung entziehen und typischerweise nur im Einzelfall gewährt werden können<sup>50</sup>. Dazu gehört unter andern der Abzug für Einlagen, Prämien und Beiträge zum Erwerb von vertraglichen Ansprüchen aus anerkannten Formen der gebundenen Selbstvorsorge (dritte Säule)<sup>51</sup>. Weitere in der Pauschale nicht berücksichtigte Abzüge gehören dazu<sup>52</sup>. Für die Geltendmachung dieser nicht pauschalierten Abzüge besteht im Bund eine entsprechende gesetzliche Grundlage<sup>53</sup>. Auch in den Kantonen sollten solche, nicht pauschalierte Abzüge zugelassen werden<sup>54</sup>. Insofern können in Fällen ohne nachträgliche ordentliche Veranlagung solche, nicht pauschalierten Abzüge im Einzelfall über eine nachträgliche Tarifkorrektur gewährt werden<sup>55</sup>.

##### 4.2.4.2 Patronale Vorsorgebeiträge

Wie bereits aufgezeigt, werden Vorsorgebeiträge an die zweite Säule durch die Pauschale erfasst<sup>56</sup>. Von der Pauschalierung profitieren in der Regel jüngere Arbeitnehmer, welche tatsächlich tiefe Beiträge zu entrichten haben, gegenüber älteren Arbeitnehmern, welche tatsächlich hohe Beiträge zu entrichten haben und insoweit durch die Pauschalierung benachteiligt werden. Ebenso profitieren in die Schweiz entsandte ausländische Arbeit-

46 RAINER ZIGERLIG/GUIDO JUD, in: Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), I/2b, Art. 86 Rz 2.

47 PETER AGNER/BEAT JUNG/GOTTHARD STEINMANN, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Art. 86 Rz 5; PETER LOCHER, Kommentar DBG, II. Teil, Art. 86 Rz 20; RAINER ZIGERLIG/GUIDO JUD, in: Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), I/2b, Art. 84 Rz 4 f. Kritisch: PASCAL HINNY, Personenverkehrsabkommen und Schweizer Quellensteuerordnung, FStR 2004, 259 f., mit Hinweis auf abweichende kantonale Praxen.

48 RAINER ZIGERLIG/GUIDO JUD, in: Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), I/2b, Vorbemerkungen zu Art. 83 - 1001 Rz 5; RAINER ZIGERLIG/ADRIAN RUFENER, in: Kommentar zum Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), I/1, Vorbemerkungen zu Art. 32 - 38 Rz 5.

49 § 31 Abs. 1 Bst. d iVm § 90 Abs. 1 StG ZH; Art. 33 Abs. 1 Bst. d iVm Art. 86 Abs. 1 DBG; KONFERENZ STAATLICHER STEUERBEAMTER, Harmonisierte kantonale Quellensteuerordnung, 35.

50 RAINER ZIGERLIG/GUIDO JUD, in: Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), I/2b, Vorbemerkungen zu Art. 83 - 101 Rz 5; RAINER ZIGERLIG/ADRIAN RUFENER, in: Kommen-

tar zum Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), I/1, Vorbemerkungen zu Art. 32 - 38 Rz 5.

51 § 31 Abs. 1 Bst. e StG ZH; Art. 33 Abs. 1 Bst. e DBG.

52 PETER LOCHER, Kommentar DBG, II. Teil, Einführung zu Art. 83 ff. Rz 6 sowie Art. 86 Rz 20 ff.; RAINER ZIGERLIG/GUIDO JUD, in: Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), I/2b, Art. 84 Rz 5.

53 Art. 2 Bst. e QStV.

54 KONFERENZ STAATLICHER STEUERBEAMTER, Harmonisierte kantonale Quellensteuerordnung, 35.

55 Kritisch: PASCAL HINNY, Personenverkehrsabkommen und Schweizer Quellensteuerordnung, FStR 2004, 259 f., der einerseits auf die fortbestehende Unklarheit, welche nicht pauschalierten Abzüge allenfalls einer nachträglichen Tarifkorrektur zugänglich sind, und andererseits auf die unterschiedlichen Praxen in den Kantonen hinweist.

56 § 31 Abs. 1 Bst. e StG ZH; Art. 33 Abs. 1 Bst. e DBG.

nehmer, welche aufgrund eines Sozialversicherungsabkommens von der Beitragspflicht in der Schweiz gänzlich befreit sind. In gleicher Weise profitieren der (echten) Quellensteuer unterliegende Arbeitnehmer bei vollständig oder überwiegend patronal finanzierten Vorsorgeeinrichtungen. Der in der Pauschale berücksichtigte Arbeitnehmerbeitrag kommt ihnen zugute, ohne dass Arbeitnehmerbeiträge tatsächlich erhoben werden. Eine Korrektur dieser Vorteile durch eine nachträgliche Tarifkorrektur (Aufrechnung) im Allgemeinen oder im Einzelfall ist mangels gesetzlicher Grundlage und aus den vorstehend dargelegten Gründen jedoch ausgeschlossen.

#### 4.2.4.3 Verwaltungspraxis

Wie dem Schreibenden anlässlich eines konkreten Falles mitgeteilt wurde, hat die Arbeitsgruppe «Quellensteuer» der Schweizerischen Steuerkonferenz anlässlich ihrer Sitzung vom 30. Januar 2004 entschieden, bei rein patronal finanzierten Vorsorgeeinrichtungen auf eine Aufrechnung des (im Quellensteuertarif berücksichtigten) Arbeitnehmerbeitrages zu verzichten.

## 5 Schlussfolgerungen

Der für die Veranlagung der Einkommenssteuer bei Einkünften aus unselbständiger Erwerbstätigkeit massgebende Bruttolohn ist identisch mit den für die Erhebung der Quellensteuer massgebenden Bruttoeinkünften. Beide decken sich zudem weitestgehend mit dem für die Erhebung der Sozialversicherungsbeiträge massgebenden Lohn.

Bei einer rein patronal finanzierten Vorsorgeeinrichtung sind die durch den Arbeitgeber geleisteten statutarischen oder reglementarischen (zwingenden) Beiträge weder beim einkommenssteuerpflichtigen Bruttolohn noch bei den quellensteuerpflichtigen Bruttoeinkünften zu berücksichtigen. Ähnliches gilt auch beim massgebenden Lohn bei den Sozialversicherungsbeiträgen.

Bei rein patronal finanzierten Vorsorgebeiträgen erfolgt beim (echt) quellensteuerpflichtigen Arbeitnehmer keine nachträgliche Tarifkorrektur. Diese im Einklang mit den vorstehenden Erwägungen stehende Praxis ist von der Arbeitsgruppe «Quellensteuer» der Schweizerischen Steuerkonferenz in einem konkreten Fall bestätigt worden.

## Literaturverzeichnis

- AGNER PETER/JUNG BEAT/STEINMANN GOTTHARD, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 1995
- BOSSHARD ERICH/FUNK PHILIP, Steueroptimierte Gehaltsnebenleistungen, Muri/Bern 2000
- HINNY PASCAL, Personenverkehrsabkommen und Schweizer Quellensteuerordnung, FStR 2004, 251 - 269
- KNÜSEL BRUNO, in: Martin Zweifel/Peter Athanas, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), I/2a, Basel 2000, Art.17 DBG
- KONFERENZ STAATLICHER STEUERBEAMTER, Harmonisierte kantonale Quellensteuerordnung, Muri/Bern 1994
- LOCHER PETER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, Therwil/Basel 2001; II. Teil, Therwil/Basel 2004 (zit.: Kommentar DBG, I. bzw. II. Teil)
- MAUTE WOLFGANG/STEINER MARTIN/RUFENER ADRIAN, Steuern und Versicherungen, 2. A., Muri/Bern 1999
- REICH MARKUS/ZÜGER MARINA, in: Martin Zweifel/Peter Athanas, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), I/2a, Basel 2000, Art. 27 - 31 DBG
- STEINER MARTIN, Überobligatorische berufliche Vorsorge und Steuerrecht, StR 1989, 361 - 373
- Steuerliche Behandlung der beruflichen Vorsorge bei Unternehmen, ST 1989, 137 - 141
  - Vorsorgerechtliche Grundsätze und steuerliche Behandlung der beruflichen Vorsorge, SPV 1994, 65 - 67
- STEINMANN GOTTHARD, Steuerliche Behandlung der beruflichen Vorsorge bei der direkten Bundessteuer, StR 1990, 469 - 485
- WEIDMANN HEINZ, Die steuerliche Behandlung von Zuwendungen an patronale Personalvorsorgeeinrichtungen, StR 1990, 107 - 115
- ZIGERLIG RAINER, Quellensteuern, in: Ernst Höhn/Peter Athanas, Das neue Bundesrecht über die direkten Steuern, Bern/Stuttgart/Wien 1993, 375 - 403
- ZIGERLIG RAINER/JUD GUIDO, in: Martin Zweifel/Peter Athanas, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), I/2b, Basel 2000, Art. 83 - 101 DBG

ZIGERLIG RAINER/RUFENER ADRIAN, in: Martin Zweifel/  
Peter Athanas, Kommentar zum Bundesgesetz über  
die Harmonisierung der direkten Steuern der Kan-  
tone und Gemeinden (StHG), I/1, 2. A., Basel/  
Genf/München 2002, Art. 32 - 38 StHG

## **Praxisanweisungen**

Bundesamt für Sozialversicherung, Wegleitung über  
den massgebenden Lohn (WML) in der AHV, IV und  
EO, gültig ab 1. Januar 2002 (Stand 1. Januar 2005;  
zit.: WML; [www.sozialversicherungen.admin.ch/sto-  
rage/documents/359/359\\_2\\_de.pdf](http://www.sozialversicherungen.admin.ch/storage/documents/359/359_2_de.pdf))

KONFERENZ STAATLICHER STEUERBEAMTER/EIDG. STEUER-  
VERWALTUNG, Erläuterungen zum dreisprachigen  
Lohnausweis-Formular der ESTV, Ausgabe 1995,  
Bern 1995

SCHWEIZERISCHE STEUERKONFERENZ/EIDG. STEUERVER-  
WALTUNG, Wegleitung zum Ausfüllen des Lohnaus-  
weises bzw. der Rentenbescheinigung vom 23. Sep-  
tember 2004, Ausgabe 2005 (zit.: Wegleitung Aus-  
gabe 2005; [www.steuerkonferenz.ch/pdf/Lang\\_We-  
gleitung\\_NLA\\_040923.pdf](http://www.steuerkonferenz.ch/pdf/Lang_We-<br/>gleitung_NLA_040923.pdf))

# Aspekte der Besteuerung von Finanzmarktprodukten aus struktur- und anwendungsorientierter Sicht

Dr. iur. Markus Weidmann/Dr. iur. Christoph Oliver Schmid



*Dr. iur. Markus Weidmann,  
Rechtsanwalt, dipl. Steuer-  
experte, Homburger, Zürich*



*Dr. iur. Christoph Oliver  
Schmid, Rechtsanwalt, dipl.  
Steuerexperte, Homburger,  
Zürich*

## Inhalt

<b>1</b>	<b>Einleitung</b>	<b>4.4</b>	<b>Prüfabfolge</b>
<b>2</b>	<b>Einfache Produkte</b>	<b>5</b>	<b>Swaps</b>
<b>2.1</b>	<b>Mitgliedschaftliche Rechte</b>	<b>5.1</b>	<b>Grundlagen</b>
2.1.1	Beteiligungen an Kapitalgesellschaften	<b>5.2</b>	<b>Vorschlag für eine steuerliche Prüfabfolge</b>
2.1.2	Beteiligungen an Personengesellschaften	<b>5.3</b>	<b>Zinsswap</b>
<b>2.2</b>	<b>Instrumente der kollektiven Mittelanlage (Anlagefonds)</b>	5.3.1	Beschrieb
2.2.1	Anlagefonds mit direktem Grundbesitz	5.3.2	Diskussion
2.2.2	Andere Anlagefonds	5.3.3	Steuerliche Beurteilung
<b>2.3</b>	<b>Forderungsrechte</b>	<b>5.4</b>	<b>Währungsswap</b>
2.3.1	Einfache Forderungsrechte	5.4.1	Beschrieb
2.3.2	Obligation	5.4.2	Diskussion
2.3.2.1	Begriff und steuerliche Folgen	5.4.3	Steuerliche Beurteilung
2.3.2.2	Sondertatbestand der überwiegenden Einmalverzinsung	<b>5.5</b>	<b>Indexswap</b>
<b>2.4</b>	<b>Derivate</b>	5.5.1	Beschrieb
2.4.1	Kauf- und Verkaufsrechte/Termingeschäfte	5.5.2	Diskussion und steuerliche Beurteilung
2.4.2	Zertifikate		<b>Literaturverzeichnis</b>
<b>3</b>	<b>Zum Konzept der Transparenz</b>		<b>Praxisfestlegungen der Steuerbehörden</b>
<b>4</b>	<b>Zur steuerlichen Abgrenzung von Zertifikaten auf eine Aktie gegenüber LEPOs auf eine Aktie</b>		
<b>4.1</b>	<b>LEPO</b>		
4.1.1	Beschrieb		
4.1.2	Vorfinanzierung		
4.1.3	Unterjährige und nicht kapitalgarantierte LEPOs		
4.1.3.1	Diskussion		
4.1.3.2	Steuerliche Beurteilung		
4.1.4	Sonstige LEPOs		
<b>4.2</b>	<b>Zertifikat auf eine Aktie</b>		
4.2.1	Beschrieb		
4.2.2	Diskussion		
4.2.3	Steuerliche Beurteilung		
<b>4.3</b>	<b>Unterscheidungskriterien</b>		

## 1 Einleitung

Der Beitrag will die aus steuerlicher Sicht massgeblichen Kriterien einer Einordnung und Beurteilung gewisser Finanzmarktprodukte aufzeigen, ohne die Darstellung mit der Vielgestaltigkeit dieser Produkte zu überladen. Er orientiert sich nicht an ökonomischen oder finanzmarktorientierten Klassifizierungen, sondern stellt auf steuerlich massgebliche Kriterien ab.

Finanzmarktprodukte sind häufig relativ komplexe Instrumente, die aus verschiedenen einfachen Produkten<sup>1</sup> zusammengesetzt sein können. Die steuerliche Kategorisierung dieser Finanzprodukte ist deshalb im Regelfall schwieriger als die eigentliche Bestimmung der steuerlichen Konsequenzen, wobei offensichtlich Wechselwirkungen zwischen der Kategorisierung und der Beurteilung bestehen.

Mangels gesetzlicher Vorschriften müssen zusammengesetzte Produkte für steuerliche Zwecke in ihre einzelnen Bestandteile zerlegt und muss jede Komponente separat steuerlich qualifiziert werden. Hierin liegt in der Praxis oftmals die grösste Schwierigkeit, nämlich in der korrekten Analyse eines Produktes unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten. Eine andere Schwierigkeit, die sich aus dem Steuerrecht ergibt, besteht in den für die verschiedenen Steuern unterschiedlichen Begriffen und ihrem unterschiedlichen Gewicht. In der Praxis werden deshalb, entgegen andernorts üblicher Vorgehensweise, oft zuerst die indirekten und erst danach die direkten Steuern geprüft.

In einem ersten Teil dieses Beitrages sollen die einfachen Produkte kategorisiert werden, während danach gewisse kombinierte Produkte und Abgrenzungen, nämlich LEPOs und Swaps, als Beispiele analysiert werden. Behandelt werden die Einkommenssteuer sowie die Verrechnungssteuer und die Emissions- und Umsatzabgabe. Bei der Mehrwertsteuer liegen in der Regel ausgenommene (und damit nicht für den Vorsteuerabzug berechtigte) Umsätze vor (Art. 18 Ziff. 19 MWSTG)<sup>2</sup>.

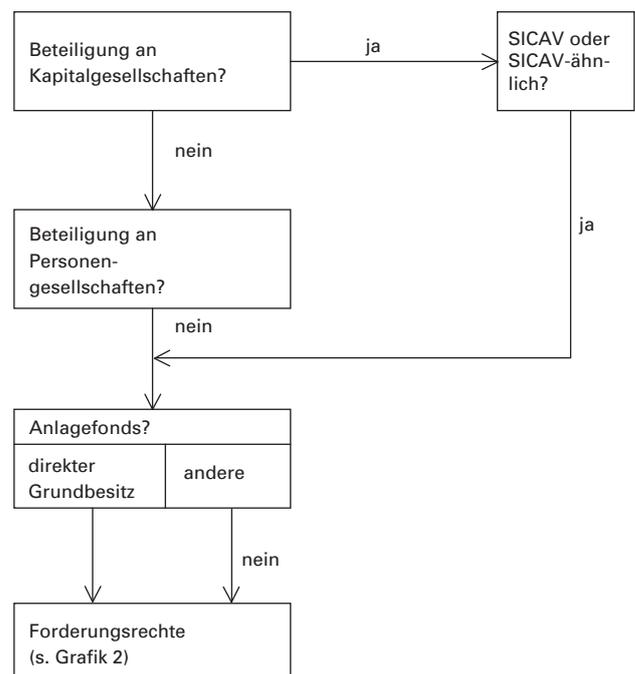
## 2 Einfache Produkte

Sowohl einfache Produkte als auch die einzelnen Komponenten eines zusammengesetzten Produkts sind danach zu unterscheiden, ob es sich um Forderungsrechte,

um gesellschaftsrechtliche Anteilsrechte oder um Instrumente kollektiver Kapitalanlage handelt<sup>3</sup>, weil diese Kategorien steuerlich verschieden behandelt werden.

Zivilrechtlich besteht nur eine beschränkte Zahl möglicher gesellschaftsrechtlicher Anteilsrechte und Formen der kollektiven Kapitalanlage. Auf bestimmte Weise ausgestaltete Forderungsrechte werden teilweise der Anlage in Beteiligungsrechten bzw. Instrumenten der kollektiven Kapitalanlage oder anderen Forderungsrechten (konkreter: Obligationen) gleichgehalten. Somit muss in einem ersten Schritt die zivilrechtliche Gestaltung geprüft und in einem zweiten Schritt die allenfalls abweichende steuerliche Qualifikation vorgenommen werden<sup>4</sup>. Nachdem steuerlich primär an die zivilrechtliche Gestaltung angeknüpft wird und eine steuerliche Qualifikation von Beteiligungsrechten oder Instrumenten kollektiver Kapitalanlage als Forderungsrechte – soweit ersichtlich nur mit einer verfehlten Ausnahme – nicht Platz greifen kann, ist vorab zu prüfen, ob gesellschaftsrechtliche Beteiligungsrechte oder Instrumente kollektiver Kapitalanlage vorliegen (s. Grafik 1).

Grafik 1: Vorschlag für Prüfungsabfolge von einfachen Produkten



1 Was als einfach im hier massgeblichen Sinn zu betrachten ist, ergibt sich aus steuerlichen und nicht aus finanzwirtschaftlichen oder anderen Erwägungen.

2 Wo sich eine abweichende Würdigung ergeben kann, wird darauf hingewiesen.

3 Vgl. auch LOCHER, Kommentar DBG, Art. 20 N 4; DERS., recht 1990, 109.

4 LOCHER, Kommentar DBG, Vorbemerkungen N 137 f.

## 2.1 Mitgliedschaftliche Rechte

### 2.1.1 Beteiligungen an Kapitalgesellschaften

Im Bereich der Einkünfte aus Beteiligungen an Kapitalgesellschaften kommt – anders als gemäss der Einkommens-Generalklausel – eine objektmässige Betrachtungsweise zum Zuge. Massgeblich ist die Sicht der Gesellschaft, indem nicht relevant ist, ob angesichts der Anschaffungskosten des Aktionärs bei diesem – aus seiner sonst massgeblichen subjektiven Perspektive – Einkommen vorliege. Mit diesem Konzept soll die wirtschaftliche Doppelbelastung der Gewinne auf der Ebene der Gesellschaft und der Aktionäre sichergestellt werden, indem die Gewinne der Gesellschaft spätestens bei der Liquidation auch beim Aktionär als Einkommen besteuert werden. Diese objektbezogene Besteuerung kann zur Überbesteuerung des Aktionärs führen<sup>5</sup>.

Als steuerbarer Ertrag gelten alle Leistungen der Gesellschaft, die keine Rückzahlung von Nennwert darstellen (sog. Nennwertprinzip)<sup>6</sup>. Der Kanton Zürich und einige andere Kantone wenden das sog. Kapitalrückzahlungsprinzip an. Kapitalrückzahlungen, worunter insbesondere auch die Rückzahlungen von Agio gehören, bleiben einkommenssteuerlich unbeachtlich<sup>7</sup>.

Die Gewinne aus der Veräusserung von Beteiligungsrechten an Kapitalgesellschaften sind im Privatvermögen steuerfrei (Art. 7 Abs. 4 lit. b StHG; Art. 16 Abs. 3 DBG). Im vorliegenden Zusammenhang spielen die Tatbestände der Transponierung<sup>8</sup>, indirekten Teilliquidation<sup>9</sup> und des Mantelhandels<sup>10</sup> in der Regel keine Rolle. Vorbehalten bleibt auch die Besteuerung der Kapitalgewinne im Geschäftsvermögen, namentlich im Falle des sog. gewerbsmässigen Wertschriftenhändlers<sup>11</sup>.

Die thesaurierenden luxemburgischen SICAV (Sociétés d'Investissement à Capital Variable) oder ähnliche körperschaftlich organisierte ausländische Anlagevehikel werden nach der Praxis der ESTV wie Anlagefonds besteuert. Dem schliesst sich die Praxis fast aller Kantone

an<sup>12</sup>. Soweit diese Praxis Anwendung findet, muss der Fall unter dem Aspekt der Anlagefondsbesteuerung weiter geprüft werden.

### 2.1.2 Beteiligungen an Personengesellschaften

Beteiligungen an Personengesellschaften befinden sich grundsätzlich im Geschäftsvermögen. Die Gewinne der Personengesellschaft sind deshalb beim Teilhaber als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit steuerbar.

Ausnahmen können sich für einfache Gesellschaften und für Kollektiv- und Kommanditgesellschaften ohne kaufmännisch geführtes Gewerbe ergeben. Gemäss Bundesgericht sind reine Finanz- und Verwaltungsgesellschaften, die lediglich Beteiligungen der Teilhaber halten oder bloss deren Vermögen verwalten, keine geschäftlichen Betriebe<sup>13</sup>. Die Beteiligungen gelten als Privatvermögen<sup>14</sup>.

## 2.2 Instrumente der kollektiven Mittelanlage (Anlagefonds)

### 2.2.1 Anlagefonds mit direktem Grundbesitz

Anlagefonds mit direktem Grundbesitz werden für ihren direkten Grundbesitz den übrigen juristischen Personen gleichgestellt (Art. 49 Abs. 2, 66 Abs. 2 DBG)<sup>15</sup>. Die Besteuerung erfolgt auf der Ebene des Anlagefonds. Die Einkünfte sind im Gegenzug und zwecks Vermeidung einer wirtschaftlichen Doppelbelastung wie bei den Kapitalgesellschaften beim Anteilinhaber freigestellt. Für diese Einkünfte wird also ein besonderes Steuersubjekt geschaffen, dem diese Einkünfte steuerlich zugerechnet werden und bei welchem die Besteuerung erfolgt<sup>16</sup>.

5 WEIDMANN, FStR 2003, 91 f.

6 LOCHER, Kommentar DBG, Art. 20 N 10 ff.

7 RICHNER/FREI/KAUFMANN, Kommentar ZH, § 20 N 78; UNTERSANDER, 86 ff.; VGr ZH 10.9.2003, StE 2004 B 24.4 Nr. 69.

8 LOCHER, Kommentar DBG, Art. 20 N 114 ff.

9 LOCHER, Kommentar DBG, Art. 20 N 107 ff.

10 LOCHER, Kommentar DBG, Art. 20 N 89.

11 Dazu LOCHER, Kommentar DBG, Art. 18 N 45 ff.

12 Dazu LOCHER, Kommentar DBG, Art. 20 N 159 ff.; vgl. neuerdings für den Kanton Zürich das Merkblatt vom 2.12.2004, ZStB I Nr. 15/300.

13 BGE 27.1.2000, Pra 2000 Nr. 61 = StE 2000 A 24.35 Nr. 1 = StR 2000, 334 (hinsichtlich Erneuerungsfonds bei Stockwerkeigentum); BGE 98 Ia 212, 217 ff.; bereits BGE 79 I 6 = ASA 22 (1951/52), 35; BGE 55 I 389. Vgl. dazu LOCHER, Kommentar DBG, Art. 4 N 12; SALVI, ASA 64 (1995/96), 180.

14 Vgl. auch ESTV-DVS, Kreisschreiben Nr. 5 vom 1.6.2004 betreffend Umstrukturierungen, Ziff. 3.1.2.1; SALVI, ASA 64 (1995/96), 180.

15 Streitig ist, ob diese Gleichstellung zur Besteuerung der Kapitalgewinne führt, wie sie die ESTV vertritt (vgl. LUTZ in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, Art. 66 DBG N 14; TORRIONE, ASA 67 [1998/99], 272; WEIDMANN, FStR 2003, 104).

16 WEIDMANN, FStR 2003, 101 f., 104.

### 2.2.2 Andere Anlagefonds

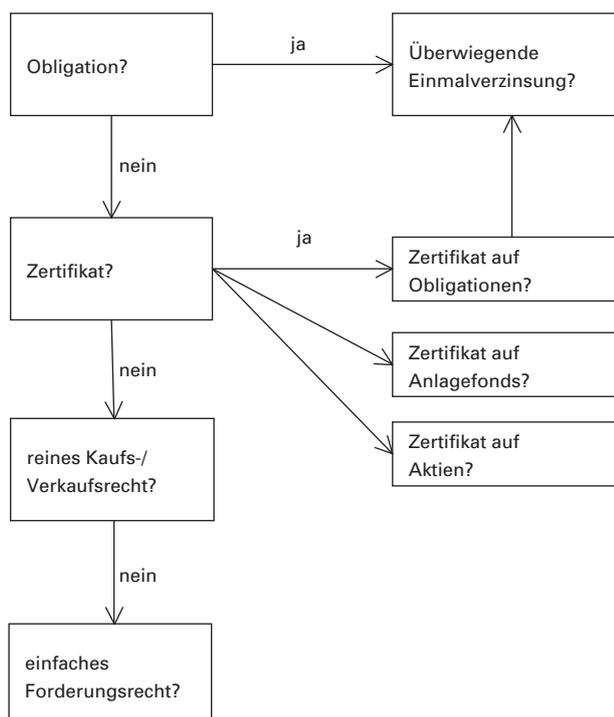
Andere Anlagefonds als solche mit direktem Grundbesitz werden steuerlich transparent behandelt<sup>17</sup>. Dieses Konzept geht auf die Überlegung zurück, dass ein treuhändähnliches Verhältnis zwischen dem Investor und der Fondsleitung besteht. Die Fondsleitung verwaltet den Anlagefonds für Rechnung der Anleger selbständig und in eigenem Namen, aber im Interesse der Anleger. Die Anleger haben keinen Anspruch auf Herausgabe der verwalteten Vermögenswerte in natura, sondern lediglich bei Kündigung des Kollektivanlagevertrages einen Anspruch auf Barauszahlung ihres wertmässigen Anteils. Es liegt demnach keine echte Treuhand, aber ein treuhändähnliches Verhältnis vor<sup>18</sup>.

Mit Transparenz will ausgedrückt werden, dass nicht die zivilrechtliche Form für die Besteuerung wesentlich ist, sondern dass auf die dahinter stehende wirtschaftliche Struktur abgestellt wird. Würde die unmittelbare zivilrechtliche Ausgestaltung als Grundlage der Besteuerung gewählt, läge ein Forderungsrecht vor, so dass als Konsequenz alle über die Einzahlung in den Anlagefonds hinausgehenden Rückzahlungen steuerbar wären, ungeachtet dessen, wie die Fondsleitung den Gewinn erwirtschaftet hat<sup>19</sup>.

Im Ergebnis werden die Anleger eines Anlagefonds grundsätzlich gleich besteuert wie bei einer Direktanlage, indem die Erträge steuerbar sind und die Kapitalgewinne bzw. -verluste unbesteuert bleiben<sup>20</sup>.

## 2.3 Forderungsrechte

Grafik 2: Vorschlag für Prüfungsabfolge bei Forderungsrechten



Die Unterteilung in Grafik 2 hat für die einzelnen Steuern unterschiedliche Bedeutung. Während für die Verrechnungssteuer und die Emissions- und Umsatzabgabe die Qualifikation eines Instrumentes als Obligation entscheidend ist, die Frage der überwiegenden Einmalverzinsung aber keine Bedeutung hat, ist gerade die überwiegende Einmalverzinsung für die Einkommenssteuer zentral.

### 2.3.1 Einfache Forderungsrechte

Bei den Forderungsrechten sind steuerfreie Rückzahlung, steuerbare Erträge sowie steuerfreie Kapitalgewinne oder allenfalls -verluste voneinander zu unterscheiden.

Der steuerbare Ertrag aus einem Forderungsrecht wird definiert als sämtliche geldwerten Leistungen des Schuldners an den Gläubiger, die keine Rückzahlung des Kapitals darstellen. Diese geldwerten Leistungen des Schuldners an den Gläubiger bilden das Entgelt für das während einer im Voraus bestimmten oder unbestimmten Dauer zur Verfügung gestellte und rückzahlbare Kapital und werden regelmässig als Quote desselben in Prozenten berechnet<sup>21</sup>. Weil somit auf die Person des Schuldners abgestellt wird, nennt man dieses Konzept häufig *subjektives Herkunftsprinzip*. Leistungen Dritter bilden demnach grundsätzlich keinen steuerbaren Ertrag.

Im Gegensatz dazu wird gemäss dem *objektiven Herkunftsprinzip* eine Leistung danach untersucht, ob sie einen wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Schuldverhältnis habe. Wenn ein solcher Zusammenhang besteht, kommt es nicht darauf an, ob die Leistung vom Schuldner oder von einem Dritten stammt<sup>22</sup>. Die Folge des objektiven Herkunftsprinzips besteht darin, dass der Gewinn aus der Veräusserung eines Rechts, also ein Kapitalgewinn, entgegen der allgemeinen Regel von Art. 16 Abs. 3 DBG steuerlich erfasst wird.

17 REICH in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, Art. 20 DBG N 93.

18 HESS, 21 ff., 188; HESS/SIGG, ST 1997, 85; LOCHER, Kommentar DBG, Art. 20 N 146; 151 f.; REICH in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, Art. 20 DBG N 93; SPÖRI, ASA 59 (1990/91), 380; STEBLER, ASA 59 (1990/91), 284.

19 Unten, Abschn. 2.3.1.

20 Näher dazu, namentlich zur Unterscheidung zwischen Ausschüttungs- und Thesaurierungsfonds: LOCHER, Kommentar DBG, Art. 20 N 151 ff.; REICH in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, Art. 20 DBG N 95 ff.

21 LOCHER, Kommentar DBG, Art. 20 N 21.

22 LOCHER, Kommentar DBG, Art. 20 N 6.

Grundsätzlich gilt das subjektive Herkunftsprinzip. Nur in einem besonders geregelten Bereich, nämlich bei den Obligationen mit überwiegender Einmalverzinsung (Art. 20 Abs. 1 lit. b DBG), gilt das objektive Herkunftsprinzip<sup>23</sup>.

Massgeblich ist der Betrag, welchen der Gläubiger dem Schuldner gemäss ihrer Vereinbarung überlässt. Bei den Forderungsrechten, worunter auch Obligationen im steuerlichen Sinne fallen, gilt somit nicht das Nennwertprinzip, sondern das Kapitaleinlageprinzip, um die im Bereich der Beteiligungsrechte gebräuchliche Terminologie zu verwenden<sup>24</sup>. Angepasst an die Verhältnisse bei Forderungsrechten wird nachfolgend vom *Kapitalüberlassungsprinzip* gesprochen<sup>25</sup>. Eine Konsequenz hieraus ist, dass dem Nennwert von Obligationen aus einkommenssteuerlicher Sicht grundsätzlich keine Bedeutung zukommt<sup>26</sup>. Massgebend ist der Betrag, welcher dem Schuldner überlassen wird<sup>27</sup>.

## 2.3.2 Obligation

### 2.3.2.1 Begriff und steuerliche Folgen

Der Begriff der Obligation ist im Recht der direkten Bundessteuer nicht definiert. Er wird jedoch im Licht der Bestimmungen der indirekten Steuern des Bundes einheitlich ausgelegt. Obligationen sind deshalb schriftliche, auf feste Beträge lautende Schuldanererkennungen, die zwecks kollektiver Beschaffung von Leihkapital, kollektiver Anlagegewährung oder Konsolidierung von Verbindlichkeiten in einer Mehrzahl von Exemplaren zu gleichartigen Bedingungen ausgegeben werden und dem Gläubiger zum Nachweis, zur Geltendmachung oder zur Übertragung der Forderung dienen<sup>28</sup>.

Für die Einkommenssteuer hat das Vorliegen einer Obligation unter dem Vorbehalt des Sondertatbestandes von Art. 20 Abs. 1 lit. b DBG keine selbständige Bedeutung. Erträge aus Obligationen sind nach dem subjektiven Herkunftsprinzip steuerbar. Ob der Emittent im In- oder im Ausland ansässig ist, spielt keine Rolle. Insofern bleibt die Verbriefung der Forderung in einer Obligation ohne Folgen.

Im Gegensatz dazu hängt bei den indirekten Steuern einerseits die Erhebung der Verrechnungssteuer vom Vorliegen einer Obligation ab, andererseits ist bei der Emission einer Obligation durch einen inländischen Schuldner zugleich die Emissionsabgabe geschuldet. Sodann unterliegt die Übertragung einer Obligation gegen Entgelt der Umsatzabgabe, sofern ein Effektenhändler als Partei oder als Vermittler am Geschäft beteiligt ist.

### 2.3.2.2 Sondertatbestand der überwiegender Einmalverzinsung

Der Begriff der Obligation kommt bei der Einkommenssteuer nur an einem Ort vor: Die ausnahmsweise Besteuerung nach dem objektiven Herkunftsprinzip setzt voraus, dass eine «Obligation mit überwiegender Einmalverzinsung» vorliegt (Art. 20 Abs. 1 lit. b DBG)<sup>29</sup>. Ob eine Obligation eine überwiegender Einmalverzinsung aufweist, ist aus Sicht der Verrechnungssteuer und der Stempelabgaben, und zwar sowohl der Emissions- als auch der Umsatzabgabe, ohne Belang.

Die Regelung von Art. 20 Abs. 1 lit. b DBG führt dazu, dass ausnahmsweise private Kapitalgewinne der Einkommenssteuer unterliegen und private Kapitalverluste beschränkt abzugsfähig sind: Verluste aus überwiegender

23 Das objektive Herkunftsprinzip gilt in diesem Rahmen auf Grund der genannten besonderen Bestimmung. LOCHER scheint dazu zu neigen, aus diesem Sondertatbestand per analogiam zu schliessen, dass generell (also auch im Bereich von Art. 20 Abs. 1 lit. a DBG) das objektive Herkunftsprinzip herrsche (LOCHER, Kommentar DBG, Art. 20 N 7).

24 Anders LOCHER (Kommentar DBG, Art. 20 N 10, 21), der auch bei Zinsen aus Guthaben vom Nennwertprinzip spricht. Missverständlich ist Art. 9a Ingress StG, wonach die Emissionsabgabe auf Obligationen und Geldmarktpapieren «vom Nominalwert berechnet» wird. Gemeint ist der Betrag, welcher dem Schuldner überlassen wird bzw. auf dessen Überlassung der Schuldner einen Anspruch hat. Ein in der Dokumentation des Schuldverhältnisses genannter, anderer (Referenz-)Wert ist unbeachtlich.

25 Die Überlegungen zum Kapitaleinlageprinzip sind zwar ähnlich wie beim Kapitalüberlassungsprinzip; es bestehen jedoch gewichtige Unterschiede. Die beiden Fälle sollten deshalb auch terminologisch getrennt werden.

26 Bei einer Unterpriorität-Emission mit Liberierung zu beispielsweise 98,5% des Nennwertes der Obligation (sog. Emissionsdisagio) bildet der bezahlte Preis von 98,5% des Nennwertes den

einkommenssteuerlich massgeblichen Betrag der Forderung. Die Konsequenz hieraus ist, dass alle Leistungen des Schuldners, welche über die Rückzahlung solcher 98,5% hinausgehen, steuerbaren Vermögensertrag darstellen (so auch LOCHER, Kommentar DBG, Art. 20 N 24). Das Emissionsdisagio ist bei der Einkommenssteuer schon immer erfasst worden. Bei der Verrechnungssteuer galt eine Freigrenze bis zu ¼% pro Jahr, gestützt auf den früheren Art. 18 Abs. 2 VStV, welcher inzwischen aufgehoben wurde.

27 Bei einem Emissionsagio ist dieser höhere Betrag die massgebliche Basis für die Abgrenzung zwischen Kapitalrückzahlung und steuerbarem Kapitalertrag.

28 BGE 108 Ib 15 f. = ASA 51 (1982/83), 652; LOCHER, Kommentar DBG, Art. 20 N 20. Diese Kriterien sind durch die Verwaltungspraxis in der sog. 10/20er-Regelung näher konkretisiert worden (ESTV-DVS, MB Obligationen vom April 1999; ESTV-DVS, MB Geldmarktpapiere und Buchforderungen inländischer Schuldner vom April 1999). Darauf ist hier nicht weiter einzugehen.

29 Die Frage, wann eine Obligation einmalverzinslich ist, wird in Abschn. 4.1.4.4 kurz diskutiert.

einmalverzinslichen Produkten können praxisgemäss mit allfälligen Gewinnen auf anderen einmalverzinslichen Produkten sowie deren periodischen Erträgen, nicht aber mit übrigem Einkommen verrechnet werden<sup>30</sup>.

## 2.4 Derivate

Aus der Vielzahl möglicher Derivate sind nachfolgend zwei Kategorien aufgeführt.

### 2.4.1 Kaufs- und Verkaufsrechte/Termingeschäfte

Kaufs- und Verkaufsrechte sind Forderungen, die vom Willen des Berechtigten abhängen (potestativer Charakter), wie der Begriff Option (Möglichkeit) illustriert. Kaufs- und Verkaufsrechte geben dem Berechtigten die Möglichkeit, einen bestimmten, zugrundeliegenden Wert tatsächlich oder nur wertmässig zu einem bestimmten oder bestimmaren Preis (Ausübungspreis) zu kaufen oder zu verkaufen. Die Ausgabe eines Kaufs- oder Verkaufsrechtes erfolgt grundsätzlich gegen Hingabe einer Prämie. Vereinfachend hängt der Wert eines solchen Rechts davon ab, ob der zugrundeliegende Wert auf dem Markt zu besseren Bedingungen gekauft oder verkauft werden könnte. Ist dies nicht der Fall, hat ein solches Recht keinen aktuellen Wert, aber vielleicht einen Wert in naher oder ferner Zukunft (Zeitwert).

Sofern der Ausübungspreis der Kaufs-/Verkaufsrechte nicht ganz oder überwiegend bei Ausgabe bezahlt wird, gelten diese Kaufs-/Verkaufsrechte als reine Derivate, welche nicht den Stempelabgaben oder der Verrechnungssteuer unterliegen<sup>31</sup>. Die Prämie ebenso wie die Gewinne und Verluste aus der Ausübung solcher Instrumente gelten als Kapitalgewinne bzw. -verluste und unterliegen als solche nicht der Einkommenssteuer<sup>32</sup>. Wird hingegen der überwiegende Teil des Ausübungspreises bei Ausgabe des Kaufs- oder Verkaufsrechtes beglichen, ist das Kaufs- oder Verkaufsrecht vorfinanziert. In die-

sem Fall hängt die steuerliche Beurteilung von der Laufzeit und einer allfälligen Kapitalgarantie ab (vgl. nachstehend, Abschn. 4.1).

Die dargestellte Regelung gilt analog für Terminkäufe oder -verkäufe, deren Ausübung nicht vom Willen einer Partei abhängt (Futures).

### 2.4.2 Zertifikate

Zertifikate im steuerrechtlichen Sinne<sup>33</sup> sind ein Sammelbegriff für Instrumente, die bereits in den im Anhang III zum KS 4 dargestellten Formen eine Vielzahl von steuerlichen Konsequenzen haben können. Zertifikate sind nennwertlose Forderungsrechte, die wirtschaftlich der Investition in die zugrundeliegenden Werte entsprechen. Der Wert der Zertifikate entwickelt sich entsprechend gleichläufig wie die zugrundeliegenden Werte oder gegenläufig zu ihnen. Die steuerliche Beurteilung hängt unter dem Aspekt der Transparenz (vgl. nachfolgend, Abschn. 3.) wesentlich davon ab, welcher Wert dem Produkt zugrunde liegt<sup>34</sup>:

- Zertifikate auf Obligationen werden selbst wie Obligationen besteuert<sup>35</sup>. Dies bedeutet, dass ein Zertifikat auf Obligationen selbst wiederum als überwiegend einmalverzinslich gelten kann.
- Zertifikate auf Anlagefonds erben steuerlich die Qualifikation als Anlagefondsanteile<sup>36</sup>, wobei es kaum möglich ist, dass ein Anlagefonds mit direktem Grundbesitz vorliegt.
- Zertifikate auf eine Aktie gelten steuerlich praxisgemäss als Aktie.
- Zertifikate auf einen festen oder passiv bewirtschafteten<sup>37</sup> Korb (Basket) von Aktien oder einen Aktienindex (vereinfachend Aktienindexzertifikate) gelten als reine Derivate<sup>38</sup>. Bei Aktienindexzertifikaten ohne feste Laufzeiten gilt dies praxisgemäss nur, wenn der Investor ein jährliches Kündigungsrecht hat<sup>39</sup>. Kapitalgewinne oder -verluste sind für Investoren mit Zertifikaten im Privatvermögen steuerneutral.

30 ESTV-DVS, KS 4 vom 12.4.1999 Ziff.3.2. Eine gesetzliche Grundlage für diesen Abzug, aber auch für seine Begrenzung auf Instrumente mit überwiegender Einmalverzinsung, fehlt. Aufgrund der Gesamtreineinkommenstheorie müsste der Abzug auch von übrigem Einkommen zugelassen werden (REICH in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, Art. 20 DBG N 21; WEIDMANN, FStR 2003, 90).

31 ESTV-DVS, KS 4 vom 12.4.1999 Ziff. 3.3.

32 BGE 110 Ia 5.

33 Anders als beim steuerlichen Begriff der Obligation, der weiter ist als jener des Finanzmarktes, ist der steuerliche Begriff des Zertifikates bedeutend enger als jener des Finanzmarktes.

34 Ausführlich dazu: LAUBER-STEINHAUER/GENNARI, StR 2002, 511 ff.

35 ESTV-DVS, KS 4 vom 12.4.1999, Anhang III vom 28.1.2002 Ziff. 2.

36 ESTV-DVS, KS 4 vom 12.4.1999, Anhang III vom 28.1.2002 Ziff. 3.

37 ESTV-DVS, KS 4 vom 12.4.1999, Anhang III vom 28.1.2002 Ziff. 1a und 1b, mit weiteren Hinweisen zu den Voraussetzungen einer passiven Bewirtschaftung.

38 ESTV-DVS, KS 4 vom 12.4.1999, Anhang III vom 28.1.2002 Ziff. 1a. Die Kombination von Aktienindexzertifikaten mit Kaufs- oder Verkaufsrechten, welche dazu führt, dass der Wert dieses kombinierten Produktes stärker oder schwächer schwankt als der Wert des Zertifikates, verhindert praxisgemäss die vorteilhafte Besteuerung als Aktienindexzertifikat.

39 ESTV-DVS, KS 4 vom 12.4.1999, Anhang III vom 28.1.2002 Ziff. 1c.

Ausgleichszahlungen, seien sie gutgeschrieben oder ausbezahlt, unterliegen nach dieser transparenten Behandlung der Einkommenssteuer.

- Zertifikate auf einen dynamisch bewirtschafteten Korb von Aktien gelten steuerlich als anlagefonds-ähnlich<sup>40</sup>.

### 3 Zum Konzept der Transparenz

Die Qualifikation und Bezeichnung eines Sachverhaltes als steuerlich transparent findet sich, wie ausgeführt, bei den Anlagefonds, aber auch noch in anderen Zusammenhängen<sup>41</sup>. Es können hier drei verschiedene Bedeutungen von Transparenz unterschieden werden:

- Zunächst wird damit ausgedrückt, dass eine bestimmte Anlageform gleich besteuert wird, wie wenn der Anleger direkt in die dem betreffenden Instrument zugrundeliegenden Werte investiert hätte. Dies führt zur Aufteilung in Kapitalgewinne und -erträge.
- Weiter findet sich die Unterscheidung zwischen transparenter und intransparenter Behandlung insbesondere bei der Beurteilung kombinierter Produkte. Mit «Transparenz» kann der Grundsatz bezeichnet werden, dass ein kombiniertes Produkt nach seinen einzelnen Komponenten besteuert wird.
- Die dritte schliesst an die zweite Bedeutung an und hat einen beweisrechtlichen Hintergrund. Die einzelnen Komponenten müssen separat bewertet werden, weil steuerbare und nicht steuerbare Elemente (Kapitalgewinne) auseinanderzuhalten sind.

Die Abgrenzungen zwischen transparenter und intransparenter Behandlung sind nicht immer einfach zu ziehen. Für die transparente Besteuerung einer bestimmten Anlageform müssen ähnliche Überlegungen massgeblich sein wie bei den Anlagefonds: Es ist zu beurteilen, ob die Anlageform unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten als treuhandähnlich zu charakterisieren ist, so dass es zu einer Aufteilung von Kapitalgewinn und -ertrag wie bei einer direkten Anlage kommen muss.

Dass kombinierte Produkte in dem Sinn transparent zu besteuern sind, dass sie in ihre einzelnen Komponenten aufzutrennen sind, dürfte unbestritten sein. Weniger offenkundig ist indessen die Tragweite der von der Verwaltungspraxis verlangten transparenten Ausgestaltung eines Produktes, damit die Aussonderung eines steuerfreien Kapitalgewinnes akzeptiert wird. Im Grunde handelt es sich um ein Problem der Sachverhaltsermittlung, nämlich um die Frage, wie hoch der steuerfreie Anteil an einer ansonsten möglicherweise steuerbaren Leistung sei. Sofern die einzelnen Komponenten separat gehandelt werden, kann auf die entsprechenden Werte abgestellt werden<sup>42</sup>.

Wenn im Grundsatz feststeht, dass ein Teil der Leistung steuerfrei ist, so muss die Höhe des steuerfreien Teiles nötigenfalls durch eine Schätzung ermittelt werden<sup>43</sup>. Die Verwaltungspraxis will hier – wohl aus Gründen der Verfahrensökonomie – vereinfachen. Sie statuiert die Anwendung einer analytischen Methode zwecks Trennung der einzelnen Komponenten und in diesem Zusammenhang recht weit gehende Mitwirkungspflichten der Banken<sup>44</sup>. Letztlich muss es dem einzelnen Anleger aber auch ohne solche von den Banken zu liefernde Angaben möglich sein, den privaten Kapitalgewinn – auf Schätzungsbasis – steuerfrei zu erhalten. Aus dem selben Grund ist die Meinung abzulehnen, eine Aufspaltung dürfe dann nicht vorgenommen werden, wenn die einzelnen Komponenten nicht separat handelbar sind<sup>45</sup>. Diese Ansicht übersieht, dass grundsätzlich eine separate Betrachtung der einzelnen Komponenten zu erfolgen hat und dass sich die Behörde bei der Ermittlung der steuerfrei bleibenden Kapitalgewinnkomponente nötigenfalls auf eine Schätzung stützen kann und muss.

### 4 Zur steuerlichen Abgrenzung von Zertifikaten auf eine Aktie gegenüber LEPOs auf eine Aktie

Nachfolgend sind kurz zwei Instrumente dargestellt, die auf Finanzmärkten häufig als identisch verstanden werden und deren steuerliche Unterscheidung in der Praxis Fragen aufwirft<sup>46</sup>.

40 ESTV-DVS, KS 4 vom 12.4.1999, Anhang III vom 28.1.2002 Ziff. 1a.

41 Hier nicht relevant sind die Konzepte der Transparenz bei der Besteuerung von Personengesellschaften (die Faktoren werden den Gesellschaftern zugerechnet), bei der Behandlung von Trusts sowie die Überlegungen im Zusammenhang mit der Steuerumgehung (die gewählte Form wird nicht anerkannt, sondern es wird auf das wirtschaftlich gewollte Ergebnis abgestellt).

42 ESTV-DVS, KS 4 vom 12.4.1999 Ziff. 3.4.1; vgl. auch RK II ZH 5.8.2004, StR 2004, 742, 748.

43 Vgl. zur Schätzung steuermindernder Umstände VGer ZH 21.5.2003, RB 2003 Nr. 92.

44 ESTV-DVS, KS 4 vom 12.4.1999 Ziff. 3.4.1, Ziff. 4.2.; hierauf ist an dieser Stelle nicht weiter einzugehen.

45 RK II ZH 5.8.2004, StR 2004, 742, 748 f.

46 Vgl. MÜLLER, StR 1999, 301 Anm. 11.

## 4.1 LEPO

### 4.1.1 Beschrieb

Bei einem Kaufsrecht mit Ausübungspreis null oder einer low exercise price option (nachfolgend gemeinsam vereinfachend LEPO<sup>47</sup>) handelt es sich um ein (potestativ) bedingtes Kaufsrecht auf beliebige zugrundeliegende Instrumente, wie typischerweise Aktien, Obligationen<sup>48</sup>, Indizes etc. Im Rahmen dieser Darstellung stehen Kaufsrechte auf Aktien im Vordergrund; die Gedanken lassen sich aber grundsätzlich analog auf andere zugrundeliegende Instrumente übertragen.

Obwohl LEPOs Kaufsrechte sind, bedeutet dies nicht, dass die zugrundeliegenden Werte bei Ausübung tatsächlich immer physisch übereignet werden. Häufig wird einfach nur der Wert der Instrumente abzüglich des Ausübungspreises überwiesen (Barabgeltung, cash settlement).

Die Wertentwicklung von LEPOs verläuft entsprechend dem Wert des zugrundeliegenden Instrumentes. Ertragsfälligkeiten auf der zugrundeliegenden Aktie werden nicht gesondert vergütet, sondern bei der Preisbildung der LEPO bei Ausgabe berücksichtigt. Dies bedeutet, dass der Anleger mit einer LEPO einen vergleichweisen Nachteil erleidet, wenn die zugrundeliegende Aktie vor der Ausübung eine höhere als die erwartete Dividende abwirft, beispielsweise eine Substanzdividende.

### 4.1.2 Vorfinanzierung

Gemeinsames Kriterium steuerbarer Instrumente ist, dass zeitnah zur Ausgabe der Anleger das Kapital oder einen überwiegenden Teil davon dem Emittenten hingibt. Das Ziel ist aus Sicht des Emittenten entweder die Anlagegewährung und/oder die Kapitalbeschaffung<sup>49</sup>. In einem ersten Schritt ist deshalb zu prüfen, ob ein Kaufsrecht vorfinanziert ist. Ohne Vorfinanzierung kann kein steuerbares Produkt vorliegen, ausser der Emittent würde gleichzeitig ein Darlehen gewähren.

LEPOs sind klarerweise vorfinanzierte Geschäfte: Der Kaufpreis für das zugrundeliegende Instrument (z. B. Aktie) wird neben der Prämie für das eigentliche Kaufs-

recht bereits bei Vertragsschluss ganz oder grösstenteils beglichen. Aus diesem Grund ist der Ausübungspreis null oder nahe null.

### 4.1.3 Unterjährige und nicht kapitalgarantierte LEPOs

#### 4.1.3.1 Diskussion

Die Vorfinanzierung alleine bedeutet nicht, dass es sich um ein steuerbares Instrument handeln muss. Nach der Praxis der ESTV steht bei unterjährigen und nicht kapitalgarantierten LEPOs der Kauf des zugrundeliegenden Instrumentes und nicht eine Kapitalbeschaffung oder Anlagegewährung im Vordergrund<sup>50</sup>. In einem (nach Prüfung der Vorfinanzierung) zweiten Schritt sind deshalb die Laufzeit sowie das Vorliegen einer Kapitalgarantie zu prüfen:

- Unterjährig heisst, dass die Laufzeit der LEPO ein Jahr nicht überschreiten darf<sup>51</sup>.
- Kapitalgarantiert bedeutet, dass entweder der Nominalbetrag<sup>52</sup> oder die Verzinsung (Ertrag) durch den Emittenten (oder eine mit ihm auf beliebige Art verbundene Person) garantiert wird. Die Art der Kapitalgarantie<sup>53</sup> oder ihr Wert (sprich: die Bonität des Schuldners oder des Garanten) sind unerheblich, wobei jedoch die Praxis im unterjährigen Bereich eine Absicherung durch Verkaufsrechte (Put-Optionen) grundsätzlich als unschädlich zulässt.

Unterjährige und nicht kapitalgarantierte LEPOs gelten auf Zusehen hin als reine Derivate im Sinne des KS 4. Wirtschaftlich betrachtet wird der Kaufpreis der Aktie mit dem Erwerb der LEPO bezahlt. Es handelt sich also um eine unverzinsten Vorauszahlung. Die (gedankliche) Zinskomponente bis zur Ausübung ist – im unterjährigen Bereich – regelmässig vernachlässigbar.

#### 4.1.3.2 Steuerliche Beurteilung

Es hat sich in der Praxis bewährt, die steuerliche Beurteilung von Produkten von Emissions- und Umsatzabgabe ausgehend über die Verrechnungssteuer zur Einkommens- und Gewinnsteuer aufzubauen, da die Begriffe bei sämtlichen Steuerarten, die hier zur Diskussion stehen,

47 ESTV-DVS, KS 4 vom 12.4.1999 Ziff. 2.2.3. Beachtlich ist, dass LEPOs nicht zu den Optionen gemäss KS 4 gehören (aaO). Zu den Optionen zählen nur reine, nicht vorfinanzierte Kaufs- oder Verkaufsrechte.

48 Es wird hier wie im folgenden unterstellt, der Obligationenbegriff sei erfüllt.

49 FÜGLISTER (ASA 62 [1993/94], 177) spricht von Instrumenten mit Anlagecharakter, bei denen die Rückzahlung des Kapitals ganz oder überwiegend garantiert wird.

50 JECK, ASA 68 (1999/2000), 198 f.

51 ESTV-DVS, KS 4 vom 12.4.1999, Anhang III vom 28.1.2002 Ziff. 4. Nach Zirkular SBVg 6924 A vom 22.4.1999 über die Besteuerung von derivativen Instrumenten hat die Schweizerische Steuerkonferenz (SSK, vormals Konferenz staatlicher Steuerbeamter) dieses Kreisschreiben ebenfalls gutgeheissen.

52 Dies folgt bereits aus der Definition der Obligation: «auf feste Beträge lautend»; vgl. zur Begriffsdefinition beispielsweise ESTV-DVS, KS 4 vom 12.4.1999 Ziff. 2.1.1.

53 ESTV-DVS, KS 4 vom 12.4.1999 Ziff. 2.3.1 und 2.3.3.1 f. spricht teilweise gleichbedeutend von Kapitalschutz.

identisch sind. Die Mehrwertsteuer ist im Bereich der Finanzinstrumente relativ unabhängig, weshalb sie am Ende der Prüffolge steht.

#### 4.1.3.2.1 Emissionsabgabe

Unterjährige und nicht kapitalgarantierte LEPOs unterliegen nicht der Emissionsabgabe (e contrario Art. 5 f. StG)<sup>54</sup>. Soweit bei Ausübung einer LEPO neue steuerbare Urkunden begründet werden, ist deren steuerliche Behandlung gesondert zu beurteilen. Die Steuerneutralität von LEPOs erstreckt sich nicht auf diese neuen Urkunden<sup>55</sup>.

#### 4.1.3.2.2 Umsatzabgabe

Unterjährige und nicht kapitalgarantierte LEPOs unterliegen nicht der Umsatzabgabe (e contrario Art. 13 Abs. 2 StG)<sup>56</sup>. Soweit bei Ausübung einer LEPO steuerbare Urkunden unter Mitwirkung eines Effekthändlers (iSv Art. 13 Abs. 3 StG) übertragen werden, unterliegt die Lieferung dieser zugrundeliegenden Urkunden grundsätzlich der Umsatzabgabe (vorbehalten die Ausnahmen von Art. 14, 17a und 19 StG)<sup>57</sup>. Die Umsatzabgabe berechnet sich vom Marktpreis der übertragenen Urkunden<sup>58</sup>.

#### 4.1.3.2.3 Verrechnungssteuer

Unterjährige und nicht kapitalgarantierte LEPOs unterliegen nicht der Verrechnungssteuer (e contrario Art. 4 VStG)<sup>59</sup>.

#### 4.1.3.2.4 Einkommenssteuer und Gewinnsteuer

Gewinne oder Verluste bei Veräusserung oder Ausübung einer unterjährigen und nicht kapitalgarantierten LEPO sind als Kapitalgewinne im Privatvermögen steuerneutral (Art. 16 Abs. 3 DBG; Art. 7 Abs. 4 StHG)<sup>60</sup>.

Bei Anlegern mit Instrumenten im Geschäftsvermögen (einschliesslich gewerbsmässiger Wertschriftenhändler) unterliegen die realisierten Erträge und Gewinne als Bestandteile des Gesamtergebnisses der Einkommens-

oder Gewinnsteuer. Geschäftsmässig begründete Verluste sind als Aufwand abzugsfähig.

#### 4.1.3.2.5 Mehrwertsteuer

Umsätze im Bereich von Ausgabe und Handel von LEPOs sind von der Mehrwertsteuer ausgenommen (ohne Vorsteuerabzug), nicht jedoch separat erbrachte Beratungsleistungen (Art. 18 Ziff. 19 lit. e MWSTG)<sup>61</sup>.

#### 4.1.4 Sonstige LEPOs

LEPOs, die überjährig oder kapitalgarantiert sind, werden steuerlich als strukturierte Produkte, bestehend aus einer Obligation (im steuerrechtlichen Sinne) und einem Kaufrecht (Option), verstanden. Zu prüfen ist jeweils, ob ein Instrument analytisch in die steuerlich relevanten Grundformen zerlegt werden kann, hier also in eine Obligation und in ein Kaufrecht. Es geht mit anderen Worten darum, ob das strukturierte Produkt transparent ausgestaltet ist. Diese analytische Zerlegung bedingt, dass der Wert des Obligationenteils sowie dessen marktübliche und unbedingte Verzinsung im Prospekt (direkt oder indirekt über andere Werte) offengelegt werden.

Ist das Instrument nicht transparent, so gilt nach Auffassung der Steuerbehörden (1) das ganze Produkt als Obligation und (2) jedwelche Rückzahlung über den Emissionspreis als Kapitalertrag<sup>62</sup>. Dies gilt nach dieser Auffassung auch für Einkünfte, welche originär auf nicht ausgeschiedene Kaufrechte zurückzuführen sind, mithin bei transparenter Ausgestaltung Kapitalgewinne wären<sup>63</sup>.

Ist das Produkt hingegen transparent ausgestaltet, unterscheiden sich die Steuerkonsequenzen je nach Komponenten. Nachfolgend wird die steuerliche Behandlung von transparenten Produkten dargestellt.

#### 4.1.4.1 Emissionsabgabe

Die Ausgabe des Obligationenteils der LEPOs durch einen Inländer<sup>64</sup> unterliegt der Emissionsabgabe, im Nor-

54 ESTV-DVS, KS 4 vom 12.4.1999 Ziff. 3.3 und Anhang III vom 28.1.2002 Ziff. 4.

55 In Analogie zu ESTV-DVS, KS 4 vom 12.4.1999 Ziff. 3.3.

56 ESTV-DVS, KS 4 vom 12.4.1999 Ziff. 3.3 und Anhang III vom 28.1.2002 Ziff. 4.

57 ESTV-DVS, KS 4 vom 12.4.1999 Ziff. 3.3; ESTV-DVS WL Umsatzabgabe 2001 Rz 87 ff.

58 ESTV-DVS, WL Umsatzabgabe 2001 Rz 88.

59 ESTV-DVS, KS 4 vom 12.4.1999 Ziff. 3.3 und Anhang III vom 28.1.2002 Ziff. 4.

60 ESTV-DVS, KS 4 vom 12.4.1999 Ziff. 3.3.

61 ESTV-MWST, BB 14 Finanzbereich Ziff. 6.1.6.

62 Zu beachten ist in diesem Zusammenhang, dass das Nennwertprinzip, wie es bei Aktien gilt, nicht auf Obligationen übertragen werden kann. Bei Obligationen gilt das Kapitalüberlassungsprinzip.

63 ESTV-DVS, KS 4 vom 12.4.1999 Ziff. 3.4.2; vgl. aber vorne, Abschn. 3.

64 Vgl. dazu auch Zirkulare SBVg 6746 vom 29.6.1993 und 6393 vom 20.11.1986 betreffend Anleihen ausländischer Tochtergesellschaften mit Garantie der schweizerischen Muttergesellschaft.

malfall als Anleiheobligation (Art. 5a StG). Die Ausgabe des Kaufrechtsteils unterliegt nicht der Emissionsabgabe (e contrario Art. 5 f. StG).

#### 4.1.4.2 Umsatzabgabe

Die entgeltliche Übertragung der LEPOs unter Mitwirkung eines Effektenhändlers unterliegt grundsätzlich<sup>65</sup> der Umsatzabgabe (Art. 13 StG). Die Übertragung des Kaufrechtsteils würde bei einer transparenten Betrachtung nicht der Umsatzabgabe unterliegen (e contrario Art. 13 Abs. 2 StG). Die Praxis nimmt jedoch diese Unterscheidung bei der Umsatzabgabe nicht vor und unterwirft den Wert des ganzen strukturierten Produktes (also Obligationen- und Kaufrechtsteil) der Umsatzabgabe. Eine Ausnahme davon macht die Praxis bei getrennter Handelbarkeit von Obligations- und Kaufrechtsteil<sup>66</sup>.

#### 4.1.4.3 Verrechnungssteuer

Sämtliche Erträge eines von einem Inländer ausgegebenen Obligationenteils unterliegen der Verrechnungssteuer (Art. 4 Abs. 1 lit. a VStG). Die Verrechnungssteuer ist vom Bruttobetrag in Abzug zu bringen, was Nettoszinsvereinbarungen grundsätzlich ausschliesst (Art. 14 Abs. 1 VStG)<sup>67</sup>. Kapitalgewinne aus Veräusserung des Obligationenteils und/oder des Kaufrechtsteils unterliegen nicht der Verrechnungssteuer (Art. 1 Abs. 1 und Art. 4 Abs. 1 VStG)<sup>68</sup>.

#### 4.1.4.4 Einkommenssteuer und Gewinnsteuer

Bei Anlegern, die LEPOs im Privatvermögen halten, unterscheidet die einkommenssteuerliche Beurteilung, ob der Obligationenteil überwiegend einmalverzinslich ist oder nicht (Art. 20 Abs. 1 lit. b DBG).

Überwiegend<sup>69</sup> einmalverzinslich heisst, dass mehr als 50 % der jährlichen Rendite auf eine Einmalzahlung zurückzuführen sind. Wann diese Einmalzahlung geleistet wird, ist unbeachtlich. Daraus ergeben sich folgende steuerlichen Konsequenzen:

- Ein Zinsertrag (Zinscoupon) unterliegt immer der Einkommenssteuer (Art. 20 Abs. 1 lit. a DBG; Art. 7 Abs. 1 StHG).
- Bei nicht überwiegend einmalverzinslichen Produkten ist der Kapitalgewinn (inklusive Marchzinsen)<sup>70</sup> bei Veräusserung nicht steuerbar (Art. 16 Abs. 3 DBG; Art. 7 Abs. 4 lit. b StHG). Ein Kapitalverlust ist ebenso steuerlich unbeachtlich (e contrario Art. 33 DBG und Art. 9 StHG).
- Bei überwiegend einmalverzinslichen Obligationen stellt ein Wertgewinn der Obligation, insbesondere aufgrund von Marchzinsen oder sinkenden Marktzinsen, steuerbares Einkommen dar und ist bei Veräusserung oder Rückzahlung des Produktes steuerbar (Kapitalgewinnbesteuerung)<sup>71</sup>.

Bei Rückzahlung am Ende der Laufzeit ergibt sich der Wert des Obligationenteils und damit der steuerbare Gewinn aus den Bedingungen des Produktes. Der Wert des Obligationenteils bei Veräusserung oder einem allfälligen vorzeitigen Rückkauf wird nach KS 4<sup>72</sup> anhand analytischer Methoden bestimmt (modifizierte Differenzbesteuerung)<sup>73</sup>: Die Rendite bei Emission wird quartalsweise im Verhältnis zur Änderung der 5-jährigen Swap-Rate der entsprechenden Währung angepasst. Anhand dieser angepassten Rendite wird der Wert des Obligationenteils ermittelt. Dieser Wert ist um die aufgelaufenen, aber noch nicht fälligen Zinsen zu erhöhen (Marchzinsen). In der Praxis der ESTV wird dieser Marchzins linear nach Anzahl Tagen bestimmt, wobei die verschiedenen Methoden zur Datumsberechnung

65 Ausnahmen finden sich in Art. 14, 17a und 19 StG.

66 JECK, ASA 68 (1999/2000), 199.

67 Zu den Klauseln, die den Investor gegen *wider Erwarten* anfallende Verrechnungssteuern schützen sollen (sog. gross-up-Klauseln), vgl. STOCKAR/HOCHREUTENER, Praxis der Bundessteuern II/2, Art. 14 Abs. 1 VStG N 20, nicht publiziert; vgl. auch LEHMANN, Derivatives and Financial Instruments 2004, 164. Problematisch an den dort aufgeführten Bedingungen ist, dass die gross-up-Klausel in der Zinsabrede (und nicht bloss in einer Steuerklausel) enthalten sein soll, was bei Verträgen mit internationalen Sachverhalten unüblich und deshalb in Verhandlungen teilweise schwer durchsetzbar ist. Die Gültigkeit einer Vertragsklausel kann u. E. nicht dergestalt von der systematischen Einordnung in einem Vertrag abhängen, sofern die Parteien in guten Treuen davon ausgingen, die Zinszahlungen unterlägen nicht der Verrechnungssteuer. Die Frage der Gültigkeit der gross-up-Klausel ist zudem eine zivilrechtliche Frage, die nicht in die Zuständigkeit der ESTV fällt. Nach LEHMANN bestehen keine publizierten Gerichtsentscheidungen zu dieser Frage (LEHMANN, Derivatives and Financial Instruments 2004, 164).

68 ESTV-DVS, KS 4 vom 12.4.1999 Ziff. 3.4.1.

69 Erfolgt keine periodische Entschädigung, wird das Produkt also entweder unter pari (Nominalwert) begeben, zu pari zurückbezahlt (Diskontobligation) oder zu pari begeben und über pari zurückbezahlt (globalverzinsliche Obligation), überwiegt der einmal verzinsliche Anteil notwendig auch.

70 Bezüglich der Marchzinsen ergibt sich dies daraus, dass diese nicht vom Emittenten, sondern vom Erwerber bezahlt werden (SPORI, ASA 59 [1990/91], 365).

71 Die Besteuerung dieser Gewinne führt nicht zu einer Umqualifizierung von Kapitalgewinnen in Erträge, weshalb die Gewinne auch nicht der Verrechnungssteuer unterliegen. Die Verrechnungssteuer wird immer auf dem Originaldiskont erhoben (ESTV-DVS, KS 4 vom 12.4.1999 Ziff. 3.4.1.).

72 ESTV-DVS, KS 4 vom 12.4.1999 Ziff. 3.4.1.

73 Im Gegenzug erfolgt die Besteuerung einer überwiegend einmalverzinslichen Obligation, welche nicht Teil eines strukturierten Produktes ist, nach der reinen Differenzbesteuerung (ESTV-DVS, KS 4 vom 12.4.1999 Ziff. 3.2.).

nung (denkbar wären 30/360 europäisch, 30/360 USA [NASDAQ], taggenau/365, taggenau/360, taggenau/taggenau) zu berücksichtigen sind.

Der steuerlich massgebliche Wert des Obligationenteils sollte den Kunden bei Erwerb (inkl. Liberierung), Handänderung oder Rückzahlung auf der Bank-/Börsenabrechnung mitgeteilt werden<sup>74</sup>.

Bei Anlegern mit Produkten im Geschäftsvermögen (einschliesslich gewerbsmässiger Wertschriftenhändler) unterliegen die realisierten Erträge und Gewinne als Bestandteile des Gesamtergebnisses der Einkommens- oder Gewinnsteuer. Geschäftsmässig begründete Verluste sind als Aufwand abzugsfähig.

#### 4.1.4.5 Mehrwertsteuer

Die Ausführungen zu den unterjährigen, nicht kapitalgarantierten LEPOs gelten hier analog.

## 4.2 Zertifikat auf eine Aktie

### 4.2.1 Beschrieb

Das Zertifikat auf eine Aktie verbrieft die wertmässigen Rechte einer Aktie, ohne jedoch die Mitgliedschaft und die damit zusammenhängenden Rechte zu gewähren. Der Kursverlauf der Zertifikate entspricht grundsätzlich jenem der zugrundeliegenden Aktie. Zusätzlich zum Risiko, das mit der Investition in die Aktie verbunden ist, übernimmt der Anleger das Risiko, dass der Zertifikats-emittent seinen Pflichten nicht nachkommt, beispielsweise weil er in Konkurs fällt oder zahlungsunwillig ist.

Bei einer Dividendenfälligkeit der zugrundeliegenden Aktie wird der Zertifikatsemittent dem Anleger eine Ausgleichszahlung leisten. Diese Ausgleichszahlung wird gelegentlich als *manufactured dividend* bezeichnet. Häufig wird bei Zertifikaten die Ausgleichszahlung ganz wegbedungen, beispielsweise bei Zertifikaten auf Wachstumstitel, die typischerweise keine Dividende bezahlen.

Zertifikate haben keinen Nennwert, der steuerlich relevant wäre. Mit den Zertifikaten darf kein Nominalbetrag oder Ertrag garantiert werden; andernfalls wäre das Vorliegen einer Obligation zu prüfen.

Zertifikate auf eine Aktie werden typischerweise durch Finanzintermediäre, wie Banken, ausgegeben, um beispielsweise die Handelbarkeit ausländischer Titel zu erleichtern.

### 4.2.2 Diskussion

Zertifikate auf eine Aktie werden in der Praxis steuerlich wie Aktien des Zertifikatsemittenten behandelt. Dies heisst, dass die Ausgleichszahlungen steuerlich wie Dividenden des Emittenten zu behandeln und dem Kapitalertragsbereich zuzuordnen sind.

Die Zertifikate auf eine Aktie grenzen sich von den Basket- oder Indexzertifikaten dadurch ab, dass letztere auf eine Mehrzahl von Titeln abstellen. In der Praxis werden für Basketzertifikate mindestens fünf Titel vorausgesetzt.

### 4.2.3 Steuerliche Beurteilung

#### 4.2.3.1 Emissionsabgabe

Die Ausgabe eines Zertifikats auf eine Aktie durch einen inländischen Emittenten unterliegt der Emissionsabgabe wie eine inländische Aktie. Die Emissionsabgabe wird vom Emissionspreis erhoben. (Die Ausgabe durch einen ausländischen Emittenten ist emissionsabgabefrei.)

#### 4.2.3.2 Umsatzabgabe

Die entgeltliche Übertragung eines Zertifikates auf eine Aktie unter Beteiligung eines schweizerischen Effekthändlers im Sinne von Art. 13 Abs. 3 StG unterliegt der Umsatzabgabe. Je nach Emittenten des Zertifikates werden diese mit höchstens 0,3 % oder 0,15 % besteuert (Art. 16 Abs. 1 StG).

Die Ausgabe durch einen inländischen wie einen ausländischen Emittenten unterliegt nicht der Umsatzabgabe (Art. 14 Abs. 1 lit. a und f StG).

#### 4.2.3.3 Verrechnungssteuer

Die Ausgleichszahlung durch einen inländischen Zertifikatsemittenten unterliegt der Verrechnungssteuer zu 35 %.

#### 4.2.3.4 Einkommenssteuer und Gewinnsteuer

Gewinne oder Verluste bei Veräusserung des Zertifikates sind Kapitalgewinne und als solche im Privatvermögen steuerneutral (Art. 16 Abs. 3 DBG; Art. 7 Abs. 4 StHG).

Bei Anlegern mit Produkten im Geschäftsvermögen (einschliesslich gewerbsmässiger Wertschriftenhändler) unterliegen die realisierten Erträge und Gewinne als Bestandteile des Gesamtergebnisses der Einkommens- oder Gewinnsteuer. Geschäftsmässig begründete Verluste sind als Aufwand abzugsfähig. Aufgrund der Qualifikation der Zertifikate auf eine Aktie profitiert jedoch der Ertrag u. E. vom Beteiligungsabzug, sofern die Vorausset-

74 ESTV-DVS, KS 4 vom 12.4.1999 Ziff. 4.2; vgl. zum Vorgehen Zirkulare 6997 SBVg vom 3.8.2000 und 6938 A vom 17.9.1999, jeweils zur Besteuerung von kombinierten Finanzinstrumenten. Die steuerlich relevanten Werte bei Ausgabe können der Telekurs Finanz AG (Telekurs) übermittelt werden, welche die Daten aufbereitet und den Banken zur Verfügung stellt.

zungen erfüllt sind (Art. 69 f. DBG; Art. 28 Abs. 1 StHG). Die Qualifikation der Zertifikate hindert auch eine Besteuerung einer Investorin in der Form einer Kapitalgesellschaft als Holding nicht (Art. 28 Abs. 2 StHG).

**4.2.3.5 Mehrwertsteuer**

Hinsichtlich der Mehrwertsteuer kann auf die Ausführungen zur unterjährigen und nicht kapitalgarantierten LEPO verwiesen werden.

**4.3 Unterscheidungskriterien**

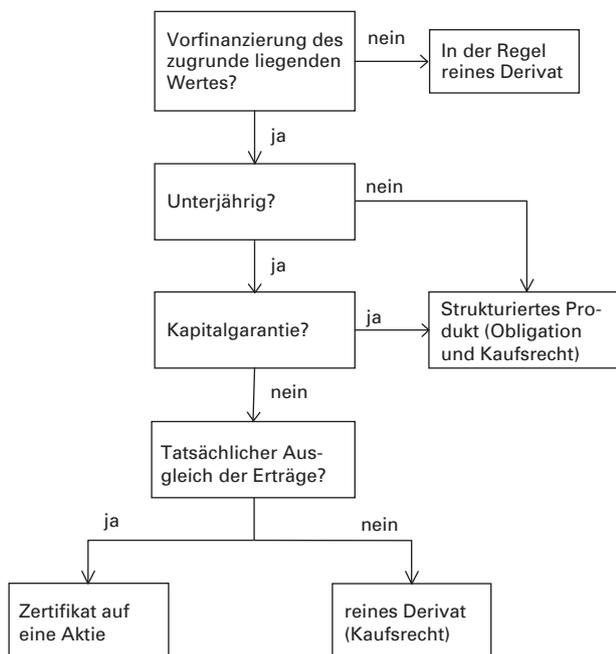
Vergleicht man die vorstehenden Beschreibungen, zeigen sich vor allem wirtschaftliche Gemeinsamkeiten, aber kaum Unterscheidungskriterien. Gemeinsam ist beiden Produkten die Nachbildung des Wertes der zugrunde liegenden Aktie (abgesehen vom zusätzlichen Emittentenrisiko). Sie unterscheiden sich letztlich nur dadurch, dass die Ertragsfälligkeiten der zugrundeliegenden Aktie unterschiedlich behandelt werden:

- Bei der LEPO wird die Ertragsfälligkeit antizipiert und in den Preis der LEPO einbezogen. Der Anleger erhält damit keinen Ertrag, sondern bezahlt weniger für das Produkt.
- Beim Zertifikat wird der Ertrag an den Anleger weitergeleitet, der damit einen steuerbaren Kapitalertrag realisiert.

**4.4 Prüfabfolge**

Aus den vorstehenden Ausführungen ergibt sich vereinfachend folgende Prüfabfolge zur Qualifikation und Abgrenzung von LEPOs und Zertifikaten auf eine Aktie:

**Grafik 3: Vorschlag zur Abgrenzung von LEPOs und Zertifikaten auf eine Aktie**



**5 Swaps**

**5.1 Grundlagen**

Swaps (engl. Tauschvereinbarungen) sind Verträge, unter denen Risiken, Vermögenswerte oder Zahlungsverpflichtungen ausgetauscht werden. Swaps sind derivative Instrumente, da ihr Wert von anderen Werten abhängt respektive abgeleitet wird. Sie dienen der Absicherung von Risikopositionen, die sich aufgrund ändernder Marktsituationen ergeben. Sie können jedoch auch zu Spekulationszwecken, also zum Aufbau von Risikopositionen, eingesetzt werden.

Swaps unterscheiden sich auf dem Finanzmarkt nach den zugrundeliegenden Werten bzw. getauschten Risiken: Historisch steht der Zinsswap im Vordergrund, also ein Swap, bei dem Zinsrisiken übertragen werden. Eine namhafte Bedeutung haben auch Währungsswaps. Swaps können aber grundsätzlich über jedes Gut, einen Korb von Gütern oder einen Index abgeschlossen werden (Indexswaps), aber auch über bestimmte Risiken, so zum Beispiel über Kreditrisiken (Kreditrisikoswap) etc.

**5.2 Vorschlag für eine steuerliche Prüf-abfolge**

Aufbauend auf den Ausführungen zu LEPOs und Zertifikaten auf eine Aktie, können (einfache) Swaps anhand folgender Prüfabfolge charakterisiert werden:

Für die steuerliche Unterscheidung ist in einem ersten Schritt zu prüfen, ob bei Vertragsabschluss ein Austausch von Nominalbeträgen vorliegt. Ist dies nicht der Fall, können im Instrument kaum Elemente von Kundenguthaben, Anlagefonds, Obligationen oder Zertifikaten (iSd KS 4) enthalten sein.

Liegt ein Austausch von Nominalbeträgen vor, wie z. B. typischerweise beim Währungsswap (vgl. nachstehend), so ist zu prüfen, ob eine Kapitalgarantie abgegeben wurde. Es stellt sich also die Frage, ob mit dem Instrument eine bestimmte Rückzahlung oder ein bestimmter Ertrag garantiert wird. Ist dem so, enthält das Instrument steuerlich eine Obligation.

Ohne Kapitalgarantie können Elemente von Kundenguthaben, Anlagefonds, Zertifikaten oder anderen vorstehend diskutierten Instrumenten enthalten sein. So kann gedanklich beispielsweise ein Indexswap auf Aktien mit Austausch der Nominalbeträge transparent aus zwei Aktienzertifikaten aufgebaut werden, was jedoch steuerlich einen Grenzfall darstellt.

In einem letzten Schritt ist zu prüfen, ob die Lieferung des zugrundeliegenden Wertes physisch (in Waren, Aktien etc.) oder nur in bar erfolgt (cash settlement).

Nachfolgend werden drei Reinformen von Swaps diskutiert. Die Problematik kombinierter Produkte sei im Rahmen dieser Darstellung ausgeklammert.

### 5.3 Zinsswap

#### 5.3.1 Beschrieb

Ein Zinsswap ist eine vertragliche Vereinbarung über den Austausch von Zinszahlungen zwischen zwei Parteien. Die eine Partei verpflichtet sich, einen fixen Zins (Swapsatz) auf einen bestimmten Betrag (Nominalbetrag, Swapvolumen) an die andere Partei zu bezahlen. Diese andere Partei verpflichtet sich im Gegenzug, einen variablen Zins (zum Beispiel auf LIBOR-Basis) auf denselben Nominalbetrag an die erste Partei zu entrichten. Beim Zinsswap werden die Nominalbeträge nicht ausgetauscht. Nur die Zinsen werden, von den Nominalbeträgen ausgehend, berechnet und ausgetauscht.

Der Zinsswap hat eine bestimmte oder bestimmbare Vertragsdauer.

#### 5.3.2 Diskussion

Ein Zinsswap ist steuerlich als Reihe von Geschäften zu verstehen, die zu verschiedenen Terminen abgewickelt werden: Unterstellt man einen Swap mit einer Laufzeit von drei Jahren, bei dem quartalsweise die Zinsen getauscht werden, liegen letztlich zwölf einzelne Transaktionen vor. Pro Transaktion kauft die eine Partei jeweils den variablen Zins zum Preis des festen Zinses. Der Zinsswap ist folglich ein (synallagmatischer) Vertrag, bei welchem die Hauptleistungen beider Parteien in Geld bestehen, mithin geht es um Käufe von Geld gegen Geld gleicher Währung.

Der Zinsswap ist nicht vorfinanziert, da die Nominalbeträge nicht ausgetauscht werden. Der gedankliche Austausch der Nominalbeträge vermag keine Obligation zu begründen, da die Rückübertragung ebenfalls rein gedanklich erfolgt<sup>75</sup>. Folglich liegt bei einem Zinsswap keine Obligation vor, auf welcher Erträge bezahlt werden könnten<sup>76</sup>. Bei den sog. Zinsen handelt es sich nicht um Zinsen (Erträge) im steuerlichen Sinne, welche auf

einem hingegebenen Nominalkapital bezahlt würden, ohne dieses im Nennwert zu schmälern, sondern um Kapitalgewinne aus Veräusserungsgeschäften (Kauf)<sup>77</sup>.

Findet ausnahmsweise ein Austausch der Nominalbeträge gleicher Währung statt, so richtet sich die steuerliche Beurteilung prinzipiell nach dem Währungsswap.

#### 5.3.3 Steuerliche Beurteilung

##### 5.3.3.1 Emissionsabgabe

Da keine steuerbare Urkunde, insbesondere keine Obligation begründet wird, fällt keine Emissionsabgabe an (e contrario Art. 5 und 5a StG)<sup>78</sup>.

##### 5.3.3.2 Umsatzabgabe

Zinsswaps sind keine steuerbaren Urkunden, die der Umsatzabgabe unterliegen (e contrario Art. 5 und 5a StG)<sup>79</sup>. Entsprechend fällt keine Umsatzabgabe an, selbst wenn Zinsswaps ausnahmsweise handelbar sein sollten. Bei Zinsswaps ist kaum denkbar, dass zur Erfüllung steuerbare Urkunden übertragen werden, weshalb auch dann keine Umsatzabgabe anfällt.

##### 5.3.3.3 Verrechnungssteuer

Die als Zinsen bezeichneten Entgelte unterliegen als Kapitalgewinne/-verluste nicht der Verrechnungssteuer (e contrario Art. 4 Abs. 1 VStG)<sup>80</sup>.

##### 5.3.3.4 Einkommenssteuer und Gewinnsteuer

Obwohl private Anleger selten Swapverträge eingehen, sollen der Vollständigkeit halber die einkommenssteuerlichen Konsequenzen kurz dargelegt werden: Gewinne oder Verluste aus Zinsswaps sind als Kapitalgewinne im Privatvermögen steuerneutral (Art. 16 Abs. 3 DBG; Art. 7 Abs. 4 lit. b StHG)<sup>81</sup>.

Bei Anlegern mit Instrumenten im Geschäftsvermögen (einschliesslich gewerbmässiger Wertschriftenhändler) unterliegen die realisierten Gewinne als Bestandteile des Gesamtergebnisses der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer (Art. 18 Abs. 2f. und 58 DBG; Art. 8 und 24

75 Dies gilt u. E. analog für den verrechnungsweisen Austausch, sofern die Rückübertragung analog durch Verrechnung zum Nominalbetrag erfolgt.

76 Aus dem gleichen Grund können auch Kundenguthaben iSv Art. 4 Abs. 1 lit. d VStG bei inländischen Banken oder Sparkassen iSv Art. 9 Abs. 2 VStG ausgeschlossen werden (vgl. von WYL, ST 1988, 131). Da der Nominalbetrag beim Zinsswap während der Laufzeit fest ist, scheiden Kundenguthaben auch bei einem Austausch der Nominalbeträge aus (vgl. ESTV-DVS, KS 4 vom 12. 4. 1999 Ziff. 2.1.1).

77 FÜGLISTER, ASA 62 (1993/94), 171.

78 FÜGLISTER, ASA 62 (1993/94), 171.

79 FÜGLISTER, ASA 62 (1993/94), 171.

80 FÜGLISTER, ASA 62 (1993/94), 171.

81 FÜGLISTER, ASA 62 (1993/94), 171. Im Regelfall können private Anleger nicht Partei eines Swaps sein, ohne eine Sicherheit hingeben zu müssen. Die steuerliche Beurteilung dieser Sicherheit ist hier ausgeklammert. Im Regelfall wird eine Obligation, ein Kundenguthaben oder eine Verpfändung vorliegen.

StHG). Geschäftsmässig begründete Verluste sind als Aufwand abzugsfähig (Art. 27 und 58f. DBG; Art. 8 und 24f. StHG).

#### 5.3.3.5 Mehrwertsteuer

Die Umsätze mit Zinsswaps fallen unter jene des Geld- und Kapitalverkehrs und sind folglich von der Mehrwertsteuer ausgenommen, d.h., sie berechnen sich nicht zum Vorsteuerabzug (Art. 18 Ziff. 19 MWSTG)<sup>82</sup>.

### 5.4 Währungsswap

#### 5.4.1 Beschrieb

Beim Währungsswap sollen Währungsrisiken zwischen den Vertragsparteien ausgetauscht werden. Sie werden eingesetzt, um Wechselkursrisiken aus Verpflichtungen oder Investitionen zu steuern.

Der Währungsswap unterscheidet sich vom Zinsswap dadurch, dass Nominalbetrag und auch Zinszahlungen in unterschiedlichen Währungen festgelegt sind. Die ausgetauschten Zinszahlungen können je nach Vertrag entweder fix oder variabel sein. Der Währungsswap kann also mit einem Zinsswap zum sog. Zins- und Währungsswap kombiniert werden. Das ändert hingegen nichts an den nachstehenden Ausführungen.

Im Regelfall wird der Nominalbetrag in unterschiedlichen Währungen zu Beginn und am Ende der Vertragslaufzeit ausgetauscht. Da der Nominalbetrag in zwei Währungen festgelegt ist, erfolgen zwei Zahlungen.

#### 5.4.2 Diskussion

Bis auf den Austausch der Nominalbeträge zu Beginn und am Ende der Laufzeit unterscheidet sich der Währungsswap technisch nicht vom Zinsswap.

Die Parteien begründen durch den Austausch der während der Laufzeit des Swaps festen Nominalbeträge jedoch zwei Obligationen, je eine pro Vertragspartei. Beim Währungsswap sind folglich die bezahlten Zinsen tatsächlich Zinserträge und nicht wie beim Zinsswap Kapitalgewinne. Findet ausnahmsweise kein Austausch des Nominalbetrages statt, gilt die beim Zinsswap dargestellte steuerliche Behandlung.

#### 5.4.3 Steuerliche Beurteilung

##### 5.4.3.1 Emissionsabgabe

Die Ausgabe der Obligationen durch die jeweiligen Emittenten unterliegt der Emissionsabgabe (Art. 5a StG).

##### 5.4.3.2 Umsatzabgabe

Bei einer Übertragung des Swaps unterliegt der entgeltliche Übergang der betreffenden Obligation(en) unter Mitwirkung eines Effekthändlers der Umsatzabgabe (Art. 13f. StG). Während der Laufzeit von Währungsswaps werden typischerweise keine steuerbaren Urkunden übertragen, weshalb keine Umsatzabgabe anfällt.

##### 5.4.3.3 Verrechnungssteuer

Die Zinsen, die aufgrund von Währungsswaps wechselseitig bezahlt werden, unterliegen zu ihrem Bruttobetrag grundsätzlich der Verrechnungssteuer.

##### 5.4.3.4 Einkommenssteuer und Gewinnsteuer

Erträge, die Anleger aufgrund von Swaps im Privatvermögen realisieren, unterliegen der Einkommenssteuer. Die Zinsaufwendungen können im Rahmen der Schuldzinsbegrenzung vom steuerbaren Einkommen abgezogen werden (Art. 33 Abs. 1 lit. a DBG).

Bei Anlegern mit Instrumenten im Geschäftsvermögen (einschliesslich gewerbmässiger Wertschriftenhändler) unterliegen die realisierten Gewinne als Bestandteile des Gesamtergebnisses der Einkommens- oder Gewinnsteuer (Art. 18 Abs. 2f. und Art. 58 DBG; Art. 8 und 24 StHG). Geschäftsmässig begründete Zinsaufwände und Verluste sind als Aufwand abzugsfähig (Art. 27 und 58f. DBG; Art. 8 und 24f. StHG).

##### 5.4.3.5 Mehrwertsteuer

Die Ausführungen zum Zinsswap gelten für den Währungsswap analog.

### 5.5 Indexswap

#### 5.5.1 Beschrieb

Bei einem Indexswap werden Zahlungsströme der gleichen Währung getauscht. Die Höhe der Zahlungsströme wird nach einem Index bestimmt, welcher Preise von Waren (Warenswap, commodity swap), Öl (Ölpreis-swap), Gold (Goldpreisswap) etc. abbildet. Gedanklich verkauft (pro Transaktion) eine Partei den Index<sup>83</sup> zum variablen Preis. Sie kauft zugleich denselben Index zu einem festen Preis oder einen gleichwertigen Index zu einem festen oder variablen Preis.

Die Werte der Indizes – respektive die zugrundeliegenden Waren (Öl etc., entsprechend dem Nominalbetrag) – werden nicht ausgetauscht, sondern nur die einzelnen Zahlungsströme. Insbesondere im Energiebereich (Gas,

82 ESTV-MWST, MB 22 Import etc. von elektrischer Energie (Strom) Ziff. 8.6.2f.

83 Respektive einen Teil oder ein Mehrfaches davon.

Elektrizität, Öl), aber auch bei Handelswaren und Edelmetallen, werden auch Güter physisch gegen Geld (oder andere Güter) geliefert. Die Güter ersetzen in diesem Fall die Zahlungsströme während der Laufzeit. Ein Austausch der Nominalwerte findet aber auch in diesen Fällen nicht statt.

### 5.5.2 Diskussion und steuerliche Beurteilung

Die Diskussion und steuerliche Beurteilung eines Indexswaps ohne Austausch der Nominalbeträge folgt jener der Zinsswaps, da keine Obligationen begründet werden.

Erfolgt eine physische Lieferung während oder am Ende der Laufzeit des Swaps gegen Geld, wird diese durch den Swap nicht vorfinanziert, weshalb die Ausführungen zum Zinsswap unter Vorbehalt nachstehender Abweichungen zu diesen physischen Lieferungen (zur Umsatzabgabe und Mehrwertsteuer) weiterhin gelten.

#### 5.5.2.1 Umsatzabgabe

Soweit aufgrund eines Indexswaps steuerbare Urkunden unter Mitwirkung eines Effektenhändlers (iSv Art. 13 Abs. 3 StG) übertragen werden, unterliegt die Lieferung dieser zugrundeliegenden Urkunden grundsätzlich der Umsatzabgabe (die Ausnahmen von Art. 14, 17a und 19 StG vorbehalten)<sup>84</sup>. Die Übertragung des Swaps selbst unterliegt nicht der Umsatzabgabe.

#### 5.5.2.1 Mehrwertsteuer

Die Lieferung der Waren etc. ist mehrwertsteuerlich unabhängig vom Swap zu beurteilen<sup>85</sup>:

- Umsätze aufgrund des Swaps *selbst* sind als Umsätze des Geld- und Kapitalverkehrs von der Steuer ausgenommen, d. h. ohne Vorsteuerabzugsberechtigung (Art. 18 Ziff. 19 MWSTG).
- Die physische Lieferung ist nach allgemeinen Kriterien mehrwertsteuerlich zu beurteilen: Erfolgt (1) eine Inlandlieferung von beispielsweise Öl, unterliegt das Entgelt der Mehrwertsteuer (Art. 5 lit. a MWSTG), (2) wird das Öl ausgeführt, gilt der Umsatz als steuerbefreit (Art. 19 Abs. 2 Ziff. 1 MWSTG), oder (3) werden Aktien geliefert, ist dieser Umsatz von der Steuer ausgenommen (Art. 18 Ziff. 19 MWSTG).
- Werden Waren gegen Waren getauscht, liegen entsprechend zwei Umsätze vor (Art. 33 Abs. 4 MWSTG).

## Literaturverzeichnis

- ALTENBURGER PETER R., Taxation of Swiss-Based Investment Funds and Certificate Holders, ASA 65 (1996/97), 87 ff.
- ARNOLD KURT, Die Besteuerung des Ertrages aus Guthaben und Anlagefonds, ST 1988, 242 ff.
- CHARBONNIER ALAIN, Produits dérivés et concept de réalisation, Zürich 1996
- FÜGLISTER VICTOR, Die Besteuerung des privaten Einkommens aus herkömmlichen und modernen Anlageinstrumenten, ASA 62 (1993/94), 149 ff.
- HERMANN CHARLES, Securities Lending and Repo Transactions with Swiss Securities: A Headache for the Tax Authorities, Derivatives and Financial Instruments 2003, 6 ff.
- HESS TONI, Die Besteuerung der Anlagefonds und der anlagefondsähnlichen Instrumente sowie deren Anteilsinhaber in der Schweiz, Zürich 2001
- Entlastung von Quellensteuern auf Zinsen und Dividenden bei Anlagefonds und Anteilsinhabern, FStR 2002, 16 ff.
- HESS TONI/SIGG RUDOLF, Besteuerung der Anlagefonds und deren Anteilsinhaber in der Schweiz, ST 1997, 83 ff.
- HÖHN ERNST, Die Abgrenzung von Vermögensertrag und Kapitalgewinn im Einkommenssteuerrecht, ASA 50 (1981/82), 529 ff.
- JÄGER HANS-JOACHIM/RISI ANDREAS, Obligationen und derivative Finanzinstrumente – der neue Anhang III zum Kreisschreiben 4, FStR 2002, 302 ff.
- JECK WALTER, Neueste Entwicklungen bei der Besteuerung moderner Finanzinstrumente, ASA 68 (1999/2000), 177 ff.
- LANDOLF URS, Steuerliche Aspekte derivativer Finanzinstrumente, Cahiers de droit fiscal international LXXXb (1995), 551 ff.
- LAUBER-STEINHAEUER SUSAN/GENNARI FRANCO, Spezialfälle im Bereich der modernen Finanzinstrumente, StR 2002, 510 ff.
- LEHMANN DANIEL U., Tax Issues Associated with Trading in Syndicated Loans against Swiss Borrowers, Derivatives and Financial Instruments 2004, 163 ff.
- LOCHER PETER, Die Abgrenzung von Kapitalgewinn und Kapitalertrag im Bundessteuerrecht, recht 1990, 109 ff.

84 ESTV-DVS, KS 4 vom 12.4.1999 Ziff. 3.3.

85 ESTV-MWST, MB 22 Import etc. von elektrischer Energie (Strom) Ziff. 8.6.1.

- Kommentar zum DBG – Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil (Art. 1-48 DBG), Therwil/Basel 2001 (zit.: Kommentar DBG)
- LUTZ GEORG, Art. 66 DBG, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Basel/Genf/München 2000
- MERLINO NICOLAS, Tax Treatment of Securitizations of Receivables, Derivatives and Financial Instruments 2003, 184 ff.
- MEYER RUDOLF, «Forward Rate Agreements»: Ein neues Zinsabsicherungsinstrument, ST 1987, 190 ff.
- MISTELI JONAS, Dividenden-Stripping, Bern/Stuttgart/Wien 2001
- MÜHLEMANN DANIEL/MÜLLER FRITZ, Steuern und Kapitalanlage, 2. A., Zürich 1999
- MÜLLER FRITZ, Die Besteuerung der Einkünfte aus derivativen, strukturierten und synthetischen Finanzinstrumenten im Privatvermögen, StR 1999, 298 ff., 379 ff.
- MÜLLER-MÖHL ERNST, Optionen und Futures, 5. A., überarbeitet von Erhard Lee, Zürich 2002
- REICH MARKUS, Art. 20 DBG, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Basel/Genf/München 2000
- Vermögensertragsbegriff und Nennwertprinzip, FS Höhn, Bern/Stuttgart/Wien 1995, 155 ff.
- RICHNER FELIX/FREI WALTER/KAUFMANN STEFAN, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, Zürich 1999 (zit.: Kommentar ZH)
- RISI ANDREAS, Mitarbeiteroptionen und -aktien, Zürich 1999
- RISI ANDREAS/PREISIG ALFRED, Geänderte Besteuerung der Obligationen und derivativen Finanzinstrumente, ST 1999, 601 ff.
- RIVIER JEAN-MARC, L'imposition du revenue des obligations à intérêt unique prédominant ou de la difficulté de distinguer le gain en capital du rendement de la fortune mobilière privée, ASA 62 (1993/94), 449 ff.
- SALVI IRENE, Schweizerische Besteuerung von internationalen Personengesellschaften, ASA 64 (1995/96), 177 ff.
- SIGG RUDOLF/WILD PATRICK, Steuerrechtliche Aspekte der Finanzinnovationen, ST 1992, 749 ff.
- SPORI PETER, Einkommenssteuerliche Aspekte privater Portfolio-Anlagen, ASA 59 (1990/91), 345 ff.
- STEBLER PETER, Die Besteuerung der Erträge aus Anlagefonds, insbesondere aus Wertzuwachs-fonds, ASA 59 (1990/91), 281 ff.
- STOCKAR CONRAD/HOCHREUTENER HANS PETER, Die Praxis der Bundessteuern, II. Teil: Stempelabgaben und Verrechnungssteuer, 3 Bände, Loseblattwerk, Basel
- TORRIONE HENRI, L'imposition des fonds de placement immobiliers, ASA 67 (1998/99), 257 ff.
- UNTERSANDER OLIVER, Kapitalrückzahlungsprinzip im schweizerischen Steuerrecht, Zürich 2003
- VON WYL WALTER, Finanzinnovationen – einige steuerliche Aspekte, ST 1988, 129 ff.
- VUILLEMIN FRED, Zum Begriff des steuerbaren Ertrages im Verrechnungssteuer-Recht, ST 1981, Heft 5, 20 ff.
- WEIDMANN MARKUS, Realisation und Zurechnung des Einkommens, FStR 2003, 83 ff.
- WOHLWEND HANSPETER/RÜTHEMANN PATRIK/HUTTER BORIS, Die steuerliche Behandlung von strukturierten Produkten, StR 2004, 490 ff.
- YERSIN DANIELLE, A propos de la distinction entre le rendement de fortune et les gains en capital – questions choisies, ASA 50 (1981/82), 465 ff.

### Praxisfestlegungen der Steuerbehörden

- ESTV, Kollektive Anlageinstrumente – Verrechnungssteuer, Ausländische Quellensteuern, Richtlinien vom April 1999 betreffend Steuerpflicht und Besonderheiten für die Buchführung (zit.: ESTV-DVS, RL Kollektive Anlageinstrumente)
- Kreisschreiben Nr. 4 zur Steuerperiode 1999/2000 vom 12.4.1999 betreffend Obligationen und derivative Finanzinstrumente als Gegenstand der direkten Bundessteuer, der Verrechnungssteuer sowie der Stempelabgaben, Anhang III, 2. A. vom 28.1.2002, ASA 68 (1999/2000), 21 ff., ASA 70 (2001/2002), 736 ff. (2. A. von Anhang III) (zit.: ESTV-DVS, KS 4 vom 12.4.1999)
- Wegleitung Umsatzabgabe (Ausgabe 2001) (zit.: ESTV-DVS, WL Umsatzabgabe)

Manuel R. V. Vogel,

# Grenzüberschreitender Dienstleistungs- und Warenverkehr im Lichte der Mehrwertsteuer

Rechtsvergleich zwischen Deutschland und der Schweiz unter Berücksichtigung der 6. EG-Richtlinie

Schriftenreihe Finanzwirtschaft und Finanzrecht, Bd. 97, Diss. Universität St.Gallen, Bern 2003

Rezensent: Prof. em. Dr. rer. pol. Dieter Dziadkowski, München\*

## Inhalt

1	<b>Einleitung und Vorbemerkung</b>
2	<b>Struktur und inhaltliche Schwerpunkte</b>
2.1	<b>Grundlagen der Umsatzsteuer</b>
2.2	<b>Zur Abgrenzung von Lieferung und Dienstleistung</b>
2.3	<b>Grenzausgleich und Schlussfolgerungen</b>
3	<b>Würdigung</b>
	<b>Literatur</b>

## 1 Einleitung und Vorbemerkung

Der mit der Untersuchung vorgenommene Rechtsvergleich zwischen der Mehrwertbesteuerung in Deutschland und der Schweiz umfasst de facto zwei rechtsvergleichende Bestandesaufnahmen, da die Berücksichtigung der gemeinschaftsrechtlichen Regelungen – vornehmlich durch die 6. EG-Richtlinie – einen zusätzlichen Untersuchungsbereich abdeckt. Obwohl die Richtlinie die Mitgliedstaaten seit 1979 durch ihre Vorgaben bei der Gesetzgebung auf dem Gebiet des Mehrwertsteuerrechts zum richtlinienkonformen Handeln zwingen sollte, gibt es noch zahlreiche Abweichungen zwischen den nationalstaatlichen Regelungen und dem Gemeinschaftsrecht. Die Klärung vieler Zweifelsfragen kann bekanntlich nur durch den Europäischen Gerichtshof (EuGH) herbeigeführt werden.

Insbesondere auf dem Sektor des grenzüberschreitenden Leistungsaustauschs zeigen sich immer wieder neue Problemfelder. Beispielhaft sei nur auf die Entwicklung der Telekommunikationsdienstleistungen hingewiesen. Die Europäische Kommission bemüht sich durch Anpassung und Ergänzung der Richtlinienbestimmungen, den Veränderungen im Wirtschaftsleben Rechnung zu tragen. Da die Richtlinien nur einstimmig – bei nunmehr 25 Mitgliedstaaten – verabschiedet werden können, war und ist der Erlass von Vorschriften über die Mehrwertsteuer ein langwieriger Prozess. Allein die Übersetzungsarbeiten nehmen geraume Zeit in Anspruch. Sodann können die Regelungen nur nach ebenfalls langwierigen parlamentarischen Beratungen in nationales Recht der einzelnen Mitgliedstaaten transformiert werden. Anlässlich dieses Umsetzungsprozesses sind in der Vergangenheit immer wieder richtlinienwidrige Vorschriften in die nationalen Mehrwertsteuerrechte eingedrungen. Die völlige Harmonisierung der einzelstaatlichen Rechte ist bislang nicht gelungen.

Es ist daher sehr verdienstvoll, dass sich Manuel Vogel dem schwierigen Unterfangen unterzogen hat, neben einem Rechtsvergleich zwischen Regelungen in Deutschland und der Schweiz auch noch einen Vergleich mit dem europäischen Gemeinschaftsrecht vorzunehmen. Bei der Betrachtung der gemeinschaftsrechtlichen Be-

\* Mitglied der deutschen Ursprungslandkommission und bis 1999 Vorsitzender der Vereinigung zur wissenschaftlichen Pflege des Umsatzsteuerrechts e. V., Regensburg

stimmungen der 6. EG-Richtlinie ist zu beachten, dass die Grundzüge der Umsatzbesteuerung im europäischen Binnenmarkt nach Fortfall der Grenzkontrollen per 1.1.1993 immer noch *Übergangsregelungen* darstellen, die zunächst bis 31.12.1996 befristet waren. Infolge einer Verlängerungsklausel wird die Frist allerdings – automatisch bis zu einer *endgültigen Neufassung* hinausgeschoben. Sie kann folglich «Ewigkeitscharakter» annehmen<sup>1</sup>. Eine endgültige Regelung ist nicht in Sicht.

Die *Binnenmarktrichtlinie vom 16.12.1991*<sup>2</sup> ist daher immer noch Richtschnur für grenzüberschreitende Vorgänge (erkennbar sind diese Bestimmungen an einem Buchstaben-Appendix, z. B. § 1a UStG – Innergemeinschaftlicher Erwerb). Bei Vergleichen zwischen Bestimmungen eines Mitgliedstaates – hier Deutschland – und einem Drittstaat – hier Schweiz – ist zu beachten, dass sich aus der grundsätzlich unmittelbaren Wirkung einer EG-Richtlinie ein Anwendungsvorrang gegenüber anderslautenden nationalen Bestimmungen ergibt<sup>3</sup>. Für das Vielvölkergebiet EU mit unterschiedlichen Rechts-traditionen ergeben sich somit mannigfache Probleme. Der Richtliniengeber hat sich bemüht, Anwendungsprobleme zu verringern. Die Tatbestandsmerkmale einer gemeinschaftsrechtlichen Vorschrift sind *autonome gemeinschaftsrechtliche Begriffe*, die eine von Mitgliedstaat zu Mitgliedstaat unterschiedliche Anwendung des Mehrwertsteuerrechts verhindern sollen. Zur Erläuterung der gemeinschaftsrechtlichen Begriffe ist im Zweifelsfall nur der EuGH befugt. Er besitzt das *Auslegungsmonopol* für das Gemeinschaftsrecht. Die Rechtsprechung des EuGH hat daher grossen Einfluss auf die Entwicklung des Umsatzsteuerrechts in Deutschland gewonnen. Die staatlichen Organe sind im Rahmen ihrer Zuständigkeit verpflichtet, zur Anwendung und Umsetzung des Gemeinschaftsrechts beizutragen. Für die nationalen Gerichte (Finanzgerichte und Bundesfinanzhof) ergibt sich daraus das Gebot, die nationalen Vorschriften im Lichte des Gemeinschaftsrechts auszulegen. Die Vorgehensweise des Autors, jeweils das nationale deutsche Umsatzsteuerrecht nebst Gemeinschaftsrecht mit dem Mehrwertsteuerrecht der Schweiz iterativ zu vergleichen, ist äusserst zielführend.

Hinsichtlich der Bestimmung des Leistungsorts innerhalb der EG gab es bereits kurz nach Umsetzung der 6. EG-Richtlinie zahlreiche Streitfälle. So musste die

Kommission bis Mitte 1982 allein für das damalige Kern-Europa in nicht weniger als zwanzig Fällen Verfahren beim EuGH wegen Verstosses gegen die 6. USt-Richtlinie (EWG) gem. Art. 169 EWG-Vertrag (BGBI. II 1957, 766) einleiten<sup>4</sup>. Inzwischen ist neben den *Vorabentscheidungsersuchen* der nationalen Gerichte ständig auch eine Vielzahl von *Vertragsverletzungsverfahren* beim EuGH anhängig.

Vogel hat die schwierige Aufgabe, im «grenzüberschreitenden Mehrwertsteuerrecht» die umfangreichen Zweifelsfragen aufzuzeigen und praktikable Lösungen anzubieten, in Flow-charts, Abbildungen und informativen Praxisbeispielen gemeistert. Wegen des Volumens an Zweifelsfragen und dem begrenzten Raum kann das Werk an dieser Stelle nur schwerpunktmässig vorgestellt und gewürdigt werden.

## 2 Struktur und inhaltliche Schwerpunkte

Die Arbeit umfasst 6 Kapitel (1. Einführung, 2. Grundlagen der Umsatzsteuer, 3. Eingrenzung des Untersuchungsgegenstandes, 4. Problembereiche, 5. Grenzausgleich und 6. Schlussfolgerungen). Einer näheren Betrachtung werde ich aus primär europäischer Sicht die Grundlagen, aus dem Kapitel «Eingrenzung des Untersuchungsgegenstandes» den Abschnitt «Abgrenzung zwischen Lieferung und Dienstleistung (sonstige Leistung)» – da hier wesentliche Abweichungen gegenüber der deutschen Legaldefinition bestehen –, das Kapitel «Grenzausgleich» aus gemeinschaftsrechtlicher Sichtweise sowie die Schlussfolgerungen, vornehmlich zum «DBA für indirekte Steuern», unterziehen.

### 2.1 Grundlagen der Umsatzsteuer

Im Kapitel «Grundlagen der Umsatzsteuer» stellt der Verfasser die Mehrwertsteuer (in Deutschland = Umsatzsteuer) in den Grundzügen dar und hebt insbesondere den Charakter als allgemeine Verbrauchsteuer in der Ausprägung einer Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug hervor. Zutreffend merkt er an, dass der Begriff «Mehrwertsteuer» weniger präzise ist als der Begriff «Umsatzsteuer». In der Tat wird nicht der Mehrwert als Bemessungsgrundlage der Besteuerung herangezogen.

1 Vgl. DZIADKOWSKI, «Dauernde Übergangsregelung» oder Neuregelung der Umsatzbesteuerung im Binnenmarkt?, UR 1993, 344 ff.

2 Richtlinie 91/680/EWG, ABl. EG Nr. L 376, 1; ber. ABl. EG 1992 Nr. L 272, 72.

3 Vgl. ZEUNER, in: Bunjes/Geist, Umsatzsteuergesetz, 7. A., München 2003, 11.

4 Vgl. LIST, Der Systemwandel im Umsatzsteuerrecht, in: Umsatzsteuerekongress-Bericht 1982/83, Köln 1983, 7 ff., 19.

Vielmehr bildet das Entgelt für den Umsatz die Bemessungsgrundlage. Allerdings hat sich die Bezeichnung «Mehrwertsteuer» in der EG und nunmehr der EU durchgesetzt und wird in den Amtssprachen verwendet (z. B. value added tax (VAT), taxe sur la valeur ajoutée (TVA), imposta sul valore = Art. 1 der 6. EG-Richtlinie).

Gleichwohl ist die Kritik des Verfassers berechtigt, weil der Vorsteuerabzug infolge von Begrenzungen und Versagungen häufig eine Besteuerung lediglich des Mehrwerts, wie die Bezeichnung «vortäuscht», nicht zulässt. Inzwischen wird sogar das gegenwärtige System in Frage gestellt, da sich der Vorsteuerabzug zur Achillesferse des Systems entwickelt hat<sup>5</sup>. Durch kriminelle Vereinigungen ist eine Umsatzsteuerbetrugswelle im Binnenmarkt der EU ausgelöst worden. In den Mitgliedstaaten sind u. a. durch Vorsteuererstattungen (sog. Karussellgeschäfte) Steuerausfälle in Milliarden-Höhe entstanden<sup>6,7</sup>. Daher wird u. a. erwogen, den Vorsteuerabzug bei B2B-Umsätzen aufzuheben<sup>8</sup> und somit Betrugsfälle zu erschweren. In der Schweiz ist die Erschleichung von Vorsteuern im Gegensatz zur EU bei den «humanen» Steuersätzen derzeit noch nicht lohnend. Allerdings könnten Vorsteuer-Erstattungen bei steigenden Steuersätzen auch in der Schweiz «interessant» werden. Der Vorsteuerabzug als *systemtragendes Element* der Mehrwertsteuer steht daher in der EU bereits auf dem Prüfstand. Diese Entwicklung sollte auch Beachtung finden.

Nach der Diskussion des Überwälzbarkeitsprinzips, der Wettbewerbsneutralität, des Erhebungswirtschaftlichkeitsprinzips und der Einfachheit, deren Existenz – jedenfalls in der EU gemäss der Rechtsprechung des EuGH und des BFH – skeptisch gesehen werden muss,

wendet sich der Verfasser den Grundprinzipien als Ausgangspunkte für internationale Umsatzsteuerfragen zu.

In diesem Abschnitt werden die grundlegenden Erkenntnisse für den Fortgang der Untersuchung und schliesslich für die Schlussfolgerungen gewonnen und vermittelt. Die Grundprinzipien (Territorialprinzip, Bestimmungsland-Prinzip, Ursprungsland-Prinzip und das Gemeinsamer-Markt-Prinzip) werden vorgestellt und die Wirkungen exemplarisch verdeutlicht. Da in der EU immer noch keine endgültige Entscheidung gefallen ist, ob am durchlöchernten «vorläufigen» *Bestimmungsland-Prinzip* festgehalten oder auf das *Ursprungsland-Prinzip*<sup>9</sup> übergegangen werden soll, werden die Ausführungen des Autors zu diesen Bereichen näher erörtert.

Zutreffend stellt Vogel die wesentlichen Stärken des Bestimmungsland-Prinzips – insbesondere die Übereinstimmung mit der Idee der *Besteuerung des Verbrauchs im Verbrauchs- (Bestimmungs-)Land* – heraus, weist aber auch auf die Probleme hin, die bei fehlenden Grenzkontrollen auftreten können. In der Tat haben sich die Betrugsfälle seit Abschaffung der Grenzkontrollen innerhalb des Binnenmarkts gehäuft<sup>10</sup>. Deutschland hatte wie die Europäische Kommission das Ursprungslandprinzip favorisiert.<sup>11</sup> Der Verfasser hat die Entwicklung in der EG/EU sorgfältig nachgezeichnet und mögliche Wettbewerbsverzerrungen bei grenzüberschreitenden Leistungen herausgearbeitet (u. a. Doppelbesteuerung bei unterschiedlicher Bestimmung des Leistungsorts). Schwerpunktässig skizziert er das zwischen Deutschland (EU) und der Schweiz bestehende Konfliktpotential und kommt zu dem Zwischenergebnis, dass bei jeder Leistung die Besteuerung ggf. von ihrer Art, dem Ort und dem Zeitpunkt abhängig sein kann, wobei ab-

5 Vgl. REISS, Vorsteuerabzug – Achillesferse der Mehrwertsteuer?, UR 2002, 561 ff.; WALDEN, Der Vorsteuerabzug als systemtragendes Element und Achillesferse der Umsatzsteuer, UVR 2004, 225 ff.

6 Vgl. GEBAUER ET AL., Möglichkeiten und Risiken der Einführung eines grenzüberschreitenden Vorsteuerabzugs auf europäischer Ebene, Ifo-Forschungsbericht Nr. 12; DZIADKOWSKI ET AL., Entwicklung des Umsatzsteueraufkommens und finanzielle Auswirkungen neuerer Modelle bei der Umsatzbesteuerung, Ifo-Forschungsbericht Nr. 13; GEBAUER ANDREA, Entwicklung des Umsatzsteueraufkommens und finanzielle Auswirkungen neuerer Modelle bei der Umsatzberechnung, Ifo-Schnelldienst 6/2003, 28 ff.; s. auch WAGNER, Zulässige Systemumstellungen zur Eindämmung des Mehrwertsteuerbetrugs aus der Sicht der Rechtsprechung, UVR 2003, 386 ff.

7 Eine neue Berechnung zeigt, dass die Abweichungen zwischen theoretischem MWST-Aufkommen und Ist-Aufkommen auf der Basis der volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung (VGR) in Deutschland nach wie vor bei ca. 10 % liegen (z. B. 2001: 155,0 - 139,2 = € 15,8 Mrd.; 2002: 152,8 - 137,1 = € 15,7 Mrd.; 2003: 153,3 - 137,6 = € 15,7 Mrd.). In den Vorjahren lag die Quote bei ca. 6 - 7 %. Vgl. GEBAUER/PARSCHKE, Stellungnahme des Ifo-Instituts anlässlich der öffentlichen Anhörung zu Fragen der

Umsatzsteuerhinterziehungsbekämpfung vom 5.11.2004. Die Anhörung fand am 10.11.2004 vor dem Finanzausschuss des Deutschen Bundestages statt. Vgl. auch BUNDESRECHNUNGSHOF, Bemerkungen 2004 zur Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes, Risiken für das Umsatzsteueraufkommen bei Ausfuhren und Einfuhren, 161 ff. (Rz 37).

8 Vgl. MITTLER, Die Mehrwertsteuer wird zur Achillesferse der Staatseinnahmen in Europa, UR 2004, 1 ff.

9 Hierzu u. a. KRAUSE-JUNK, Ein Plädoyer für das Ursprungslandprinzip, in: Finanzwissenschaft im Dienste der Wirtschaftspolitik, Tübingen 1990, 253 ff.; DZIADKOWSKI, Vorsteuerabzug und Binnenmarkt, StuW 1993, 169 ff.; WIDMANN, UVR 2003, 147 ff.

10 Vgl. MITTLER, Die Mehrwertsteuer wird zur Achillesferse der Staatseinnahmen in Europa, UR 2004, 1 ff.

11 Ausarbeitung der endgültigen Regelung für die Umsatzbesteuerung des innergemeinschaftlichen Waren- und Dienstleistungsverkehrs und für ein funktionsfähiges Clearing-Verfahren, Schriftenreihe des BMF, Heft 52, Bonn 1994; DZIADKOWSKI/ROBISCH, Gutachten zur Harmonisierung der Umsatzbesteuerung in Europa vorgelegt, BB 1994, 1605 ff.

weichende gesetzliche Regelungen in den beteiligten Staaten zu widersprüchlichen Folgen führen können. Zum Teil erschwert bereits die unterschiedliche *Terminologie* in den Rechtsnormen eine eindeutige Beantwortung von Zweifelsfragen<sup>12</sup>. Die Beantwortung von Abgrenzungsfragen ist der nächste Schritt auf dem Weg zu einer vertieften Wirkungsanalyse.

## 2.2 Zur Abgrenzung von Lieferung und Dienstleistung

Vogel widmet sich in einem umfangreichen Abschnitt des 3. Kapitels der Klärung wichtiger Begriffe, die in Deutschland (EU) und der Schweiz zum Teil unterschiedlich definiert werden. Dabei behält der Verfasser stets das Ziel der Ermittlung von Wettbewerbsverzerrungen im Auge. Auf der Basis von Art. 5 Abs. 4 der 6. EG-Richtlinie leitet er den Begriff der Lieferung ab, wobei grundsätzlich auch nach Art. 6 Abs. 1 MWSTG die Verschaffung der Verfügungsmacht das entscheidende Tatbestandsmerkmal bildet. Abweichend von der deutschen Rechtslage (§ 3 Abs. 9 UStG) wird nach Art. 6 Abs. 2 lit. b MWSTG auch die Überlassung eines Gegenstandes zum Gebrauch (Miete, Leasing) als Lieferung angesehen. Es stellt sich die Frage, wie sich diese Abweichungen auf grenzüberschreitende Vorgänge auswirken. Nach Gegenüberstellung der gemeinschaftsrechtlichen, der deutschen und der Regelungen in der Schweiz erörtert der Verfasser im Abschnitt 4.2 alle derzeit denkbaren Varianten von Vermietung und Verleasen von beweglichen körperlichen Gegenständen (S. 156 - 205). Durch zahlreiche Beispiele untermauert er die Ergebnisse seiner Lösungsansätze (so z. B. bei sog. Auslands-Auslands-Lieferungen hinsichtlich des Grenzausgleichs bei grenzüberschreitenden Vermietungen von körperlichen Gegenständen).

Mit einer kommentarhaften Erläuterung gelingt es Vogel, die schwierigen Fragen für den Leser nachvollziehbar darzulegen. Sehr informativ ist die Übersicht zur Einordnung von Grenzfällen im Bereich «Leasinggeschäfte», die teilweise als Lieferungen und teilweise als Dienstleistungen (sonstige Leistungen) zu qualifizieren sind (S. 160f.). Diese Darstellungen sind insbesondere für in der Praxis tätige Rechtsanwender äußerst hilfreich. Weiterhin weist er auf bislang ungeklärte Rechtsfolgen hin, z. B. ob bei Veräusserungen von Gesamt- oder Teilvermögen nach MWSTG eine Lieferung oder eine Dienstleistung anzunehmen ist (S. 45). Vogel plädiert für die Wertung als Lieferung, geht aber ebenfalls

auf die frühere deutsche Beurteilung ein. In Deutschland wurde vormals – vor Schaffung des § 1a UStG – die sog. *Geschäftsveräusserung im Ganzen* als eine Vielzahl von Lieferungen und sonstigen Leistungen (z. B. die Übertragung von Rechten) betrachtet. Folglich konnte jeder einzelne Liefergegenstand getrennt – ggf. steuerfrei – behandelt werden. Solange es im MWSTG keine Befreiungsvorschrift wie in Deutschland oder in der EU gibt, sollte die Übertragung von Gesamtvermögen als Vielzahl von Lieferungen bzw. u. U. Dienstleistungen gewertet werden. Der Gesetzgeber sollte die Anregung des Verfassers bei Gelegenheit aufgreifen.

Im 4. Kapitel werden ausser den bereits erwähnten Untersuchungen zur Beurteilung von Vermietungen usw. die Bereiche «Werklieferung und Werkleistung», der Lieferort bei Einfuhrreihengeschäften in die EU, nach Deutschland und in die Schweiz, der Leistungsort bei Unternehmen (Sitz oder Betriebsstätte), das Empfängerort-Prinzip und das Erbringerort-Prinzip vertieft analysiert. Durch Vergleich der nationalstaatlichen Vorschriften für die Schweiz und Deutschland sowie die gemeinschaftsrechtlichen Bestimmungen der 6. EG-Richtlinie nebst Rechtsprechung des EuGH entsteht ein Fundament, von dem aus *Doppelbesteuerungen* oder *Nichtbesteuerungen* anhand von Modellfällen transparent gemacht werden.

## 2.3 Grenzausgleich und Schlussfolgerungen

Im 5. Kapitel werden die Bestimmungen zum Grenzausgleich in Deutschland, in der Schweiz und in der EU ausführlich dargestellt. Wertvoll sind die Beispiele betreffend Wettbewerbsverzerrungen im Zusammenhang mit dem Grenzausgleich. Hilfreich sind ebenfalls die Ausführungen zu den Abweichungen zwischen den Regelungen in der Schweiz und in Deutschland (S. 291 f.), die den Eindruck erwecken, dass das MWSTG nicht vollumfänglich europakompatibel ausgestaltet ist. Zahlreiche Beispiele verdeutlichen die Abweichungen zwischen UStG und MWSTG. So ist u. a. dem UStG der vom MWSTG erfasste «*Dienstleistungsimport*» fremd (z. B. hinsichtlich der Leistung von Notaren u. a.). In diesem Bereich kommt der Verfasser auch zu Ergebnissen, die von der h. M. abweichen; er begründet sie jedoch fundiert (S. 356)<sup>13</sup>. In einem weiteren Zwischenergebnis hebt der Verfasser die Unterschiede der Regelungen Deutschlands und der Schweiz hervor.

12 Vgl. DZIADKOWSKI/FORSTER/HEMPEL, Die mehrwertsteuerliche Behandlung der Tätigkeiten von Gemeinwesen im Lichte der 6. EG-Umsatzsteuer-Richtlinie, ASA 65 (1996/97), 1; RUPPE, Umsatzsteuergesetz 1994 (1. A.), Wien 1995, 8 ff.

13 Entgegen CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz (MWSTG), Rz 535.

Unter der Bezeichnung «Schlussfolgerungen» fasst Vogel die erarbeiteten Ergebnisse zusammen und unterbreitet einen Gesetzgebungsvorschlag an den schweizerischen Bundesgesetzgeber. Der Verfasser gibt Anregungen zur Beseitigung der erkannten Mängel. Weiterhin plädiert er für den Abschluss von *Doppelbesteuerungsabkommen* auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer, damit künftig potentielle Doppelbesteuerungen verhindert werden können. Dieser Vorschlag soll aus europäischer Sicht hinterfragt werden.

Der Verfasser entwickelt aus dem weltweit anerkannten Prinzip, dass Doppelbesteuerungen tunlichst vermieden werden sollen, ein Konzept zur Vermeidung von internationalen Doppelbesteuerungen auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer. Seine Überlegungen gipfeln in einem Änderungsvorschlag zum MWSTG (S. 371 ff.) Er bezieht sich auf die am 16.3.1996 beschlossene Schaffung eines «Fiskalkomitees für indirekte Steuern resp. Mehrwertsteuern» (S. 371). Es soll ein Muster für ein zweiseitiges, umfassendes *Abkommen zur Vermeidung von Doppel- und Nichtbesteuerungen bei den Mehrwertsteuern* vorbereitet werden. Ein erster Schritt könnte nach seinen Vorstellungen eine Änderung des MWSTG in Richtung auf eine bessere Abstimmung mit dem europäischen Gemeinschaftsrecht sein. Den Schwerpunkt seiner Änderungsvorschläge bilden daher Neuregelungen über den am *Neutralisierungsprinzip* orientierten Grenzausgleich. Den am Schluss der Arbeit synoptisch dargestellten Vorschriften des geltenden MWSTG idF vom 25.6.2002 stellt er seine «geänderten» Bestimmungen gegenüber (S. 390 ff.). Sie würden bei einer Umsetzung im MWSTG eine Verbesserung der Situation de lege lata herbeiführen.

Allerdings erscheint es fraglich, wie er selbst konstatiert, ob Änderungen in einem nationalen Regelwerk erfolgversprechend sind. Bekanntlich bemüht sich die Europäische Kommission seit über 40 Jahren um eine *Harmonisierung der Mehrwertsteuern in der EG bzw. EU*. Nach wie vor gilt seit 1993 eine *Übergangsregelung*<sup>14</sup>. Den später beigetretenen Ländern wurde eine Vielzahl von Wahlrechten eingeräumt. Es werden zur Ergänzung der 6. EG-Richtlinie immer wieder zusätzliche Richtlinien (z. B. E-Commerce-Richtlinie<sup>15</sup>) verabschiedet, Mitteilungen verfasst (z. B. Mitteilung der EU-Kommission über Bilanz und Aktualisierung der Prioritäten der MwSt-Strategie<sup>16</sup>), aber bislang keine endgültige Regelung getroffen. Es wäre verdienstvoll, wenn der Bundesgesetzgeber in der Schweiz auf diesem Gebiet

eine Vorreiterrolle übernehmen würde. Ob in der EU nach der Osterweiterung mit über 20 Amtssprachen in absehbarer Zeit die Harmonisierung der Umsatzsteuern verbessert werden kann, ist zweifelhaft. Dem EuGH wird noch lange die Aufgabe zukommen, die grössten Verwerfungen in den nationalen Regelungen gemeinschaftsrechtlich zu bereinigen<sup>17</sup>.

### 3 Würdigung

Vogel hat mit seiner Dissertation eine umfassende und sorgfältige Untersuchung vorgelegt. Die gründliche Beschäftigung mit den umsatzsteuerlichen Problemen beim grenzüberschreitenden Waren- und Dienstleistungsverkehr – vornehmlich in Richtung Deutschland unter Einbeziehung der europäischen Vorgaben – zeugt von einer tiefen Durchdringung dieser Problemfelder. Die umfangreiche Auswertung des einschlägigen Schrifttums und der Judikatur – auch des BFH und des EuGH – zeichnen die Arbeit aus. Insbesondere ist es dem Verfasser gelungen, neben der theoretischen Ausrichtung seiner Analysen für den Rechtsanwender in der Praxis hilfreiche Lösungsansätze aufzuzeigen. Durch exemplarische Gegenüberstellungen der Fall-Lösungen nach MWSTG, UStG und ggf. 6. EG-Richtlinie ergeben sich wertvolle Anregungen für den Leser. Dass durch die Darstellung der zum Teil abweichenden Regelungen das Volumen der Untersuchung angewachsen ist, liegt in der Natur der Sache. Ein Aussparen bestimmter Erläuterungen hätte jedoch die Lesbarkeit der Ausführungen erschwert.

Besonders wertvoll ist, dass der Autor zahlreiche eigene Lösungsansätze und schliesslich einen Gesetzesvorschlag zum MWSTG unterbreitet, wobei er sich stets entsprechend seiner Zielsetzung an den Fundamentalprinzipien einer (allgemeinen) Verbrauchsbesteuerung orientiert. Die Analysen stellen einen wesentlichen Fortschritt bei der wissenschaftlichen Ergründung der Mehrwertsteuer unter internationalem Aspekt dar. Gleichwohl ist die Abhandlung für die praktische Verwendung bei der Beurteilung von Zweifelsfragen als kommentarhafte Erläuterung zu qualifizieren, wobei das tief gegliederte Sachregister das Auffinden von Anmerkungen zu Einzelfragen erheblich erleichtert. Die Praxistauglichkeit wird durch eine gut lesbare Sprache – mit zusätzlicher Verwendung der jeweiligen Termini in ausländischen Gesetzestexten – unterstrichen.

14 Vgl. BIRKENFELD, Umsatzbesteuerung in Österreich, der Schweiz und in Deutschland, 2. A., Bielefeld 2003, mwN.

15 E-Commerce-Richtlinie 2002/38/EG vom 7.5.2002.

16 BR-Drs. 108/04 vom 11.2.2004.

17 S. LOHSE/PELTNER, 6. MwSt-Richtlinie und Rechtsprechung des EuGH, 2. A., Köln 1999; DIES., in: Rau/Dürwächter, Köln 1967/1997, EG-Richtlinien.

Mit der Monographie von Vogel zum «grenzüberschreitenden Mehrwertsteuerrecht» ist ein für Theorie und Praxis gleichermaßen wertvolles Werk vorgelegt worden. Die Dissertation kann als wesentliche Bereicherung der wissenschaftlichen Pflege des Mehrwertsteuerrechts bezeichnet werden. Sie sollte Wissenschaftler, Praktiker und vor allem Gesetzgebungshelfer in der Schweiz und in der Europäischen Gemeinschaft anregen, das geltende Mehrwertsteuerrecht zu verbessern. Den Gesetzesvorschlägen des Verfassers sollte die ihnen gebührende Aufmerksamkeit gewidmet werden. Für die Anwendung der derzeit geltenden Regelungen werden für Zweifelsfälle fundiert begründete Lösungen angeboten, die auch deutschen und europäischen Steuerexperten zur Lektüre empfohlen werden können. Möge der Gesetzgeber ebenfalls positiv auf die Vorschläge reagieren.

## Literatur

- BIRKENFELD WOLFRAM, Umsatzbesteuerung in Österreich, der Schweiz und in Deutschland, 2. A., Bielefeld 2003
- BMF (Hrsg.), Ausarbeitung der endgültigen Regelung für die Umsatzbesteuerung des innergemeinschaftlichen Waren- und Dienstleistungsverkehrs und für ein funktionsfähiges Clearing-Verfahren, Schriftenreihe des BMF, Heft 52, Bonn 1994
- BUNDESRECHNUNGSHOF, Bemerkungen 2004 zur Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes, Risiken für das Umsatzsteueraufkommen bei Ausfuhren und Einfuhren (abrufbar über [www.bundesrechnungshof.de](http://www.bundesrechnungshof.de))
- CAMENZIND ALOIS/HONAUER NIKLAUS/VALLENDER KLAUS A., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz (MWSTG), 2. A., Bern/Stuttgart/Wien 2003
- DZIADKOWSKI DIETER, «Dauernde Übergangsregelung» oder Neuregelung der Umsatzbesteuerung im Binnenmarkt?, UR 1993, 344 ff.
- Vorsteuerabzug und Binnenmarkt, StuW 1993, 169 ff.
- DZIADKOWSKI DIETER/FORSTER EDUARD/HEMPEL CLAUDIA, Die mehrwertsteuerliche Behandlung der Tätigkeiten von Gemeinwesen im Lichte der 6. EG-Umsatzsteuer-Richtlinie, ASA 65 (1996/97), 1 ff.
- DZIADKOWSKI DIETER/GEBAUER ANDREA/LOHSE CHRISTIAN/NAM CHANG WOON/PARSCH RÜDIGER, Entwicklung des Umsatzsteueraufkommens und finanzielle Auswirkungen neuerer Modelle bei der Umsatzbesteuerung, IFO-Forschungsbericht Nr. 13, München 2002 (abrufbar über [www.ifo.de/home](http://www.ifo.de/home))
- DZIADKOWSKI DIETER/ROBISCH MARTIN, Gutachten zur Harmonisierung der Umsatzbesteuerung in Europa vorgelegt, BB 1994, 1605 ff.
- GEBAUER ANDREA, Entwicklung des Umsatzsteueraufkommens und finanzielle Auswirkungen neuerer Modelle bei der Umsatzberechnung, IFO-Schnelldienst 6/2003, 28 ff. (abrufbar über [www.ifo.de/home](http://www.ifo.de/home))
- GEBAUER ANDREA/NAM CHANG WOON/PARSCH RÜDIGER/RADULESCU DOINA/REICHEL BETTINA, Möglichkeiten und Risiken der Einführung eines grenzüberschreitenden Vorsteuerabzugs auf europäischer Ebene, IFO-Forschungsbericht Nr. 12, München 2002 (abrufbar über [www.ifo.de/home](http://www.ifo.de/home))
- GEBAUER ANDREA/PARSCH RÜDIGER, Stellungnahme des IFO-Instituts anlässlich der öffentlichen Anhörung zu Fragen der Umsatzsteuerhinterziehungsbekämpfung vom 5.11.2004 (abrufbar über [www.ifo.de/home](http://www.ifo.de/home))
- KRAUSE-JUNK GEROLD, Ein Plädoyer für das Ursprungslandprinzip, in: Franz Xaver Bea/Wolfgang Kitterer (Hrsg.), Finanzwissenschaft im Dienste der Wirtschaftspolitik, Tübingen 1990, 253 ff.
- LIST HEINRICH, Der Systemwandel im Umsatzsteuerrecht, in: Umsatzsteuerkongress-Bericht 1982/83, Köln 1983, 7 ff.
- LOHSE CHRISTIAN/PELTNER HANS-MICHAEL, 6. MwSt-Richtlinie und Rechtsprechung des EuGH, 2. A., Köln 1999
- 6. MwSt-Richtlinie und Rechtsprechung des EuGH, in: Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, Loseblatt, Köln 1967/1997, EG-Richtlinien
- MITTLER GERNOT, Die Mehrwertsteuer wird zur Achillesferse der Staatseinnahmen in Europa, UR 2004, 1 ff.
- REISS WOLFRAM, Vorsteuerabzug – Achillesferse der Mehrwertsteuer?, UR 2002, 561 ff.
- RUPPE HANS GEORG, Umsatzsteuergesetz 1994 (1. A.), Wien 1995
- WAGNER WILFRIED, Zulässige Systemumstellungen zur Eindämmung des Mehrwertsteuerbetrugs aus der Sicht der Rechtsprechung, UVR 2003, 386 ff.
- WALDEN PETER, Der Vorsteuerabzug als systemtragendes Element und Achillesferse der Umsatzsteuer, UVR 2004, 225 ff.
- WIDMANN WERNER, 10 Jahre umsatzsteuerlicher Binnenmarkt in Europa, UVR 2003, 147 ff.
- ZEUNER HELGA, in: Johann Bunjes/Reinhold Geist, Umsatzsteuergesetz, 7. A., München 2003

# Gesetzgebungs-Agenda 2005/1

Lic. iur. Rainer Zigerlig\*/Lic. iur. Heinz Baumgartner\*\*/Eric Hess, Fürsprecher\*\*\*

## Inhalt

1	<b>Bund</b>
1.1	<b>Eidgenössische Stempelabgaben</b>
1.2	<b>Ehe- und Familienbesteuerung</b>
1.3	<b>Revision des Stiftungsrechtes</b>
1.4	<b>Aufhebung der Haftung der Erben für Steuerbussen</b>
1.5	<b>Zinsbesteuerungsabkommen mit der Europäischen Gemeinschaft</b>
1.6	<b>Mitarbeiterbeteiligungen</b>
2	<b>Kantone</b>
2.1	<b>Appenzell Ausserrhodon</b>
2.2	<b>Basel-Landschaft</b>
2.3	<b>Bern</b>
2.4	<b>Freiburg</b>
2.5	<b>Genf</b>
2.6	<b>Glarus</b>
2.7	<b>Luzern</b>
2.8	<b>Nidwalden</b>
2.9	<b>Schwyz</b>
2.10	<b>St.Gallen</b>
2.11	<b>Tessin</b>
2.12	<b>Thurgau</b>
2.13	<b>Zürich</b>
3	<b>Doppelbesteuerungsabkommen</b>

## 1 Bund

### 1.1 Eidgenössische Stempelabgaben

Das Steuerpaket 2001, das in der Volksabstimmung vom 16. Mai 2004 abgelehnt wurde, umfasste auch eine Änderung des Bundesgesetzes über die Stempelabgaben, welche im Wesentlichen bezweckt hätte, die mit den dringlichen Erlassen vom 19. März 1999 und 20. Dezember 2000 beschlossenen Massnahmen im Bereich der Umsatzgabe, teils angepasst, ins ordentliche Recht zu überführen.<sup>1</sup> Gleichzeitig war vorgesehen, die für die Ausgabe von Aktien und von GmbH-Anteilen geltende Freigrenze bei der Emissionsabgabe von Fr. 250 000 auf Fr. 1 Mio. heraufzusetzen.

Mit der Ablehnung des Steuerpakets 2001 kann diese Gesetzesänderung nicht in Kraft treten. Da die Notwendigkeit einer entsprechenden Reform weitgehend unbestritten ist – zumal diese über dringliches Recht schon heute in Kraft ist –, hat der Bundesrat am 18. August 2004 dem Parlament eine Botschaft übermittelt, die eine gegenüber dem abgelehnten Steuerpaket inhaltlich unveränderte Revisionsvorlage zu den eidg. Stempelabgaben beinhaltet.<sup>2</sup>

### 1.2 Ehe- und Familienbesteuerung

Mit der Ablehnung des Steuerpakets 2001 am 16. Mai 2004 muss auch die Reform der Ehe- und Familienbesteuerung neu angegangen werden. Dabei zeichnet sich ab, dass sich, nicht zuletzt aufgrund der im Nachgang zur Volksabstimmung eingereichten parlamentarischen Vorstösse, die Grundsatzfrage «Ehegatten- und Familienbesteuerung oder Individualbesteuerung» in der künftigen steuerpolitischen Diskussion erneut stellen wird. In der Zwischenzeit liegt hierzu ein umfassender

\* 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, FStR 2002, 338.

2 S. BBl 2004, 4899.

Bericht der Eidg. Steuerverwaltung vor, der in Nachachtung des von Ständerat H. Lauri in der Herbstsession 2002 eingereichten Postulates erarbeitet und vom Bundesrat anfangs Dezember 2004 verabschiedet wurde.<sup>3</sup> Was die Möglichkeit einer Einführung der Individualbesteuerung betrifft, enthält dieser Bericht als wesentliche Erkenntnisse, dass der Wechsel zu einem solchen Besteuerungssystem unabhängig von der konkreten Ausgestaltung kurzfristig nicht realisierbar ist. Aus administrativen und steuersystematischen Gründen könnte ein solcher Wechsel nur vollzogen werden, wenn er gesamtschweizerisch für sämtliche Steuerhoheiten auf den gleichen Zeitpunkt hin umgesetzt würde. Sodann wäre mit einem administrativen Mehraufwand von 30 % bis 50 % zu rechnen. Dargestellt werden im Bericht konkret drei Modelle:

- *Modell 1*: konsequente Individualbesteuerung mit Zuordnung nach den zivilrechtlichen Verhältnissen;
- *Modell 2*: Individualbesteuerung mit teilweise pauschaler Zuordnung, mit Unterteilung nach zwei Untervarianten bei der Deklaration;
- *Modell 3*: Veranlagungswahlrecht für Ehepaare (Wahl zwischen Zusammenveranlagung mit Teilsplitting oder Individualbesteuerung, die den Regeln der Besteuerung von Alleinstehenden folgt).

Aufgezeigt werden im Weiteren die Auswirkungen auf die Verwaltung und die Volkswirtschaft.

### 1.3 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.<sup>4</sup> 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.

### 1.4 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.<sup>5</sup>

### 1.5 Zinsbesteuerungsabkommen mit der Europäischen Gemeinschaft

Im Rahmen der Beratung der Bilateralen Abkommen II zwischen der Schweiz und der Europäischen Union haben die eidg. Räte am 17. Dezember 2004 auch das Bundesgesetz zum Zinsbesteuerungsabkommen mit der Europäischen Gemeinschaft (Zinsbesteuerungsgesetz, ZBstG) verabschiedet.<sup>6</sup> Dieses Bundesgesetz regelt die Umsetzung des Zinsbesteuerungsabkommens; 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.

### 1.6 Mitarbeiterbeteiligungen

Am 17. November 2004 hat der Bundesrat die Botschaft zum Bundesgesetz über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen verabschiedet.<sup>7</sup> Mit diesem Gesetz soll die Besteuerung der Mitarbeiterbeteiligungen auf eine klare rechtliche Grundlage gestellt werden; sie soll deshalb sowohl im Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) als auch im Steuerharmonisierungsgesetz

3 S. [www.estv.admin.ch](http://www.estv.admin.ch) (Dokumentation\Berichte, Gutachten).

4 S. BBl 2004, 5435.

5 S. BBl 2004, 5445.

6 S. BBl 2004, 7185.

7 S. Vorabdruck in [www.efd.admin.ch](http://www.efd.admin.ch) (Dok\Gesetzgebung).

(StHG) ausdrücklich und abschliessend umschrieben werden. Neu schlägt der Bundesrat vor, die Besteuerung geldwerter Leistungen aus nicht börsenkotierten oder gesperrten Mitarbeiteroptionen erst im Ausübungszeitpunkt vorzusehen. Für die übrigen Mitarbeiterbeteiligungen (frei verfügbare und gesperrte Mitarbeiteraktien sowie frei verfügbare Mitarbeiteroptionen) soll dagegen die Besteuerung im Zeitpunkt des Erwerbs beibehalten werden. Die Besteuerung soll sodann attraktiv ausgestaltet werden. Bei der Bewertung gesperrter Mitarbeiteraktien soll gemäss geltender Praxis der massgebende Verkehrswert um einen Einschlag von jährlich 6% bis zu maximal zehn Jahren reduziert werden. Bei Mitarbeiteroptionen soll für die Steuerbemessung der erzielte geldwerte Vorteil pro Sperrjahr um 10%, höchstens aber um 50%, vermindert werden. Ausserdem wird neu eine anteilige Besteuerung vorgeschlagen, wenn Besitzer von nicht börsenkotierten oder gesperrten Mitarbeiteroptionen zwischen Zuteilung und Ausübung in verschiedenen Ländern wohnhaft und tätig sind. Lebt der Begünstigte im Ausübungszeitpunkt im Ausland, hat das schweizerische Unternehmen die anteilmässig in der Schweiz geschuldeten Steuern im Quellenverfahren abzuliefern. Im Einklang mit den OECD-Empfehlungen entspricht dieser Anteil der Dauer der in der Schweiz ausgeübten Tätigkeit des Mitarbeitenden, gemessen an der gesamten Zeitspanne zwischen Optionszuteilung und Entstehen des Ausübungsrechts. Mit dieser Neuordnung entfällt die bisherige, unbefriedigende Praxis der vollständigen Besteuerung oder Nichtbesteuerung.

## 2 Kantone

### 2.1 Appenzell Ausserrhoden

Der Regierungsrat hat einen Gesetzesentwurf für die Anpassung des Steuergesetzes an die harmonisierungsrechtlichen Vorgaben des Bundes gemäss Fusionsgesetz und Behindertengleichstellungsgesetz sowie betreffend die Unzulässigkeit steuerlicher Abzüge von Bestechungsgeldern zu Händen der 1. Lesung des Kantonsrates im Februar 2005 verabschiedet.

Der Kantonsrat erklärte an der Sitzung vom 25. Oktober 2004 eine Motion betreffend Teilrevision des Steuergesetzes (Einführung des Splittings oder der Individualbesteuerung, Entlastung von Familien mit Kindern und Gleichstellung von Ein- und Zweielternfamilien) in Form eines Postulates als erheblich. An der gleichen Sitzung wurde ein Postulat zur Förderung von Wohneigentum mittels Neuregelung der Eigenmietwertbesteuerung und Prüfung eines Bausparmodells ebenfalls als erheblich erklärt. Damit wird der Regierungsrat beauftragt,

diese Fragen zu prüfen sowie innert Jahresfrist darüber Bericht zu erstatten und Antrag zu stellen.

### 2.2 Basel-Landschaft

Der Landrat hat am 8. Dezember 2004 eine Revision des Steuergesetzes verabschiedet. Diese umfasst eine vollständige Neuregelung des Steuerbezugs, die sich indes im Wesentlichen auf eine redaktionelle und systematische Neugestaltung beschränkt. Neu normiert sind, in Angleichung an das Recht der direkten Bundessteuer, nur die Bestimmungen über die Sicherstellung und den Arrest.

Im Weiteren werden in Umsetzung der steuerlichen Normen des Behindertengleichstellungsgesetzes ab dem 1. Januar 2005 die behinderungsbedingten Kosten uneingeschränkt zum Abzug vom steuerbaren Einkommen zugelassen. Auch wird bei Umstrukturierungen in Übereinstimmung mit dem Fusionsgesetz ab 1. Januar 2005 auf die bisher nur zur Hälfte erhobene Handänderungssteuer gänzlich verzichtet.

### 2.3 Bern

Ab dem Steuerjahr 2004 können nur noch im Grundbuch eingetragene Nutzniessungen steuerlich anerkannt werden.

Der Grosse Rat des Kantons Bern hat am 23. November 2004 verschiedene Änderungen des Steuergesetzes und des Gesetzes über die Erbschafts- und Schenkungssteuer beschlossen. Im Steuergesetz betreffen diese Änderungen die Anpassungen an das Fusionsgesetz und das Behindertengleichstellungsgesetz sowie eine Reduktion der Besteuerung der Kapitalleistungen aus Vorsorge. Ausserdem sollen neu unentgeltliche Zuwendungen an Nachkommen, Stief- oder Pflegekinder von Erbschafts- und Schenkungssteuern befreit sein. Die Referendumsfrist für die Gesetzesänderungen läuft am 16. März 2005 ab. Die Änderungen des Steuergesetzes sollen rückwirkend auf den 1. Januar 2005 in Kraft treten, diejenigen des Gesetzes über die Erbschafts- und Schenkungssteuer auf den 1. Januar 2006.

Am 27. Februar 2005 findet die kantonale Volksabstimmung über die Steuersenkungsinitiative statt, die am 22. Januar 2003 von Vertretern der Wirtschafts- und Arbeitgeberverbände eingereicht wurde und «10 Prozent Rabatt auf den Kantonssteuern für alle» forderte. Die Legislative empfiehlt, diese Initiative abzulehnen.

### 2.4 Freiburg

Der Grosse Rat hat am 18. November 2004 mit der Revision des Steuergesetzes und des Gesetzes über die Handänderungs- und Grundpfandrechtssteuern die Anpassun-

gen an das Fusionsgesetz und das Behindertengleichstellungsgesetz beschlossen. Diese Neuerungen traten am 1. Januar 2005 in Kraft.

## 2.5 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-, Domizil- und gemischten Gesellschaften). Mit dieser Revision wird die entsprechende, aufgrund des Bundesrechtes bereits geübte Praxis in das formelle Recht übernommen. In der Volksabstimmung vom 28. November 2004 wurde die Gesetzesänderung angenommen.

## 2.6 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.

Ausserdem sind in der Zwischenzeit folgende Vorstösse eingereicht worden:

- eine Motion betreffend Standesinitiative «Wiedereinführung von Ausbildungsabzügen»;
- eine Interpellation zur Ehe- und Familienbesteuerung;
- eine Petition zur Abschaffung der obligatorischen Kirchensteuer für juristische Personen.

## 2.7 Luzern

Gegen die Teilrevision des Steuergesetzes wurde das Referendum nicht ergriffen, so dass die Änderungen per 1. Januar 2005 in Kraft traten. Materiell geht es um die Entlastung unterer Einkommen, um die Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung bei Beteiligungen («Nidwaldner Modell») und um ein attraktiveres Unternehmenssteuerrecht. Die Kinderabzüge und die Freigrenze bei der Nachkommenerbschaftssteuer wurden erhöht. Die auf Grund des Fusionsgesetzes und des Behindertengleichstellungsgesetzes notwendigen Anpassungen wurden ohne Ausnützung der Anpassungsfrist sofort umgesetzt.<sup>8</sup>

## 2.8 Nidwalden

Der Regierungsrat eröffnete, mit Frist bis Mitte Januar 2005, im November 2004 das Vernehmlassungsverfahren bezüglich der Teilrevision des Steuergesetzes. Vorgeschlagen werden die Anpassungen an das Behindertengleichstellungsgesetz und an das Fusionsgesetz, eine Senkung der Kapitalsteuer für Holdinggesellschaften von heute 0,35 ‰ auf 0,25 ‰ und eine Senkung des Minimal- und Maximalsteuersatzes der Grundstückgewinnsteuer um rund zehn Prozent. Ferner soll der Abzug für die Fremdbetreuung von Kindern von Fr. 3000 auf Fr. 7000 erhöht werden. Auch Zuwendungen an Eltern sollen neu von der Erbschafts- und Schenkungssteuer befreit werden.

Auf eine steuerliche Entlastung des Mittelstandes soll indessen verzichtet werden, obwohl dies in einer vom Landrat gutgeheissenen Motion gefordert wird. Die zusätzlichen Steuerausfälle, verbunden mit dem allgemeinen Rückgang des Steuerertrages, wären nach Auffassung des Regierungsrates für die Gemeinden und den Kanton nicht verkraftbar. Aus dem gleichen Grunde soll auch auf die von verschiedener Seite vorgeschlagene Senkung des Steuersatzes für Kapitaleinkünfte aus Vorsorge, die Abschaffung der Kirchensteuer für juristische Personen und die Abschaffung der Handänderungssteuer verzichtet werden.

## 2.9 Schwyz

Gegen die Verordnung über die steueramtliche Schätzung nichtlandwirtschaftlicher Grundstücke vom 24. November 2004 ist das Referendum nicht ergriffen worden, so dass sie voraussichtlich rückwirkend per 1. Januar 2005 in Kraft gesetzt wird. Mit der neuen Verordnung ist eine generelle Neuschätzung aller nichtlandwirtschaftlichen Liegenschaften vorgesehen, wobei die neuen Werte erstmals für die Steuerperiode 2007 Anwendung finden.

Der Regierungsrat beantragt dem Kantonsrat, die Initiative «Gerechte Kinderabzüge (Weniger Steuern für Familien)», die den Kinderabzug vom Reineinkommen durch einen Kinderabzug vom Steuerbetrag ersetzen möchte, dem Stimmvolk zur Ablehnung zu empfehlen.

## 2.10 St.Gallen

Die Regierung des Kantons St.Gallen hat auf 1. Januar 2005 durch Änderung der Steuerverordnung die Anpassungen der kantonalen Steuerordnung an das Fusionsgesetz und an das Behindertengleichstellungsgesetz beschlossen. Am 1. Dezember 2004 hat der Kantonsrat ohne Gegenstimme eine Standesinitiative beschlossen, welche die Wiedereinführung von Ausbildungskostenabzügen zulässt. DBG und StHG sollen so geändert wer-

8 Für Details s. Gesetzgebungs-Agenda 2004/4, Abschn. 2.4, FStR 2004, 317.

den, dass die Ausbildungskosten von den steuerbaren Einkünften abgezogen werden können.

### 2.11 Tessin

Angesichts der schwierigen finanziellen Situation hat der Regierungsrat dem Grossen Rat eine transitorische Steuererhöhung vorgeschlagen, die wie folgt aussieht:

- für die Steuerperiode 2005 wird die Einkommenssteuer der natürlichen Personen um 2,215 % erhöht;
- für die Steuerperioden 2005, 2006 und 2007 wird der Satz der Ertragssteuer der juristischen Personen um 1 Prozentpunkt (von 9 % auf 10 % des Reingewinnes) erhöht;
- für die Steuerperiode 2005 wird der Satz der Liegenschaftssteuer der juristischen Personen um 1 ‰ bis 3 ‰, je nach Kategorie der juristischen Person, erhöht. Für die darauf folgenden Steuerperioden 2006 und 2007 beträgt diese Erhöhung nur die Hälfte (0,5 ‰ bis 1,5 ‰).

Es ist vorgesehen, dass diese Steuererhöhungen nur für die Kantonssteuern (nicht auch für die Gemeindesteuern) Geltung haben sollen.

Weiter schlägt der Regierungsrat vor, dass wie bisher auf neue Investitionen auch während der Periode vom 1. Januar 2005 bis zum 31. Dezember 2008 Abschreibungen zu einem doppelten Satz möglich sein sollen.

Der Grosse Rat hat die Gesetzesänderungen betreffend die transitorischen Steuererhöhungen am 14. Dezember 2004 angenommen.

### 2.12 Thurgau

Die Teilrevision des Steuergesetzes trat auf den 1. Januar 2005 in Kraft. Damit sind die in der letzten Ausgabe angekündigten Änderungen anwendbar.<sup>9</sup>

Im Übrigen wird auf die Steuerperiode 2005 die Dumont-Praxis auf kantonaler Ebene abgeschafft.

### 2.13 Zürich

Mit einer Parlamentarischen Initiative wurde die Vorverschiebung der Inkraftsetzung der Steuergesetzrevision vom 25. August 2003 (Besteuerung natürlicher Personen)<sup>10</sup> 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 Kinderbetreuungskostenabzug 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 zu 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

Am 11. November 2004 wurden die Verhandlungen über die Revision verschiedener Bestimmungen des bestehenden Einkommens- und Vermögensteuerabkommens

9 S. Gesetzgebungs-Agenda 2004/4, Abschn. 2.7, FStR 2004, 318.

10 S. Gesetzgebungs-Agenda 2004/3, Abschn. 2.9, FStR 2004, 236.

mit *Österreich* mit der Paraphierung eines Protokolls abgeschlossen. Unter anderem enthält dieses Protokoll eine Neuregelung der Grenzgängerbesteuerung. Diesbezüglich sind indessen auf österreichischer Seite nachträglich gewisse im Zusammenhang mit dem Personenfreizügigkeitsabkommen mit der EU stehende Bedenken aufgetaucht, die möglicherweise Nachverhandlungen erfordern könnten.

Am 25. November/3. Dezember 2004 unterzeichneten die zuständigen Behörden der Schweiz und der *USA* eine Verständigungsvereinbarung betreffend die Umsetzung der in Art. 10 Abs. 3 des geltenden Doppelbesteuerungsabkommens vorgesehenen gegenseitigen Quellensteuerbefreiung für Dividendenzahlungen an im anderen Staat ansässige steuerlich anerkannte Pensionseinrichtungen. Diese Verständigungsvereinbarung enthält eine Aufzählung der Kategorien von Pensionseinrichtungen beider Staaten, für welche diese Quellensteuerbefreiung gilt, und regelt das Verfahren für die Geltendmachung dieser Befreiung. Die Vereinbarung ist (vorläufig erst in englischer Sprache) auf der Internetseite der ESTV publiziert.<sup>11</sup>

Per 1. Januar 2005 verfügte die Schweiz mit insgesamt 68 Staaten über ein in Kraft stehendes Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Einkommenssteuern bzw. der Einkommens- und Vermögenssteuern.

Noch nicht in Kraft getreten, aber seit dem 1. Januar 2001 provisorisch anwendbar sind das am 23. April 1997 unterzeichnete Einkommens- und Vermögenssteuerabkommen mit *Argentinien* sowie das dazugehörige Protokoll vom 23. November 2000.

Paraphierte Entwürfe liegen vor für neue Einkommens- und Vermögenssteuerabkommen mit *Armenien*, *Aserbaidshjan*, *Georgien*, *Nordkorea* sowie mit *Serbien und Montenegro*, für neue Einkommenssteuerabkommen mit *Bangladesh* und *Zimbabwe*, für ein revidiertes Einkommenssteuerabkommen mit *Pakistan* und für Protokolle zur Änderung der bestehenden Abkommen mit *Indonesien* und *Norwegen* sowie mit *Österreich* (vgl. oben).

Mit seiner *Verordnung vom 22. Dezember 2004 über die Steuerentlastung schweizerischer Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen ausländischer Gesellschaften*<sup>12</sup> hat der Bundesrat für Dividendenzahlungen im Konzernverhältnis, für die ein Doppelbesteuerungsabkommen oder ein anderer Staatsvertrag eine Reduktion der Verrechnungssteuer vorsieht, das Meldeverfahren einge-

führt. Eine solche Entlastung an der Quelle war bisher nur im Verhältnis mit Deutschland (Verordnung vom 30. April 2003 zum schweizerisch-deutschen Doppelbesteuerungsabkommen) und – bei Mehrheitsbeteiligungen – im Verhältnis zu den USA (Verordnung vom 15. Juni 1998 zum schweizerisch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommen vom 2. Oktober 1996) möglich. Die Verordnung vom 22. Dezember 2004 bestimmt, dass schweizerischen Gesellschaften auf Gesuch hin bewilligt werden kann, die Verrechnungssteuer auf Dividendenzahlungen aus wesentlichen Beteiligungen lediglich zu dem staatsvertraglich vorgesehenen Satz einzubehalten. Als wesentlich gilt eine Beteiligung in der Höhe des im betreffenden Doppelbesteuerungsabkommen oder Staatsvertrag für die Anwendung einer zusätzlichen oder vollen Entlastung vorgesehenen Beteiligungsgrades. Sieht das anwendbare Abkommen für Dividenden einen einheitlichen Quellensteuersatz vor, muss die Beteiligung mindestens 20% betragen. Dieses Meldeverfahren gilt für ab dem 1. Januar 2005 fällige Dividenden. Die beiden Verordnungen zu den Doppelbesteuerungsabkommen mit *Deutschland* und den *USA* wurden soweit erforderlich angepasst.

11 S. [www.estv.admin.ch](http://www.estv.admin.ch) (Internationales Steuerrecht/Doppelbesteuerungssachen [DBA]\News\Aktuell 10.12.2004).

12 S. Kreisschreiben Nr. 6 vom 22. Dezember 2004 der Eidg. Steuerverwaltung zur Verrechnungssteuer ([www.estv.admin.ch](http://www.estv.admin.ch), News\Aktuell 06.01.2005).

---

*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  
Prof. Dr. iur. Pascal Hinny  
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:

---

