
IFF Institut für Finanzwissenschaft
und Finanzrecht



Universität St.Gallen

IFF Forum für Steuerrecht

Aus dem Inhalt

Dr. Pierre-Marie Glauser

**Donations consenties et reçues par des sociétés en matière d'impôts directs
(1^{ère} partie)**

Christoph Hasler, Fürsprecher

**Die Verfolgungsverjährung im Geltungsbereich der Mehrwertsteuer nach der
StGB-Änderung vom 1. Oktober 2002**

Dr. Toni Hess

Das neue Kollektivanlagengesetz aus steuerrechtlicher Sicht

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

Rechtsprechung im Jahr 2004 (2. Teil)

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

Gesetzgebungs-Agenda 2005/4

2005/4

Impressum

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

Herausgeber und Verlag

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

Redaktion

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

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

2005/4

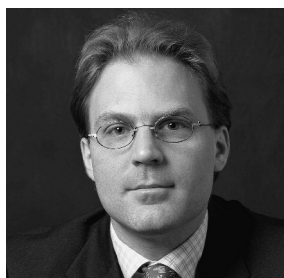
Inhalt

Dr. Pierre-Marie Glauser	Artikel Donations consenties et reçues par des sociétés en matière d'impôts directs (1^{ère} partie)	251
Christoph Hasler, Fürsprecher	Praxis-Forum Die Verfolgungsverjährung im Geltungsbereich der Mehrwertsteuer nach der StGB-Änderung vom 1. Oktober 2002	264
Dr. Toni Hess	Gesetzgebungs-Forum Das neue Kollektivanlagengesetz aus steuerrechtlicher Sicht	270
Prof. Dr. Markus Reich/ Prof. Dr. Robert Waldburger	Rechtsprechungs-Überblick Rechtsprechung im Jahr 2004 (2. Teil)	290
Lic. iur. Rainer Zigerlig/ Lic. iur. Heinz Baumgartner/ Eric Hess, Fürsprecher	Gesetzgebungs-Agenda Gesetzgebungs-Agenda 2005/4	305

Donations consenties et reçues par des sociétés en matière d'impôts directs (1^{ère} partie)

Une analyse de la portée de l'article 60 let. c LIFD

Dr. iur. Pierre-Marie Glauser



*Pierre-Marie Glauser,
Docteur en droit, licencié
ès Sciences économiques
(lic. oec. HSG), avocat,
expert fiscal diplômé,
Professeur de fiscalité à
l'Université de Lausanne
(HEC)*

Table des matières

1	Introduction		
2	Notion de donation		
2.1	Définition de la donation en droit civil		
2.2	Définition de la donation en droit fiscal		
2.2.1	Définition basée sur le droit civil ou autonome?		
2.2.2	La donation au sens de l'art. 60 let. c LIFD		
2.2.2.1	Les critères incontestés		
2.2.2.2	Les critères contestés		
2.2.2.2.1	L'animus donandi		
2.2.2.2.2	Les donations des/aux entreprises		
2.2.2.2.3	L'appauvrissement du donateur		
2.2.2.3	Récapitulation: la donation au sens de l'art. 60 let. c LIFD		
2.3	Quelques délimitations		
2.3.1	Distinction donation et revenu		
2.3.2	Subventions		
2.3.3	Sponsoring et mécénat		
2.4	Traitement comptable des dons		
2.4.1	Traitement comptable chez la société bénéficiaire		
2.4.2	Traitement comptable chez la société donatrice		
	Bibliographie		
	Travaux préparatoires et documents administratifs cités		
		<i>Dans la prochaine édition:</i>	
3	Traitement fiscal des contributions de tiers		
3.1	Point de vue de la société bénéficiaire		
3.1.1	Généralités: imposition selon le «principe de détermination»		
3.1.2	Donations		
3.1.2.1	Application de l'art. 60 let. c LIFD		
3.1.2.2	Interdiction de comptabilisation d'une charge chez la donatrice?		
3.2	Point de vue du contributeur		
3.2.1	Redressement fiscal en cas de donation?		
3.2.1.1	Donations entre proches		
3.2.1.2	Contributions entre «vrais» tiers		
3.2.1.2.1	La jurisprudence du Tribunal fédéral		
3.2.1.2.2	Les avis de doctrine		
3.2.1.2.3	Prise de position		
3.2.2	Rôle de l'art. 59 al. 1 let. c LIFD		
3.2.2.1	Limite légale à la déductibilité?		
3.2.2.2	Application de l'art. 59 al. 1 let. c LIFD en cas de distributions de bénéfice?		

1 Introduction

Selon l'art. 60 let. c LIFD «ne constituent pas un bénéfice imposable: c) les augmentations de fortune provenant d'une succession, d'un legs ou d'une donation». Cette disposition soulève la problématique des donations consenties et reçues par des entreprises astreintes à tenir des comptes. Ce sujet – au demeurant très peu traité en doctrine – mérite un examen attentif puisque, selon le résultat de l'analyse, certaines opérations pourront bénéficier d'une exonération de l'impôt sur le bénéfice.

Dans un premier temps, après avoir rappelé la notion de donation en droit civil (ci-dessous section 2.1), nous nous efforcerons de définir le concept de donation en droit fiscal, plus précisément en matière d'impôts directs (ci-dessous section 2.2.); nous délimiterons ensuite la donation d'autres types de contributions de tiers, comme les subventions, le sponsoring et le mécénat (ci-dessous section 2.3). Nous aborderons alors le traitement fiscal des dons dans le contexte des entreprises (ci-dessous section 3) en examinant aussi bien la situation du bénéficiaire (ci-dessous section 3.1) que celle de la société donatrice (voir ci-dessous section 3.2).

Nous porterons essentiellement notre attention sur le traitement fiscal au niveau des sociétés de capitaux et des coopératives. Cela étant, les règles de détermination du résultat imposable des personnes morales s'appliquant aussi aux indépendants astreints à tenir des livres¹, nos réflexions pourront donc, pour leur plus grande partie, s'appliquer mutatis mutandis aux personnes physiques agissant à titre indépendant.

2 Notion de donation

2.1 Définition de la donation en droit civil

Le droit civil régit la donation aux art. 239 ss CO. Elle peut être définie comme «un contrat par lequel une per-

sonne s'oblige à faire entre vifs une attribution de biens à une autre sans contre-prestation correspondante»². La donation se caractérise en droit civil par les éléments suivants:

- Une *attribution de biens* qui s'accompagne de l'appauvrissement du donateur³ et, par voie de conséquence, de l'enrichissement du donataire⁴.
- *Absence de contre-prestation équivalente*: L'enrichissement du donataire découle du fait que l'attribution s'effectue sans contre-prestation, c'est-à-dire à titre gratuit. Elle n'est pas conditionnée par une prestation quelconque attendue du bénéficiaire⁵. La question de la gratuité de l'opération ramène à la distinction entre la cause juridique et le motif qui pousse les parties à entrer dans la relation contractuelle. Dans le cadre d'une donation, la cause juridique⁶ se caractérise par le fait que le donateur n'attend pas de contre-prestation⁷. En revanche les motivations qui poussent le donateur à consentir un don ne jouent pas de rôle en droit civil⁸. Il est ainsi possible de faire une donation dans un souci de publicité, sans que cela remette en question la nature de la relation contractuelle⁹. Dans une affaire jugée par le Tribunal fédéral, un artiste avait fait don d'une statue à une commune tessinoise avec l'obligation de placer l'œuvre devant l'entrée du stade municipal¹⁰. Certes, cette charge¹¹ revêtait, pour le sculpteur, un caractère publicitaire. Estimant que l'élément publicitaire pouvait être évalué à 1000 francs par rapport à la valeur de la statue de 4000 francs, le Tribunal fédéral considéra toutefois que la charge revêtait un caractère accessoire qui n'empêchait pas la qualification de donation¹².
- *Animus donandi*: La donation est un contrat qui nécessite une réelle et commune intention des parties sur les éléments essentiels de la convention¹³. La donation requiert donc «[...] deux manifestations de volonté concordantes: la volonté de donner et celle de recevoir»¹⁴. Elle s'accompagne ainsi d'un élément subjectif, portant sur les deux caractéristiques mentionnées ci-dessus, soit l'attribution d'un

1 Art. 18 al. 3 LIFD.

2 BADDELEY, commentaire CO, art. 239 n. 4.

3 TERCIER, p. 229.

4 BADDELEY, commentaire CO, art. 239 n. 38; TERCIER, p. 229.

5 TERCIER, p. 230.

6 Par cause juridique l'on entend l'effet juridique que les parties veulent donner à leur relation contractuelle.

7 TERCIER, p. 229, utilise à juste titre le terme de *causa donandi*.

8 TERCIER, p. 230; BADDELEY, commentaire CO, art. 239 n. 27 ss; VOGT, BS-Kommentar, art. 239 n. 1. Demeurent réservés les

cas de motifs illégaux ou contraires aux bonnes mœurs qui influencent la validité du contrat, ainsi que les situations où la motivation se concrétise dans une condition ou une charge.

9 TERCIER, p. 230; MAISSEN, p. 47.

10 ATF du 28.9.1954, JdT 1955 I, p. 162 ss (publié en italien dans ATF 80 II 260 ss).

11 Une donation peut être assortie d'une condition ou d'une charge (art. 245 al. 1 CO).

12 ATF du 28.9.1954, JdT 1955 I, p. 166.

13 Art. 1 CO.

14 TERCIER, p. 234.

bien à titre gratuit. Les parties doivent ainsi être conscientes et vouloir que leur relation juridique favorise le donataire¹⁵.

Le caractère contractuel de la donation requiert en outre qu'elle soit conclue entre deux personnes ayant l'exercice des droits civils¹⁶. A ce titre, rien ne s'oppose à ce qu'une personne morale effectue ou reçoive une donation¹⁷.

2.2 Définition de la donation en droit fiscal

2.2.1 Définition basée sur le droit civil ou autonome?

La doctrine¹⁸ et la jurisprudence¹⁹ s'accordent sur le fait que les notions de donation en droit civil et en droit fiscal ne se recourent pas complètement. Il est à relever toutefois que c'est pour ainsi dire exclusivement sur la notion de donation au sens de l'impôt sur les donations que la doctrine et la jurisprudence se sont déterminées jusqu'à présent en droit fiscal.

Nous voulons cependant ici nous pencher sur les conséquences au niveau de l'impôt sur le bénéfice d'une donation reçue par une personne morale. Dès lors, il convient de s'arrêter sur l'art. 60 let. c LIFD²⁰.

Si les notions de succession et de legs mentionnées dans cette disposition reposent clairement sur le droit civil²¹, la question est plus délicate s'agissant des donations aux personnes morales. Le concept de donation dans le cadre de l'art. 60 let. c LIFD se recoupe-t-il avec son acception civile? S'agit-il au contraire d'une notion autonome propre au droit fiscal? La doctrine ne se prononce curieusement pas. Aussi, la question doit être tranchée par une interprétation de la disposition.

Tout d'abord, une analyse des travaux préparatoires permet de constater que l'art. 60 let. c LIFD a été intro-

duit avant tout pour éviter le cumul de l'impôt sur les donations et de l'impôt sur le bénéfice²². La notion de donation au sens de l'art. 60 let. c LIFD se référerait ainsi à un concept fiscal proche de la définition retenue en matière d'impôt sur les donations. L'interprétation grammaticale nuance toutefois cette affirmation. L'énumération à l'art. 60 let. c LIFD des termes «succession, legs, donation» plaide en effet plus pour une approche axée sur le droit civil²³. Si l'on considère en revanche la systématique de l'art. 60 LIFD dans son ensemble, il ne peut échapper que l'art. 60 let. c LIFD se trouve dans la même disposition que l'exonération des apports et un rapprochement avec l'art. 60 let. a LIFD s'impose donc. La doctrine²⁴ relève d'ailleurs que, comme pour un apport²⁵, le produit lié à une donation n'est pas le fruit de l'activité de l'entreprise ou de la fortune de celle-ci. Au contraire, il dépend uniquement de la volonté et du comportement d'un tiers. Cet accroissement de fortune, imposable selon le «principe de déterminance»²⁶ (Massgeblichkeitsprinzip)²⁷, mérite donc d'être exonéré de l'impôt sur le bénéfice. Cette approche s'oriente toutefois sur un raisonnement économique qui s'éloigne de la notion civile de donation. L'ensemble de ces éléments milite donc à notre sens pour une définition fiscale de la donation indépendante du droit civil²⁸.

La conséquence de cette indépendance par rapport au droit civil s'impose d'elle-même: c'est au droit fiscal de définir la donation au sens de l'art. 60 let. c LIFD. Si l'on songe à la volonté du législateur d'exonérer les donations pour éviter un cumul avec l'impôt sur les donations, on peut tout d'abord être tenté de s'en remettre à la définition donnée par le droit fiscal cantonal en matière d'impôt sur les donations. Mais on se rend vite compte que cette solution n'est pas praticable, compte tenu de la diversité des pratiques cantonales en matière d'impôt sur les donations. Il semble donc nécessaire de

15 MAISSEN, p. 41.

16 S'agissant de la capacité de donner, v. art. 240 CO et de celle de recevoir, art. 241 CO.

17 BADDELEY, commentaire CO, art. 240 n. 12 et art. 241 n. 2; MAISSEN, p. 21; WÜRTH, p. 55. V. aussi TA AG du 9.9.1981, Revue fiscale 1982, p. 469.

18 ZUPPINGER/HÖHN, p. 507; FRÖHLICH, p. 24 ss; YERSIN, apports, p. 67; YERSIN, donation, p. 272; BÖCKLI, Indirekte Steuern, p. 339; MUSTER, p. 295; CRETTEI, p. 98; HÖHN/WALDBURGER, p. 751, LOCHER, art. 24 n. 8; DANON, p. 220 s.

19 V. par exemple: ATF du 27.1.1965, Archives 35 (1966/67), p. 215; ATF du 11.12.1992, ATF 118 la 500; ATF du 30.6.2004, ATF 130 I 221.

20 S'agissant des personnes physiques, l'impôt sur le revenu prévoit une exonération similaire à l'art. 24 let. a LIFD et à l'art. 7 al. 4 let. c LHID.

21 V. LOCHER, art. 24 n. 6.

22 Message sur l'harmonisation, p. 200; LOCHER, art. 24 n. 5; DANON, p. 219.

23 Dans le cadre de l'art. 24 let. a LIFD, la liquidation du régime matrimonial vient encore s'ajouter à la liste.

24 WÜRTH, p. 57; AGNER/JUNG/STEINMANN, art. 60 n. 3; KUHN/BRÜLSAUER, art. 60 n. 54.

25 Sur la nécessité d'exonérer les apports de l'actionnaire, v. GLAUSER, p. 65 ss et p. 221 ss et les renvois qui s'y trouvent.

26 Sur la portée du principe de déterminance, v. GLAUSER, p. 65 ss, en particulier p. 67, et ci-dessous section 3.1.1.

27 WÜRTH, p. 57.

28 LOCHER, art. 24 n. 8 et DANON, p. 219 considèrent également que la notion de donation au sens de l'art. 24 let. a LIFD est une notion fiscale qui peut s'écarter du droit civil.

développer une notion «harmonisée» de la donation. Danon²⁹ s'efforce d'en dessiner les contours en optant pour une définition qui corresponde au plus petit dénominateur commun entre toutes les définitions cantonales. Ce faisant, il adopte une notion très large de la donation exonérée d'impôt sur le revenu et sur le bénéfice. Cette approche a certes le mérite de laisser aux cantons une grande latitude quant au champ d'application de leur impôt sur les donations. Si elle se justifie s'agissant d'attributions entre personnes physiques, elle n'est toutefois pas satisfaisante lorsqu'on l'applique aux personnes morales. Comme nous le verrons plus loin, nous lui préférons donc une définition plus étroite de la donation, avec comme corollaire une plus grande limitation de l'autonomie cantonale en matière d'impôts sur les donations.

2.2.2 La donation au sens de l'art. 60 let. c LIFD

2.2.2.1 Les critères incontestés

La notion de donation au sens fiscal se caractérise tout d'abord par deux critères admis unanimement que nous retrouvons d'ailleurs aussi dans la définition civile de la donation.

1. *Attribution entre vifs*: Tous les auteurs s'accordent pour considérer qu'une donation nécessite avant tout le transfert d'un actif du donateur au donataire³⁰. Comme en droit civil, la donation implique donc l'enrichissement du donataire³¹. S'agissant de l'impôt sur le bénéfice, l'attribution au donataire doit également se caractériser par un accroissement des fonds propres. Ce n'est d'ailleurs que dans ce cas que la question de la donation se pose, puisque cette augmentation de fortune est, sauf exonération, soumise à l'impôt sur le bénéfice³².
2. *Caractère gratuit de l'attribution*: Il est admis qu'à l'attribution ne doit correspondre ni contre-prestation, ni obligation préexistante du donataire³³. Le transfert d'actif effectué par le donateur intervient gratuitement, c'est-à-dire sans que le donataire ne doive s'acquitter d'une contre-prestation, à tout le

moins d'une contre-prestation équivalente. L'absence de prestation fournie par le donataire est un élément essentiel lorsqu'il s'agit de délimiter la donation du revenu ou du bénéfice imposable. En effet, dans la mesure où l'opération revêt un caractère onéreux, elle est incompatible avec la notion de donation³⁴. Les attributions de l'employeur à l'employé³⁵, mais aussi les prix³⁶ et les subsides de recherche³⁷ ne sont ainsi pas qualifiés fiscalement de donation lorsqu'ils apparaissent comme la rémunération d'un travail ou d'une activité effectuée par le contribuable. Cette distinction s'applique aussi dans le cas des personnes morales. Si le montant reçu par la société apparaît comme la rémunération de l'activité de l'entreprise ou le rendement de sa fortune, il ne peut qualifier de donation exonérée d'impôt sur le bénéfice. Ainsi, le caractère gratuit de l'opération, examiné sous l'angle du bénéficiaire de l'attribution, représente indéniablement un élément essentiel de la donation.

A côté des deux éléments incontestés de la donation énumérés ci-dessus, deux caractéristiques supplémentaires doivent encore être examinées. Il s'agit de l'*animus donandi*, d'une part, et de l'appauvrissement du donateur, d'autre part. La doctrine est partagée sur la question de savoir si ces deux éléments font partie de la notion fiscale de donation.

2.2.2.2 Les critères contestés

2.2.2.2.1 L'*animus donandi*

Les auteurs sont très partagés sur la question de savoir si l'exigence d'*animus donandi* se retrouve en droit fiscal. Une partie de la doctrine³⁸ considère que l'*animus donandi* fait partie de la notion de donation en droit fiscal aussi. Ces auteurs relèvent l'importance de l'élément subjectif lorsqu'il s'agit de distinguer la donation des autres formes de relations juridiques et des autres types d'accroissement de fortune. D'autres auteurs³⁹ considèrent au contraire que l'*animus donandi* n'a pas sa place en droit fiscal. Ils estiment en particulier que la fiscalisation de la donation trouve sa justification dans

29 DANON, p. 220. L'auteur se penche sur la notion de donation au sens de l'impôt sur le revenu (art. 24 let. a LIFD).

30 V. par exemple: KÄNZIG, Wehrsteuer, art. 21 n. 248; YERSIN, donation, p. 273; RIVIER, p. 152; LOCHER, art. 24 n. 8.

31 ATF du 27.1.1965, Archives 35 (1966/67), p. 216.

32 V. ci-dessous section 3.1.1.

33 YERSIN, apports, p. 68; HÖHN/WALDBURGER, p. 753 s; BÖCKLI, Indirekte Steuern, p. 338.

34 KÄNZIG, Wehrsteuer, art. 21 n. 249; YERSIN, apports, p. 67; SOMMER, p. 257.

35 KÄNZIG, Wehrsteuer, art. 21 n. 249; ZIGERLIG/JUD, art. 24 n. 6.

36 V. circulaire AFC n° 15/1953.

37 V. circulaire AFC n° 8/1971.

38 YERSIN, apports, p. 68; MUSTER, p. 296 et p. 310; RIVIER, p. 152 s; EDELMANN, p. 47; PETER, Stiftung, p. 167; OBERSON, p. 383; BRÜLSAUER/KUHN, art. 60 n. 56; CRETTEI, p. 100; LOCHER, art. 24 n. 8.

39 ZUPPINGER/HÖHN, p. 509; KÄNZIG, Wehrsteuer, art. 21 n. 249; HÖHN/WALDBURGER, p. 754; BÖCKLI, Indirekte Steuern, p. 339 s; DANON, p. 225.

le seul enrichissement (gratuit) du donataire. Dans ce cas, l'élément subjectif ne jouerait donc aucun rôle.

Le Tribunal fédéral a déjà eu l'occasion de se pencher sur la question de l'*animus donandi* en matière d'impôt sur les donations. Dans un arrêt concernant le canton de Berne⁴⁰, il a jugé que, même si les notions civiles et fiscales de la donation ne se recoupaient pas forcément, toutes deux se caractérisaient par la volonté de donner⁴¹. Une donation au sens général du terme implique donc un élément subjectif qui se caractérise par le fait que le donateur a conscience et volonté d'effectuer une attribution gratuite^{42, 43}. Par ailleurs, dans une autre décision⁴⁴, notre Haute Cour a dû se prononcer sur le caractère imposable, au titre de l'impôt sur le revenu, d'un montant reçu par une fondation⁴⁵. Il a considéré dans ce contexte que la volonté de donner était un critère essentiel de la donation. Enfin, dans un récent arrêt concernant des distributions consenties par une fondation de famille⁴⁶, il précise explicitement que la notion de donation au sens fiscal implique un *animus donandi*⁴⁷. Il résulte de ces différentes décisions que le Tribunal fédéral considère que la donation au sens fiscal requiert l'existence de l'*animus donandi*.

Pour notre part, dans la mesure où il s'agit de définir la notion harmonisée de donation au sens de l'art. 60 let. c LIFD, nous sommes aussi d'avis que l'*animus donandi* est un élément essentiel de la donation. L'approche purement objective adoptée par les détracteurs de l'*animus donandi* conduirait en effet à assimiler tout enrichissement à titre gratuit à un don. Si cela ne soulève guère de difficultés pratiques s'agissant des personnes physiques agissant à titre privé, la question est beaucoup plus délicate dans le contexte des entreprises. Selon cette conception objective de la donation, toutes les situations où une entreprise connaît un accroissement de fortune auquel ne correspond pas une contre-prestation équivalente devraient ainsi être considérées comme des donations. De très nombreux cas de sponsoring seraient ainsi rangés dans la catégorie des donations⁴⁸:

Exemple 1: La banque CASH SA verse 1 mio. à l'opéra de la ville. En contrepartie, l'opéra fait figurer le logo de la banque sur ses documents officiels et sur le programme des spectacles. Compte tenu de la différence entre la valeur de l'attribution et du service rendu par l'opéra, ce dernier se voit enrichi sans contre-prestation équivalente (donation mixte).

Les situations de subventions dans lesquels le bénéficiaire de l'aide étatique ne s'engage pas à fournir une contre-prestation déterminée devraient aussi être traitées comme des donations:

Exemple 2: Une clinique privée reçoit du canton une somme annuelle à titre de subvention pour ses activités hospitalières.

De nombreuses situations d'assainissement⁴⁹, de même que certaines «bonnes affaires», pourraient même entrer dans la définition de la donation si la disproportion entre la prestation et la contre-prestation devait être importante:

Exemple 3: Pour assainir la société X SA, un créancier tiers (c'est-à-dire non actionnaire) abandonne 50% de sa créance.

Exemple 4: La société MALIN SA vend à la société NAIF SA une parcelle non constructible (valeur: 1 mio.) pour le prix d'une parcelle constructible (valeur: 3 mio.). Le contrat entre les deux sociétés est valable selon le droit civil⁵⁰.

Exemple 5: Une société créancière oublie de faire valoir une créance envers sa débitrice et la dette devient prescrite⁵¹.

Dans toutes ces situations, la négation de l'élément subjectif et la seule prise en compte de l'enrichissement sans contre-prestation de l'une des parties conduirait à admettre une donation qui, conformément à l'art. 60 let. c LIFD, ne serait pas soumise à l'impôt sur le bénéfice. Conférant à l'art. 60 let. c LIFD une portée excessive, cette solution ne serait pas satisfaisante. Ce n'est qu'en tenant compte de la conscience et de la volonté des parties quant à la gratuité de l'attribution que l'on parvient à délimiter les cas de donation des autres accroissements de fortune imposables. En effet, dans aucun des exemples énumérés ci-dessus, les deux parties n'interviennent avec la volonté de donner, ce qui permet dans tous ces cas d'exclure la donation.

40 ATF du 11.12.1992, ATF 118 la 497 ss.

41 ATF du 11.12.1992, ATF 118 la 500.

42 ATF du 11.12.1992, ATF 118 la 500; ATF du 22.4.2005 Revue fiscale 2005, p. 679.

43 Dans un arrêt ultérieur concernant le canton de St-Gall (ATF du 20.10.1997, Revue fiscale 1998, p. 677 ss), le Tribunal fédéral a toutefois considéré qu'en droit saint-gallois l'impôt sur les donations pouvait être prélevé aussi en l'absence d'*animus donandi*. Cette décision n'est cependant pas contradictoire avec celle concernant le canton de Berne, en particulier parce qu'agissant dans le cadre d'un recours de droit public le Tribunal fédéral s'est penché sur la question sous l'angle limité de l'arbitraire (v. sur cette question, OEHLI, p. 127 ss).

44 ATF du 23.12.1996, Revue fiscale 1997, p. 420.

45 Rappelons que sous l'AIFD les fondations étaient imposées sur le revenu en application des règles applicables aux personnes physiques (art. 55 al. 1 let. a et al. 2 AIFD).

46 ATF du 22.4.2005 Revue fiscale 2005, p. 676 ss.

47 ATF du 22.4.2005 Revue fiscale 2005, p. 679.

48 En matière de sponsoring, la question de la gratuité joue également un rôle essentiel, comme cela sera montré ultérieurement (v. ci-dessous section 2.3.3).

49 V. EDELMANN, p. 47.

50 Pas d'erreur essentielle, etc.

51 V. WÜRTH, p. 61.

2.2.2.2 Les donations des/aux entreprises

Dans le contexte de la fiscalité des entreprises, la doctrine admet presque unanimement qu'une «entreprise ne fait pas de donation»⁵². Les auteurs estiment que si l'attribution est dictée par des motifs commerciaux, toute intention libérale est absente de l'opération qui ne saurait ainsi être vue comme une donation⁵³. Ce raisonnement milite également en faveur de l'*animus donandi*, puisqu'il s'agit bien là de la prise en compte d'un élément subjectif. La doctrine⁵⁴ considère en outre qu'une entreprise ne peut pas recevoir de donations. Là encore, elle considère que les attributions sont en général liées à un raisonnement économique excluant toute notion de donation. Elle est à ce titre soutenue par le Tribunal fédéral qui a jugé que les personnes morales qui poursuivent des buts commerciaux au sens large ne font de manière générale pas de donation ni n'en reçoivent⁵⁵. Cette réflexion – qui confirme la nécessité de prendre en compte l'*animus donandi* – n'est à notre sens pas compatible avec l'existence même de l'art. 60 let. c LIFD. La pratique offre d'ailleurs de nombreux exemples de situations où une entreprise reçoit des dons:

Exemple 6: Une clinique reçoit des fonds récoltés lors d'un bal de charité pour financer l'ouverture d'un service de pédiatrie.

Exemple 7: Un riche retraité offre un soutien financier à une entreprise active dans le domaine de la recherche.

2.2.2.3 L'appauvrissement du donateur

Comme nous l'avons vu, la donation nécessite l'enrichissement du donataire lequel ne s'acquitte d'aucune contre-prestation (élément de gratuité du point de vue du bénéficiaire). Cela est-il suffisant ou un appauvrissement corrélatif du donateur fait-il partie des caractéristiques de la donation? Autrement dit, le caractère de gratuité doit-il aussi se vérifier en fonction du désintéressement du donateur? Certes, dans la plupart des cas, l'enrichissement du donataire va de pair avec l'appauvrissement du donateur. Toutefois, en particulier dans le contexte des entreprises, des cas peuvent se présenter où cela ne se vérifie pas comme le montre l'exemple suivant:

Exemple 8: La banque Crédit SA décide de se lancer dans une opération de marketing. Elle annonce avec force publicité qu'elle versera un montant de 100000 à toutes les nouvelles entreprises créées dans le canton durant l'année, pour autant qu'elles emploient plus de 5 personnes (start-ups). Les bénéficiaires de ces subsides n'ont à s'acquitter d'aucune contre-prestation envers la banque, en particulier, elles n'ont pas à mentionner Crédit SA dans leurs documents commerciaux.

L'exemple décrit ci-dessus se caractérise par le fait que les start-ups, qui ne doivent fournir aucune contre-prestation à la banque, sont enrichies. Malgré cela, la banque n'effectue pas ses prestations de manière désintéressée, puisque ses versements s'inscrivent dans le cadre d'une campagne marketing visant à soigner son image auprès du public. L'avantage que reçoit la banque ne provient cependant pas des bénéficiaires des versements mais du simple fait de communiquer à la collectivité que la banque soutient les jeunes entreprises; cela joue un rôle favorable sur son image et ôte, de son point de vue, aux versements leur caractère gratuit. Dans cet exemple la qualification de donation des paiements effectués aux start-ups dépend donc de la question de savoir si le caractère gratuit de l'attribution s'examine sous l'angle du donataire uniquement ou également du point de vue du donateur.

Pour une partie de la doctrine⁵⁶ le caractère gratuit de l'attribution s'examine exclusivement sous l'angle du donataire qui ne doit s'acquitter d'aucune contre-prestation équivalente en échange de l'attribution. Pour d'autres auteurs⁵⁷, la donation suppose au contraire qu'à l'enrichissement du bénéficiaire corresponde un appauvrissement du prestataire. Dans notre exemple, les versements de la banque ne seraient alors pas assimilés à des donations. En effet, selon ce point de vue, la banque n'effectue pas ses versements à titre gratuit puisqu'elle en retire un avantage sur le plan commercial. Les bénéficiaires devraient donc soumettre le montant reçu à l'impôt sur le bénéfice et l'impôt sur les donations ne serait pas dû au niveau cantonal.

A notre sens, c'est cette seconde approche qui doit être retenue. Il convient en effet d'examiner le critère de la gratuité sous l'angle à la fois du bénéficiaire et du donateur⁵⁸. Les auteurs et la jurisprudence justifient d'ailleurs leurs réticences à admettre qu'une entreprise reçoive une

52 MUSTER, p. 346.

53 SOMMER, p. 257 s; YERSIN, apports, p. 71 s; FRÖHLICH, p. 42 ss; GEHRIG, p. 266.

54 ZUPPINGER/HÖHN, p. 512; MUSTER, p. 347; WÜRTH, p. 59 et p. 61.

55 ATF du 23.12.1996, Revue fiscale 1997, p. 420.

56 KÄNZIG, Wehrsteuer, art. 21 n. 249; YERSIN, apports, p. 68; HÖHN/WALDBURGER, p. 753 s; RIVIER, p. 153; LOCHER, art. 24 n. 8.

57 WÜRTH, p. 60; TRAUFFER, p. 32; RICHNER/FREI, Kommentar Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, § 4 n. 19; RICHNER/FREI/KAUFMANN, Handkommentar DBG, art. 24 n. 20 et art. 60 n. 11; KUHN/BRÜLSAUER, art. 60 n. 56; WIPFLI, p. 252.

58 Il est intéressant de relever que même les auteurs qui ne considèrent que la situation du donataire s'intéressent à la situation du donateur lorsqu'il s'agit de délimiter les donations et les apports de l'actionnaire (v. par exemple: YERSIN, apports, p. 70).

donation par le fait que la personne qui consent l'attribution ne le fait pas dans une intention libérale mais dans une optique commerciale⁵⁹. Ce faisant, ils examinent le caractère gratuit sur lequel porte l'*animus donandi* (plus précisément l'absence de celui-ci) à nouveau sous l'angle de la personne qui consent l'attribution.

Dans plusieurs décisions récentes⁶⁰, le Tribunal fédéral s'est d'ailleurs prononcé sur la distinction entre les donations et le sponsoring en matière de TVA, apportant sur ces notions un éclairage pertinent aussi pour d'autres domaines du droit⁶¹. Dans chacun des cas litigieux, une société percevait des montants de différents sponsors: les uns étaient des entreprises commerciales⁶², d'autres des institutions à but non lucratif⁶³ et certains des mécènes privés. Dans ce contexte, le Tribunal fédéral précisa que la TVA était due si le montant reçu devait être qualifié de sponsoring mais qu'il était exonéré s'il s'agissait d'un don. Dans le premier cas, le sponsor, en soutenant l'activité du bénéficiaire, recevait en effet une contre-prestation «publicitaire». Dans ce contexte, le Tribunal fédéral a limité la notion de sponsoring aux montants reçus de la part d'entreprises à but lucratif⁶⁴. Il a en effet considéré à juste titre que seules des entreprises commerciales peuvent bénéficier d'une prestation de publicité. Les montants versés par des entreprises à but non lucratif ou par des personnes physiques ne sont ainsi pas assimilés à des contre-prestations rémunérant une activité de sponsoring mais à des dons⁶⁵.

Le raisonnement appliqué dans ces arrêts TVA confirme l'importance de considérer la gratuité également sous l'angle du donateur. En particulier, notre Haute Cour distingue les montants reçus à titre de sponsoring des dons en fonction de l'activité commerciale de celui qui verse le soutien. A prestation égale du bénéficiaire (par exemple la mention du nom et de l'activité du «donateur» sur le programme d'un opéra), le montant est qualifié de rémunération pour une activité publicitaire s'il provient d'une entreprise commerciale et de dons dans les autres cas. Ce faisant, le Tribunal fédéral prend en compte l'avantage économique que retire le «donateur» du versement.

Dans plusieurs arrêts, le Tribunal fédéral s'est par ailleurs penché sur le caractère fiscalement déductible de libéralités effectuées en faveur d'organisation à but culturel ou social⁶⁶. A cette occasion, il a jugé que ce genre de dépenses pouvaient avoir «[...] un caractère publicitaire; elles visent à soigner les relations publiques de la société mécène et à en donner une image humaniste qui contrebalance partiellement l'aspect matériel de son activité commerciale»⁶⁷. En revanche, il a également estimé que ce caractère publicitaire ne pouvait bénéficier à une entreprise dont le but social consistait à gérer des participations. Dans ce cas en effet, la société contributrice n'effectuait aucune activité commerciale permettant de justifier des dépenses publicitaires⁶⁸. Là aussi, c'est à nouveau l'avantage retiré par la société contributrice qui a été pris en considération.

2.2.2.3 Récapitulation: la donation au sens de l'art. 60 let. c LIFD

Sur la base de l'analyse qui précède, il est possible de fixer les critères suivants pour dessiner les contours de la donation au sens de l'art. 60 let. c LIFD:

- Il s'agit d'une attribution impliquant l'enrichissement du donataire;
- Cette attribution intervient à titre gratuit. Cela implique tout d'abord que le donataire ne doive s'acquitter d'aucune contre-prestation en échange de son enrichissement. Cela étant, le point de vue du donateur doit aussi être pris en compte pour évaluer la gratuité. Celui-ci ne doit en effet pas effectuer le versement dans l'espoir d'en retirer un avantage, même de la part d'un tiers. Il doit agir de manière désintéressée. Si une attribution est effectuée dans une optique commerciale, par exemple dans un souci d'améliorer son image ou d'en retirer un effet publicitaire, l'attribution n'est fiscalement plus réputée gratuite. Contrairement au droit civil, la motivation des parties est ainsi prise en compte dans l'analyse fiscale.
- Enfin, les parties doivent être animées d'un *animus donandi*. Cet élément subjectif est étroitement lié

59 V. YERSIN, apports, p. 72.

60 ATF du 13.2.2002, Archives 72 (2003/04), p. 231 ss; ATF du 8.1.2003, RDAF 2003 II, p. 394 ss; ATF du 1.7.2004, RDAF 2005 II, p. 92 ss.

61 S'agissant de la notion de donation, BADDELEY, commentaire CO, art. 254 n. 24 nbp. 39 considère que ces arrêts en matière de TVA sont aussi importants en droit civil.

62 Par exemple des banques ou des entreprises actives dans la distribution.

63 Par exemple des associations de soutien à la musique ou au cinéma.

64 ATF du 13.2.2002, Archives 72 (2003/04), p. 236; ATF du 1.7.2004, RDAF 2005 II, p. 96 s.

65 ATF du 13.2.2002, Archives 72 (2003/04), p. 237; ATF du 8.1.2003, RDAF 2003 II, p. 407; ATF du 1.7.2004, RDAF 2005 II, p. 97 s.

66 ATF du 28.4.1989, ATF 115 Ib 111 (Migros); ATF du 26.11.1993, Archives 64 (1995/96), p. 224; ATF 23.4.1993, Archives 66 (1997/98), p. 458 (sponsoring sportif).

67 ATF du 28.4.1989, ATF 115 Ib 118.

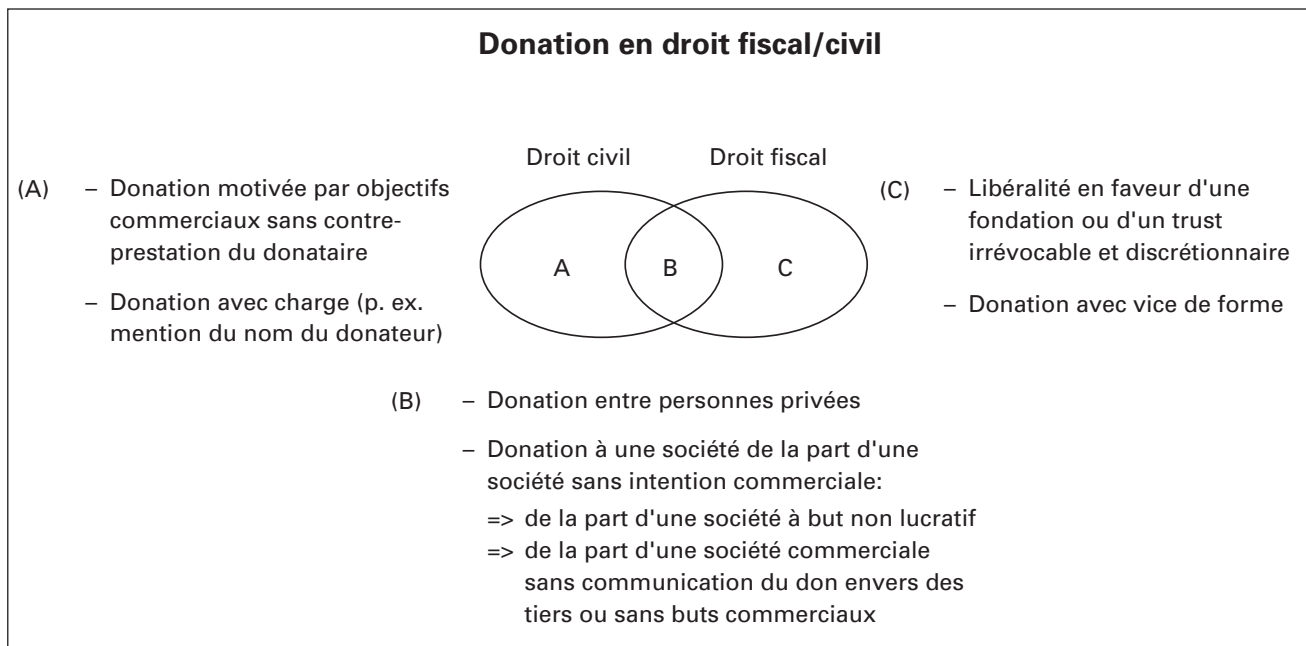
68 ATF du 26.11.1993, Archives 64 (1995/96), p. 230.

aux deux premiers critères, puisqu'il implique la conscience et la volonté des intervenants quant au caractère gratuit de l'attribution.

Cette notion harmonisée de la donation rend certes très rares les cas où une entreprise commerciale effectue une donation. A cet égard, il semble même justifié d'admettre une présomption que le paiement effectué n'intervient pas gratuitement mais dans l'espoir d'une contre-prestation, même indirecte. Cela étant, cette présomption doit pouvoir être renversée par la démonstration que la société donatrice agit bien en dehors de la poursuite d'objectifs commerciaux⁶⁹. Tel peut par exemple être le cas si la donation ne déploie aucun effet publicitaire, notamment parce qu'elle n'est pas communiquée à des tiers⁷⁰. Dans ce cas, se pose toutefois la question d'une éventuelle prestation appréciable en argent à l'actionnaire si la donation est effectuée à la place de celui-ci⁷¹.

En revanche, une donation peut parfaitement être reçue par une personne morale, même si celle-ci poursuit un but lucratif. Si elle bénéficie de montants de la part d'un tiers sans que le versement soit lié à son activité commerciale, mais qu'il apparaisse au contraire comme un financement de celle-ci, le caractère gratuit est rempli du point de vue de la bénéficiaire. Dans la mesure où les autres conditions de la donation sont réalisées, l'accroissement de fortune chez la donataire n'est alors pas imposable.

Enfin, la notion de donation telle que définie ci-dessus se distingue par plusieurs aspects de celle retenue en droit civil. Les notions fiscale et civile de donation se recoupent ainsi dans une large mesure, sans toutefois qu'aucune n'englobe entièrement l'autre comme cela ressort du tableau ci-dessous:



– (A) Certaines opérations peuvent être qualifiées de donations au sens civil sans pour autant remplir les critères requis par le droit fiscal. L'exemple 8 ci-dessus en est une illustration. Bien que la banque n'agisse pas à titre gratuit (les donations s'inscrivent dans le cadre de sa politique commerciale), elle n'attend aucune contre-prestation de la part des sociétés qu'elle soutient. La relation contractuelle

entre la banque et les sociétés bénéficiaires prend ainsi la forme d'une donation⁷². Comme nous l'avons vu, une donation en droit civil peut en effet être motivée par un objectif publicitaire sans que sa qualification civile ne soit pour autant remise en question. Fiscalement, en revanche, il ne s'agit pas d'une donation puisque l'entreprise intervient dans un but publicitaire.

69 Le fardeau de la preuve du caractère de donation appartient dans ce cas à celui qui se prévaut du caractère de donation; v. TA ZH du 6.5.1997, StE 1998 B. 21.3. n° 3.

70 Sur la question de la compatibilité avec le droit commercial, v. GLAUSER, p. 368 ss.

71 Nous reviendrons sur cette question plus loin (ci-dessous sections 3.2.1.1 et 3.2.1.2.3).

72 V. RAPP, p. 196; GEHRIG, p. 250.

- (B) Dans de très nombreux cas toutefois, les notions civile et fiscale de donation se recourent. C'est notamment le cas lors de donations consenties par des personnes privées. Mais cela concerne aussi des situations où des sociétés agissent comme donatrices. Des sociétés à but non lucratif peuvent ainsi effectuer une attribution à titre gratuit, c'est-à-dire de manière totalement désintéressée⁷³. A titre d'exemple, citons le cas d'une fondation de soutien de l'enfance qui ferait un don à une entreprise pour encourager la recherche d'un nouveau médicament⁷⁴.
- (C) Enfin, certaines situations peuvent être appréhendées fiscalement comme des donations, sans que le droit civil ne les traite comme telles. On pense par exemple à la constitution d'une fondation⁷⁵ ou à l'apport à un trust irrévocable et discrétionnaire⁷⁶. De plus, une donation qui, du point de vue civil, n'est pas parfaite en raison d'un vice de forme n'en perd pas pour autant son caractère de donation pour le droit fiscal⁷⁷. En vertu du principe de factualité⁷⁸ applicable en matière fiscale, la remise en question de la validité civile du contrat n'empêche en effet pas la qualification de l'opération comme une donation si, dans les faits, elle apparaît comme telle.

2.3 Quelques délimitations⁷⁹

2.3.1 Distinction donation et revenu

Comme nous l'avons mentionné plus haut, l'exonération des accroissements de fortune liés à une donation se justifie en particulier parce que l'enrichissement de la société ne découle pas de son activité commerciale. Au contraire, elle dépend uniquement de la volonté d'un tiers d'effectuer la libéralité en faveur de la bénéficiaire. En ce sens, la donation s'apparente au financement, même si elle s'enregistre comptablement dans la catégorie des produits⁸⁰.

Les critères utilisés ci-dessus pour définir la donation au sens de l'art. 60 let. c LIFD permettent de distinguer les donations des revenus de l'entreprise. Le caractère de gratuité du point de vue du donataire joue à ce titre un rôle central, puisqu'il qualifie de revenu tout enrichissement en contrepartie duquel la société bénéficiaire s'acquitte d'une contre-prestation. Par ailleurs, les autres éléments caractéristiques de la donation – au sens fiscal du terme –, soit l'*animus donandi* et l'appauvrissement du donateur permettent également de délimiter les vraies donations de nombreuses autres opérations liées à l'activité commerciale de la société. C'est ainsi qu'un abandon de créance d'un tiers effectué dans le cadre d'un assainissement est en principe imposable; en effet il s'explique par la volonté de permettre la survie de l'entreprise en difficulté financière, mais n'est en règle générale pas dicté par un *animus donandi*. De même, des montants contribués dans le cadre d'une opération de sponsoring restent soumis à l'impôt sur le bénéficiaire, même si la société bénéficiaire ne doit pour sa part effectuer aucune contre-prestation. Dans ce cas, le donateur n'agit en effet pas de manière désintéressée.

Dans ce contexte, force est d'admettre que lorsqu'un versement est consenti par une société poursuivant un but lucratif, il existe une présomption qu'il n'intervient pas dans un but désintéressé. Comme cela ressort de la jurisprudence TVA en matière de sponsoring, le seul fait de communiquer son geste à des tiers est de nature à avoir une incidence sur son image et s'apparente donc à des relations publiques. Le Tribunal fédéral a même considéré que la seule mention dans les statuts de versements culturels pouvait jouer un rôle sur l'image de la société⁸¹. A notre sens, le même traitement s'applique si le soutien financier est comptabilisé dans un poste séparé du bilan ou indiqué explicitement dans le rapport annuel⁸².

2.3.2 Subventions

Le terme «subvention» n'est pas défini de manière uniforme, ni économiquement, ni juridiquement⁸³. Même le

73 Sur la question particulière des dons effectués par des sociétés agissant dans le cadre de leurs statuts – en particulier des fondations – v. GLAUSER, p. 344 ss.

74 Nous reviendrons plus loin sur le cas – plus rare – des dons effectués par des entreprises commerciales.

75 VOGT, BS-Kommentar, art. 279 n. 30; TERCIER, p. 232; VEZ, p. 126.

76 RICHNER/FREI, Kommentar Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, § 4 n. 153; BÖCKLI, Indirekte Steuern, p. 338; PETER, Stiftung, p. 167.

77 ZUPPINGER/HÖHN, p. 508; RICHNER/FREI, Kommentar Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, § 4 n. 34.

78 Faktizitätsprinzip; RICHNER/FREI, Kommentar Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, § 4 n. 34; BÖCKLI, Indirekte Steuern, p. 348 nbp. 139 et p. 378.

79 Pour une distinction entre les donations et les apports d'un actionnaire, les apports (Zuwendungen) à des fondations et les cotisations de membres d'associations, v. GLAUSER, p. 353 s (apports), p. 356 (apports à une fondation), p. 357 ss (cotisations).

80 V. ci-dessous section 2.4.

81 ATF du 28.4.1989, ATF 115 Ib 118 (Migros).

82 GLAUSER, p. 384.

83 RHINOW, p. 24 s; TRAUFFER, p. 5 ss; HERTIG, p. 2 ss.

droit fédéral⁸⁴ ne donne pas directement une définition des subventions, se contentant d'utiliser ce terme comme un générique à toutes les formes d'aides étatiques⁸⁵. Cela étant, il est possible de dégager certaines caractéristiques propres aux subventions⁸⁶. Tout d'abord, les subventions résultent de l'exercice de la puissance publique⁸⁷ et sont en général octroyées par les collectivités publiques (Confédération, cantons, communes) ou par des entités auxquelles la puissance publique a été déléguée⁸⁸. Elles doivent donc intervenir dans l'intérêt général⁸⁹ et s'appuyer sur une base légale⁹⁰. Elles sont toujours reçues sur une base volontaire⁹¹.

Selon une définition de la donation centrée uniquement sur l'enrichissement du donataire et excluant l'animus donandi, une subvention devrait en principe être assimilée à un don. En effet, la subvention n'implique pas une réelle contre-prestation équivalente rendue à l'Etat, ce d'autant plus que la valeur de l'engagement pris par le subventionné n'est en principe pas évaluable et ne s'inscrit pas dans un rapport d'équivalence avec le montant reçu⁹².

Malgré cela, les subventions ne représentent pas des donations au sens de l'art. 60 let. c LIFD. Tout d'abord, l'Etat ne saurait faire de cadeaux à des particuliers⁹³. Toutes ses dépenses doivent servir les besoins de l'intérêt public. La subvention est donc accordée pour que le bénéficiaire se comporte de manière à servir l'intérêt général en accomplissant des tâches voulues et encouragées par l'Etat⁹⁴. La subvention implique donc une obligation de comportement de la part du bénéficiaire qui lui est caractéristique⁹⁵ et qui suffit pour conclure que l'Etat n'agit pas dans un but désintéressé⁹⁶. Par ailleurs,

la notion de subvention s'éloigne encore plus de celle de donation si, comme nous le préconisons ici, l'on retient le critère de l'animus donandi⁹⁷. En accordant des subventions, la collectivité n'agit en effet pas dans l'intention de donner mais pour des motifs relevant de la politique sociale ou économique⁹⁸.

2.3.3 Sponsoring et mécénat

Le Tribunal fédéral définit le sponsoring comme «l'octroi de prestations en argent, d'avantages appréciables en argent ou d'autres versements faits par des entreprises, qui veulent de cette manière soutenir des personnes, des groupes et/ou des organisations dans le domaine sportif, culturel, social, écologique ou dans les domaines semblablement importants du point de vue de la politique de l'entreprise et qui visent en même temps des buts marketings et de communication liés à leur propre entreprise»⁹⁹. La doctrine s'accorde aussi pour considérer que le sponsoring est un instrument permettant à l'entreprise de promouvoir son image dans le public¹⁰⁰. Bien qu'il se rencontre avant tout dans le domaine sportif, il est aussi présent dans d'autres secteurs comme la culture, les arts, la politique, etc. En règle générale, le sponsoring se caractérise par le fait que le sponsor poursuit un objectif publicitaire qui se manifeste par le fait de faire connaître le soutien consenti en faveur du sponsorisé¹⁰¹. C'est cette communication à l'extérieur de l'entreprise qui permet en particulier de distinguer une opération de sponsoring d'une donation¹⁰², puisque le fait de «faire savoir» implique l'absence de désintéressement du donateur et d'animus donandi¹⁰³.

84 La Loi fédérale du 5 octobre 1990 sur les aides financières et les indemnités (Loi sur les subventions, LSu) donne à son art. 3 une définition très large des aides financières.

85 ATF du 25.8.2000, ATF 126 II 452; ATF du 27.5.2002, RDAF 2003 II, p. 19.

86 RHINOW, p. 39; HERTIG, p. 8.

87 RHINOW, p. 40. L'art. 3 LSu précise cela implicitement.

88 RHINOW, p. 201 s; TRAUFFER, p. 8; MEYER, p. 160 qui donne des exemples.

89 RHINOW, p. 97 ss; HERTIG, p. 13.

90 HERTIG, p. 10; RHINOW, p. 166 ss.

91 RHINOW, p. 238 et p. 284 s; STENGEL, p. 292.

92 RHINOW, p. 46 et p. 125; STENGEL, p. 289; HERTIG, p. 2.

93 RHINOW, p. 105; TRAUFFER, p. 22; HERTIG, p. 23.

94 V. art. 3 LSu; v. aussi TRAUFFER, p. 23; ATF du 25.8.2000, ATF 126 II 452 s.

95 RHINOW, p. 282.

96 TRAUFFER, p. 44. Dans ce sens aussi: ATF du 21.10.1949, RDAF 1950 II, p. 124 s.

97 RHINOW, p. 154, et SOMMER, p. 258, semblent aussi se baser sur l'animus donandi pour distinguer les deux notions; CONSTANTIN, p. 141, se base explicitement sur l'animus donandi.

98 CONSTANTIN, p. 141.

99 ATF du 13.2.2002, Archives 72 (2003/04), p. 234; traduction tirée de OBERSON/ROCHAT PAUCHARD, p. 28. Une définition similaire se retrouve dans la jurisprudence du Tribunal fédéral en matière d'impôts directs: v. par exemple: ATF du 2.4.1996, Archives 66 (1997/98), p. 464.

100 PETER, Sponsoring, p. 126; RAPP, p. 190; HAUSER, p. 5 et p. 14 s.

101 PETER, Sponsoring, p. 127 ss; RAVI, p. 5.

102 HEUBERGER, p. 84; RAPP, p. 196; HOMBURGER, ZH-Kommentar, art. 717 n. 973.

103 Même si le cas ne se présente pas fréquemment en pratique, il n'est pas exclu que le sponsorisé n'ait pas à faire connaître le nom de son parrain, comme le démontre l'exemple 8 ci-dessus. Dans ce cas, si le sponsor communique lui-même son soutien au public, l'opération ne s'appréhende malgré tout pas comme une donation au sens fiscal du terme.

Le mécénat se rapproche du sponsoring; là aussi la démarche de l'entreprise consiste à s'associer à un événement ou à une activité qui plaît à une partie du public¹⁰⁴. La distinction entre ces deux notions est donc difficile¹⁰⁵ et les critères pour les délimiter varient selon les auteurs¹⁰⁶. La plupart d'entre eux s'arrêtent cependant sur le seul élément subjectif du désintéressement: alors que le sponsor poursuit un objectif commercial, le mécène agit dans un but désintéressé¹⁰⁷. Dès lors que nous qualifions de mécène celui qui agit non pas dans un but publicitaire ou de relations publiques mais dans une optique purement désintéressée, le mécénat se rapproche de la notion de donation, aussi bien du point de vue civil que du point de vue fiscal¹⁰⁸.

2.4 Traitement comptable des dons

2.4.1 Traitement comptable chez la société bénéficiaire

Bien que relativement discrète sur la question, la doctrine semble néanmoins considérer que les donations doivent être enregistrées au compte de profits et pertes. Käfer¹⁰⁹ en particulier estime que les donations entrent dans la catégorie «autres revenus» du compte de résultats. Par ailleurs, au chapitre des règles spéciales pour les organisations sociales d'utilité publique à but non lucratif¹¹⁰, les RPC prévoient également que les dons reçus doivent être enregistrés au compte de résultats¹¹¹. Il en va de même des US GAAP qui traitent les dons en principe comme des revenus¹¹². La comptabilisation au compte de résultats se justifie effectivement selon nous dès lors que la notion du revenu inclut tout accroissement de patrimoine qui ne provient pas de l'actionnaire¹¹³. Elle s'impose en particulier si la donation intervient dans le cadre de l'exploitation courante de la société¹¹⁴. Cela s'applique certes avant tout aux donations reçues par des entités d'utilité publique, mais concerne aussi les entreprises poursuivant des buts commerciaux. Par exemple une école privée peut recevoir un don de l'amicale des anciens élèves, une entreprise pharmaceutique un soutien destiné au financement d'un nouveau médicament récolté lors d'un bal de charité, etc.

Relevons en outre que la définition du revenu évoquée ci-dessus implique également une comptabilisation au compte de profits et pertes des autres types de contributions de tiers évoquées ci-dessus, notamment des subventions et des revenus de sponsoring et de mécénat¹¹⁵. Le seul traitement comptable ne permet ainsi pas de distinguer ces différentes notions et de les soumettre à un régime fiscal différent.

2.4.2 Traitement comptable chez la société donatrice

Par définition, une donation ne s'accompagne d'aucune contreprestation en faveur du donateur, pour qui elle représente ainsi une diminution de fortune. L'opération représente donc une charge du point de vue comptable qui s'enregistre au compte de profits et pertes.

Bibliographie

- AGNER PETER/JUNG BEAT/STEINMANN GOTTHARD, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Zurich 2001
- BADDELEY MARGARETA, dans: L. Thévenoz/F. Werro (éd.), Commentaire Romand, Code des obligations I, art. 239 - 252, Bâle 2003 (cité: commentaire CO)
- BÖCKLI PETER, Indirekte Steuern und Lenkungssteuern, Bâle 1975 (cité: Indirekte Steuern)
- BRÜLISAUER PETER/KUHN STEPHAN, dans: P. Athanas/M. Zweifel (éd.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Art. 57-59, 62-65 et 67, Bâle 2000
- CONSTANTIN CHARLES-F., Le bénéfice imposable provenant des entreprises commerciales, thèse, Fribourg 1965
- CRETI SIBILLA GISELDA, Les relations de trust et la fiscalité suisse nationale et internationale, thèse Neuchâtel, Bâle 2001

104 RAPP, p. 191.

105 PETER, Sponsoring, p. 128.

106 Pour un aperçu sur la question, v. GLAUSER, p. 368.

107 PETER, Sponsoring, p. 128; MAUTE, Sponsorbeiträge, p. 283; RAVI, p. 9; HAUSER, p. 20.

108 RAPP, p. 196; HEUBERGER, p. 84.

109 KÄFER, Kommentar, art. 958 n. 176.

110 RPC 21.

111 RPC 21 annexe 2.

112 Statement of Financial Accounting Standards (SFAS) 116 (Accounting for Contributions received and Contributions made).

113 Selon cette définition, les apports seuls peuvent être enregistrés directement au bilan. V. à ce sujet, GLAUSER, p. 42 ss.

114 Sur la question des dons servant à financer un actif particulier ou sur celle des dons en nature, v. GLAUSER, p. 354 s.

115 V. GLAUSER, p. 362 ss et 372.

- DANON ROBERT J., Switzerland's direct and international taxation of private express trusts, thèse Genève, Zurich/Bâle/Genève 2004
- EDELMANN MARKUS, Steuerrechtliche Aspekte der Unternehmungssanierung, thèse Zurich, St-Gall 1976
- FRÖHLICH CHRISTOPH RUDOLF, Die Schenkung von Geschäftsvermögen in zivilrechtlicher, steuerwirtschaftlicher und steuerrechtlicher Sicht, thèse, Zurich 1981
- GEHRIG THOMAS, Der Tatbestand der verdeckten Gewinnausschüttung an einen nahestehenden Dritten, thèse St-Gall, Berne 1998
- GLAUSER PIERRE-MARIE, Apports et impôt sur le bénéfice, Le principe de détermination dans le contexte des apports et autres contributions de tiers, thèse Genève, Zurich/Bâle/Genève 2005
- HAUSER THOMAS, Der Sponsoring-Vertrag im schweizerischen Recht, Unter besonderer Berücksichtigung kommunikativer Aspekte des Sport-, Kultur-, und Sozio-Sponsoring, thèse Zurich, Zurich 1991
- HERTIG GÉRARD, Les aides des cantons aux particuliers, RDAF I 1985, p. 1 ss
- HEUBERGER RETO, Die verdeckte Gewinnausschüttung aus Sicht des Aktienrechts und des Gewinnsteuerrechts, thèse, Berne 2001
- HÖHN ERNST/WALDBURGER ROBERT, Steuerrecht, Bd. I, 9^{ème} éd., Berne 2001
- HOMBURGER ERIC, Der Verwaltungsrat, Art. 707 - 726 OR, dans: P. Forstmoser (éd.), Kommentar zum Schweizerischen Zivilgesetzbuch, Teilbd. 5/5b, Zurich 1997 (cité: ZH-Kommentar)
- KÄFER KARL, Die kaufmännische Buchführung, Artikel 957-964 OR, dans: A. Meier-Hayoz (éd.), Berner Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Das Obligationenrecht, Bd. VIII, 2. Abt., Berne 1981
- KÄNZIG ERNST, Die steuerrechtlich massgebende Gewinn- und Verlustrechnung (Art. 49 Abs. 1 WStB) und die Zuwendungen für Zwecke der Wohlfahrt des eigenen Personals und für ausschliesslich gemeinnützige Zwecke (Art. 49 Abs. 2 WStB), dans: Mélanges Henri Zwahlen, Lausanne 1977, publié également (et cité selon): Grundfragen des Unternehmenssteuerrechts, Festschrift zum 75. Geburtstag von Ernst Käzig, Bâle 1983, p. 133 ss (cité: Zuwendungen)
- Die eidgenössische Wehrsteuer (Direkte Bundessteuer), I. Teil (Art. 1 - 44 WStB), 2^{ème} éd., Bâle 1982 (cité: Wehrsteuer)
- KUHN STEPHAN/BRÜLISAUER PETER, dans: P. Athanas/M. Zweifel (éd.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Art. 60, Bâle 2000
- LOCHER PETER, Kommentar zum DBG, I. Teil, Art. 1 - 48 DBG, Bâle 2001; II. Teil, Art. 49-101 DBG, Bâle 2004
- MAISSEN SANDRA, Der Schenkungsvertrag im schweizerischen Recht, thèse Fribourg, Fribourg 1996
- MAUTE WOLFGANG, Sponsorbeiträge aus steuerlicher Sicht, l'EC 1988, p. 281 ss (cité: Sponsorbeiträge)
- MEYER JEAN, La nouvelle loi fédérale sur les subventions: les tenants et les aboutissants?, Revue fiscale 1992, p. 158 ss
- MUSTER ADRIAN, Erbschafts- und Schenkungssteuer. Das bernische Gesetz über die Erbschafts- und Schenkungssteuer, Berne 1990
- OBERSON XAVIER, Droit fiscal suisse, 2^{ème} éd., Bâle 2002
- OBERSON XAVIER/ROCHAT PAUCHARD ANNIE, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichtes im Jahre 2002, Matière de TVA, Archives 73 (2004/2005), p. 27 ss
- OEHRLI MARKUS, Die gemischte Schenkung im Steuerrecht, thèse, Zurich 2000
- PETER HENRY, Le sponsoring sportif, dans: L. Dallèves/M. Baddeley (éd.), Chapitres choisis du droit du sport, Genève 1993 (cité: Sponsoring)
- PETER NATHALIE, Die liechtensteinische Stiftung und der Trust im Schweizer Steuerrecht, FStR 2003, p. 163 ss (cité: Stiftung)
- RAPP JEAN-MARC, Quelques aspects juridiques du sponsoring en droit suisse, RSDA 1991, p. 189 ss
- RAVI YASAR, Les contrats de sponsoring sportif: notion, qualification et règles applicables, dans: P. Zen Ruffinen. (éd.), Droit et sport – Sponsoring, responsabilité, justice sportive, mesures provisoires, arrêt Bosman, installations sportives, Berne 1997
- RHINOW RENÉ, Wesen und Begriff der Subvention in der schweizerischen Rechtsordnung, Bâle 1971
- RICHNER FELIX/FREI WALTER, Kommentar zum Zürcher Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, Zurich 1996 (cité: Kommentar Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz)
- RICHNER FELIX/FREI WALTER/KAUFMANN STEFAN, Handkommentar zum DBG, Zurich 2003 (cité: Handkommentar DBG)

RIVIER JEAN-MARC, L'impôt sur les successions et les donations: ses caractéristiques, sa nature et son champ d'application, *Revue fiscale* 1996, p. 149 ss et 227 ss

SOMMER EDUARD, Steuerfreie Einkünfte aus Erbschaft, Vermächtnis, Schenkung und Unterstützung nach zürcherischem Steuerrecht, *ZBl* 58 (1957), p. 233 ss et p. 257 ss

STENGEL KARL, Zur Problematik der rechtlichen Ordnung der Subventionen, *ZBl* 89 (1988), p. 285 ss

TERCIER PIERRE, Les contrats spéciaux, 3^{ème} éd., Zurich 2003

TRAUFFER BERNHARD, Die steuerrechtliche Behandlung von Subventionen, thèse Zurich, Zurich 1977

VEZ PARISMA, La fondation: lacunes et droit désirable, thèse Fribourg, Berne 2004

VOGT NEDIM PETER, dans: H. Honsell/N. P. Vogt/W. Wiegand (éd.), *Basler Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Obligationenrecht I, Art. 239-252*, 2^{ème} éd., Bâle 1996 (cité: BS-Kommentar)

WIPFLI HANS, Besteuerung der Vereine, Stiftungen und übrigen juristischen Personen, thèse Bâle, Muri/Berne 2001

WÜRTH WENDOLIN K., Kapitaleinlagen, sonstige Kapitalzuführungen und steuerbare Erträge bei Kapitalgesellschaften, thèse St-Gall, Schaffhouse 1973

YERSIN DANIELLE, Apports et retraits de capital propre et bénéfice imposable, thèse Lausanne, Lausanne 1977 (cité: apports)

YERSIN DANIELLE, L'imposition de la donation mixte, *Revue fiscale* 1984, p. 271 ss (cité: donation)

ZIGERLIG RAINER/JUD GUIDO, dans: P. Athanas/M. Zweifel (éd.), *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Art. 24*, Bâle 2000

ZUPPINGER FERDINAND/HÖHN ERNST, Die Abgrenzung des Einkommens von den Erbschaften und Schenkungen und den steuerfreien Einkünften unter besonderer Berücksichtigung des zürcherischen Steuerrechtes, *Revue fiscale* 1961, p. 494 ss

Travaux préparatoires et documents administratifs cités

Circulaire AFC-DAT n° 15 du 8 avril 1953: Traitement fiscal des prix de concours, prix d'honneur et bourses que reçoivent les écrivains, musiciens, peintres sculpteurs, savants, etc. (cité: circulaire AFC 15/1953)

Circulaire AFC-DAT n° 8 du 25 février 1971: Subsidies du Fonds national suisse pour la recherche scientifique (cité: circulaire AFC 8/1971)

Message du Conseil fédéral concernant les lois fédérales sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes ainsi que sur l'impôt fédéral (message sur l'harmonisation) du 25 mai 1983, *FF* 1983 III p. 1 ss (cité: Message sur l'harmonisation)

Die Verfolgungsverjährung im Geltungsbereich der Mehrwertsteuer nach der StGB-Änderung vom 1. Oktober 2002

Christoph Hasler, Fürsprecher



Christoph Hasler, Fürsprecher, Jurist in der Abteilung Rechtswesen, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Eidg. Steuerverwaltung, Bern

Inhalt

- 1 **Einleitung**
 - 2 **Bedeutung des Zeitablaufes im Strafrecht**
 - 3 **Beginn der Verfolgungsverjährung**
 - 3.1 **Steuerhinterziehung nach Art. 85 MWSTG**
 - 3.2 **Steuergefährdung nach Art. 86 MWSTG**
 - 3.3 **Delikte nach VStrR**
 - 4 **Die neuen Verjährungsbestimmungen im Geltungsbereich des MWSTG (im Vergleich mit dem alten Recht)**
 - 5 **Hinweis auf Art. 337 StGB (Verjährung)**
 - 6 **Hinweis auf das Institut der verjährungsrechtlichen Einheit**
 - 7 **Schlussbemerkungen**
- Literatur**
- Materialien**
- Rechtsquellen**
- Praxisanweisungen**

1 Einleitung

Nachdem der Bundesrat in seiner Botschaft an die Bundesversammlung vom 10. Mai 2000 eine Änderung des Schweizerischen Strafgesetzbuches (StGB) beantragt hatte, entschieden sich die Eidg. Räte in der Folge für ein geändertes Verjährungsmodell, nämlich für eine allgemeine, das heisst für alle Straftaten gleich geltende Regelung der Verjährung der Strafverfolgung (gemäss Revision des Allgemeinen Teils des StGB¹). Das neue Verjährungsrecht kennt grundsätzlich kein Ruhen² und keine Unterbrechung der Verjährung mehr.³ Mit dem Wegfall der Institute des Ruhens, der Unterbrechung und somit der relativen und absoluten Verfolgungsverjährung geht in der Regel eine Verkürzung der Verfolgungsfrist einher, was der Gesetzgeber erkannte und dadurch kompensierte, dass er gleichzeitig die Verfolgungsverjährungsfristen verlängerte; so auch im Nebenstrafrecht. Neu wurde überdies festgelegt, dass bei Vorliegen eines erstinstanzlichen Urteils die Verjährung nicht mehr eintreten kann.

Mit Inkrafttreten der geänderten Bestimmungen des StGB am 1. Oktober 2002 haben also auch die Verfolgungsverjährungsbestimmungen im Geltungsbereich der Mehrwertsteuer eine Anpassung erfahren.⁴ Die nachstehenden Ausführungen beleuchten diese Neuerungen.

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

2 Vorbehalten bleibt Art. 11 Abs. 3 VStrR.

3 Art. 72 StGB wurde aufgehoben. Vorbehalten bleibt jedoch Art. 11 Abs. 3 VStrR.

4 Von der Änderung mitbetroffen ist ebenso das Bundesgesetz vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR), welches das Strafverfahren der Mehrwertsteuer regelt (Art. 88 Abs. 1 MWSTG).

Dabei gilt es zu beachten, dass trotz der neuen Verfolgungsverjährungsbestimmungen in Einzelfällen nach wie vor das alte Recht zur Anwendung gelangen wird,⁵ dies deshalb, weil die Steuerforderungen gemäss Art. 49 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (MWSTG) in fünf Jahren verjähren, die Eidg. Steuerverwaltung (ESTV) somit im Jahre 2005 in der Praxis noch über den 1. Oktober 2002 zurück Überprüfungen (Kontrollen) nach Art. 62 MWSTG durchführen und so allfällige Widerhandlungen gegen das MWSTG aufdecken kann.

2 Bedeutung des Zeitablaufes im Strafrecht

Der Berner Strafrechtler Hans Schultz hielt in seinem Standardwerk «Einführung in den allgemeinen Teil des Strafrechts»⁶ die Bedeutung des Zeitablaufes im Strafrecht wie folgt fest: «Die Strafe soll die Rechtsordnung nachträglich gegenüber der vom Täter ausgeführten Rechtsverletzung bewähren und, soweit nötig und möglich, den Täter so beeinflussen, dass er sich in Zukunft rechtsgetreu verhält. Verstrich zwischen Tat und Urteil geraume Zeit, so steht nicht mehr derselbe Mensch vor Gericht wie derjenige, welcher die Tat verübte; er konnte inzwischen von selber zu rechtsgetreuem Leben zurückgefunden oder seine Lebensweise sonst verändert haben. Je später eine Sanktion ausgesprochen wird, um so schwächer wird ihre Fähigkeit, die Macht des Rechts darzustellen. Selbst wenn die Strafe als vergeltende Zufügung eines Übels verstanden wird, kann nicht übersehen werden, dass das Vergeltungsbedürfnis mit der Zeit abnimmt. Endlich ist zu berücksichtigen, dass, je weiter die Tat zurückliegt, um so schwieriger in der Regel deren Beweis wird.»

Diesen Feststellungen und Schlussfolgerungen gilt es nichts beizufügen; sie haben auch heute uneingeschränkt Gültigkeit.

3 Beginn der Verfolgungsverjährung

Die Verfolgung und Beurteilung von Widerhandlungen gegen das MWSTG fallen in den Anwendungsbereich des Bundesgesetzes vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR). Dies folgt aus Art. 88 Abs. 1 MWSTG iVm Art. 1 VStrR. Gemäss Art. 2 VStrR gelten sodann für Taten, die in der Verwaltungsgesetzgebung des Bundes mit Strafe bedroht sind, die allgemeinen Bestimmungen des StGB, soweit das VStrR oder das einzelne Bundesgesetz nichts anderes bestimmen.⁷ Was den Beginn des Verfolgungsverjährungslaufes anbelangt, gelten somit die Regeln, welche Art. 71 StGB aufstellt. Danach beginnt die Verfolgungsverjährung mit dem Tag zu laufen, an dem der Täter die strafbare Tätigkeit ausführt; wenn er die strafbare Tätigkeit zu verschiedenen Zeiten ausführt mit dem Tag, an dem er die letzte Tätigkeit ausführt, und schliesslich, wenn das strafbare Verhalten mehr als einen Tag dauert mit dem Tag, an dem dieses Verhalten aufhört.

Überträgt man die Regeln von Art. 71 StGB auf die Widerhandlungen im Geltungsbereich des MWSTG, so kommen diese auf die Steuerhinterziehung, die Steuergefährdung sowie die materiellen Strafbestimmungen des VStrR zur Anwendung. An dieser Stelle kann bereits festgehalten werden, dass sich für die Bestimmung des Beginns der Verfolgungsverjährungsfrist mit Inkrafttreten des neuen Verjährungsrechts per 1. Oktober 2002 (im Vergleich zum bisher geltenden Recht) nichts geändert hat. Nichtsdestotrotz soll nachstehend auf den Beginn der Verfolgungsverjährung etwas näher eingetreten werden. Dabei interessiert insbesondere der Tatbestand der Steuerhinterziehung gemäss Art. 85 MWSTG, dies auch deshalb, weil der Kassationshof des Bundesgerichtes in seinem Entscheid vom 26. November 2004 die bisherige Rechtsprechung und Lehre in Bezug auf die Erfüllung des objektiven Tatbestandes einer Steuerhinterziehung (im Recht der Umsatzsteuern) bestätigt hat.⁸

3.1 Steuerhinterziehung nach Art. 85 MWSTG

Aus dem System der selbstveranlagten Mehrwertsteuer ergibt sich, dass es grundsätzlich den Steuerpflichtigen obliegt, für eine gesetzeskonforme Deklaration und Entrichtung der Steuer zu sorgen.⁹ Konkret bedeutet dies,

5 In Anwendung der Regel des mildereren Rechts (Art. 2 Abs. 2 StGB), s. nachfolgend Abschn. 5.

6 HANS SCHULTZ, Einführung in den allgemeinen Teil des Strafrechts: ein Grundriss, Bd. 1, § 20, S. 246.

7 Vgl. hierzu den Entscheid des Kassationshofes des Bundesgerichtes vom 19. Februar 2004 (6S. 352/2003).

8 BGE vom 26. November 2004 (6S. 217/2004); vgl. auch ASA 30 (1961/62), S. 141, und ASA 48 (1979/80), S. 553, sowie DIETER METZGER, Handbuch der Warenumsatzsteuer, S. 402.

9 VPB 63.27 und 65.58; bestätigt durch Urteil des BGer vom 2. Juni 2003 (2A/320/2002).

dass der Steuerpflichtige innert 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode unaufgefordert in der vorgeschriebenen Form über die Steuer und die Vorsteuer Aufschluss zu geben (Art. 46 MWSTG) und den geschuldeten Steuerbetrag der ESTV einzuzahlen hat (Art. 47 Abs. 1 MWSTG). Anzumerken ist, dass in der Regel gemäss Art. 45 Abs. 1 Bst. a MWSTG über die Mehrwertsteuer vierteljährlich abgerechnet wird. Erfüllt ein Steuerpflichtiger diese Obliegenheiten nicht und verschafft er sich (oder einem andern) damit einen unrechtmässigen Steuervorteil, so ist der objektive Tatbestand der Steuerhinterziehung im Sinne von Art. 85 MWSTG erfüllt. In diesem Zusammenhang hat das Bundesgericht auch bestätigt, dass allein auf den Zeitpunkt der Fälligkeit der Steuer abzustellen ist und die von der ESTV vorgeschriebene jährliche Abstimmung¹⁰ der deklarierten Umsätze und der geltend gemachten Vorsteuern mit der Buchhaltung keinen Einfluss auf die Erfüllung des objektiven Tatbestandes der Steuerhinterziehung hat.¹¹

Für den Beginn des Laufes der Verfolgungsverjährung bei einer Steuerhinterziehung muss aufgrund dieser Rechtslage gelten, dass er mit der Fälligkeit der Steuer zusammenfällt (und unter Hinweis auf Art. 46 und 47 MWSTG deshalb auf den 61. Tag anzusetzen ist).¹²

3.2 Steuergefährdung nach Art. 86 MWSTG

Wie die Marginalie zum Ausdruck bringt, handelt es sich bei den Tatbeständen, die in Art. 86 MWSTG aufgeführt sind, um abstrakte Gefährdungsdelikte. Den Tatbestand einer Steuergefährdung erfüllt objektiv, wer eine der in Art. 86 MWSTG erwähnten Obliegenheiten nicht erfüllt; es bedarf dabei keines «zusätzlichen» Erfolges.¹³

Für den Beginn des Laufes der Verfolgungsverjährung einer Steuergefährdung muss gelten, dass dieser im Zeitpunkt zu laufen beginnt, in dem der Steuerpflichtige (oder ein Dritter) seine gesetzlichen Obliegenheiten verletzt. Diese Verletzung kann auch durch Unterlassen herbeigeführt werden (z.B. Nichtanmelden als Steuerpflichtiger, Nichterteilen von Auskünften, Nichteinreichen von Abrechnungen etc.).

Ohne an dieser Stelle auf das Verhältnis von Art. 85 MWSTG zu Art. 86 MWSTG näher eintreten zu wollen, muss darauf hingewiesen werden, dass der Tatbestand der Hinterziehung nach Art. 85 MWSTG gegenüber der Steuergefährdung als qualifizierter Tatbestand zu betrachten ist und die Steuerhinterziehung immer auch eine Verletzung des Selbstveranlagungsprinzips mitumfasst, weshalb die Steuergefährdung bei Vorliegen beider Tatbestände (unechte Konkurrenz) in der Regel von der Steuerhinterziehung konsumiert wird (Art. 86 MWSTG).¹⁴

3.3 Delikte nach VStrR

Wie einleitend dargestellt, ist im Geltungsbereich der Mehrwertsteuer das VStrR anwendbar. Dies hat zur Folge, dass auch die materiellen Strafbestimmungen des VStrR zum Tragen kommen. Gegenstand dieser Bestimmungen sind:

- der Leistungs- und Abgabebetrag (Art. 14 VStrR);
- die Urkundenfälschung (Art. 15 VStrR);
- das Erschleichen einer falschen Beurkundung (Art. 15 VStrR);
- die Unterdrückung von Urkunden (Art. 16 VStrR) sowie
- die Begünstigung (Art. 17 VStrR).

Mit der Aufnahme von besonderen Strafbestimmungen in das VStrR bezweckte der Gesetzgeber insbesondere, betrügerische Machenschaften und Urkundendelikte gegenüber der Verwaltung und dem Gemeinwesen unter Strafe zu stellen.¹⁵ Im Verhältnis zu den Tatbeständen des StGB herrscht das Prinzip der Spezialität, wiewohl die Bestimmungen des VStrR denjenigen des StGB nachgebildet sind.

Was den Beginn der Verfolgungsverjährungsfrist bei einem Leistungs- oder Abgabebetrag nach Art. 14 VStrR anbelangt, so wird dieser in der Regel übereinstimmend mit den Verhältnissen bei der Steuerhinterziehung (Fälligkeit der Steuer) zu laufen beginnen, können doch Leistungs- und Abgabebetrag als qualifizierte Form einer Steuerhinterziehung im Sinne von Art. 85 MWSTG bezeichnet werden.

Aufgrund der Tatbestandsumschreibung in Art. 15 und 16 VStrR (Urkundenfälschung; Erschleichen einer falschen Beurkundung und Unterdrückung von Urkunden)

10 Wegleitung 2001 zur MWST N 968.

11 BGE vom 26. November 2004 (6S. 217/2004) E 4.

12 Aus der Formulierung von Art. 85 MWSTG erhellt, dass der objektive Tatbestand sowohl durch Begehen wie auch durch Unterlassen erfüllt werden kann. Bezüglich der versuchten Steuerhinterziehung (Art. 85 Abs. 2 MWSTG) gilt, dass zumindest ein vollendeter Versuch vorliegen muss.

13 BRUNO SCHERRER, N 2 zu Art. 86 MWSTG.

14 BRUNO SCHERRER, N 21 zu Art. 85 MWSTG.

15 KURT HAURI, Verwaltungsstrafrecht. Motive – Doktrin – Rechtsprechung, Vorbem. zu Art. 14-18 VStrR, S. 43f.

sowie eingedenk der Tatsache, dass die Mehrwertsteuer wie bereits erwähnt im Selbstveranlagungssystem erhoben wird, ist der Beginn der Verfolgungsverjährung je nach Tatzeitpunkt im Verfahrensablauf früher oder später möglich.

Was schliesslich die Begünstigung nach Art. 17 VStrR anbelangt, muss auch hier vorab auf den Tatzeitpunkt im jeweiligen Verfahrensstadium abgestellt werden (Strafverfolgung oder Strafvollzug). Eine Begünstigung kann überdies auch zu einem späteren Zeitpunkt begangen werden, da sich ebenso strafbar macht, wer einem Täter oder Teilnehmer mithilft, die Vorteile einer Widerhandlung (gegen das MWSTG) zu sichern (Art. 17 Ziff. 1 Abs. 2 VStrR).

4 Die neuen Verjährungsbestimmungen im Geltungsbereich des MWSTG (im Vergleich mit dem alten Recht)

Für die Steuerhinterziehung nach Art. 85 MWSTG sowie die Steuervergütung nach Art. 86 MWSTG – beides Übertretungstatbestände – galt bisher eine relative Verfolgungsverjährungsfrist von 5 Jahren (Art. 11 Abs. 2 VStrR), welche durch Unterbrechung nicht um mehr als die Hälfte hinausgeschoben werden konnte. Absolut verjährten diese Delikte somit in 7½ Jahren. Neu legt nun Art. 333 Abs. 5 StGB fest, dass die Verfolgungsverjährungsfrist bei diesen Delikten um die ordentliche Dauer verlängert wird, d. h. somit neu 10 Jahre beträgt. Unterbrechungshandlungen gibt es dabei nicht mehr; hingegen wurde das Institut des Ruhens im Sinne von Art. 11 Abs. 3 VStrR ausdrücklich beibehalten. In der Praxis bedeutet dies, dass die 10-jährige Frist hinausgeschoben werden kann, dies insbesondere in denjenigen Fällen, in denen ein Steuerjustizverfahren zu führen ist.

Für die Tatbestände¹⁶ nach VStrR ist zu beachten, dass diese bisher den Verjährungsregeln des StGB unterlagen (Art. 11 Abs. 1 und 2 VStrR regelte nur die Verfolgungsverjährung von Übertretungen). Gemäss Abs. 3 von Art. 70 StGB verjährte die Strafverfolgung in 5 Jahren, wenn die strafbare Tat mit einer anderen Sanktion als den in den Absätzen 1 und 2 genannten Strafen bedroht ist. Dies traf für die Vergehenstatbestände des VStrR zu. Mit der Gesetzesänderung vom 1. Oktober 2002 wurde die Verfolgungsverjährungsfrist auf 7 Jahre erhöht und damit im Resultat um ein halbes Jahr gekürzt (gegenüber der alten, absoluten Frist von 7½ Jahren).¹⁷ Anzumerken ist, dass auch für die Vergehenstatbestände (nach VStrR) der Vorbehalt von Art. 333 Abs. 5 Bst. c StGB über das Ruhen gemäss Art. 11 Abs. 3 VStrR Gültigkeit hat.

Schliesslich gilt es an dieser Stelle auf die Neuerung in Art. 333 Abs. 5 Bst. d StGB hinzuweisen, die sowohl für die Übertretungen im MWSTG als auch für die Vergehen nach VStrR Geltung hat. Diese Bestimmung hält fest, dass die Verfolgungsverjährung nicht mehr eintritt, wenn vor Ablauf der Verjährungsfrist ein *erstinstanzliches Urteil*¹⁸ ergangen ist. Als Urteile erster Instanz im Sinne von Art. 333 Abs. 5 Bst. d StGB gelten dabei auch Urteile im Abwesenheitsverfahren sowie Urteile, die im Strafmandatsverfahren ausgefällt worden sind. Für den Geltungsbereich der Mehrwertsteuer und das Verfahren nach VStrR kann man sich aufgrund des Textes in der Botschaft zur Änderung des StGB vom 21. September 1998¹⁹ auf den Standpunkt stellen, dass der Strafbescheid nach Art. 62/64 VStrR einem erstinstanzlichen Urteil im Sinne der zitierten Neuerung gleichkommt, wiewohl das Bundesgericht in seiner Entscheidung vom 20. September 2004 davon auszugehen scheint, dass der Richter in erster kantonaler Instanz massgebend ist.²⁰ Im Übrigen spricht auch der Wortlaut von Art. 1 VStrR dafür, dass die beteiligte Verwaltung den ersten Entscheid fällt (Verfolgung und Beurteilung). S. dazu die Tabelle «Altes und neues Verfolgungsverjährungsrecht im MWSTG auf einen Blick» auf der folgenden Seite.

16 Mit Inkrafttreten des revidierten Allgemeinen Teils des StGB wird die begriffliche Unterscheidung in Übertretungen und Vergehen (sowie Verbrechen) entfallen. Abgegrenzt werden diese Delikte künftig nur noch über das angedrohte Strafmass, weshalb eine Zuordnung zur entsprechenden Deliktskategorie zur Bestimmung der Verfolgungsverjährungsfrist weiterhin möglich bleibt. Gemäss NZZ Nr. 55 vom 7. März 2005 (S. 8) wird sich die Inkraftsetzung des revidierten Allgemeinen Teils des StGB noch etwas verzögern, da das EJPD eine neue Revisionsbotschaft ausarbeiten muss. Das revidierte StGB wird gemäss dieser Quelle erst im Jahre 2007 in Kraft treten.

17 Diese Gesetzesänderung hat zur Folge, dass für die weniger schweren Widerhandlungen (Übertretungen) eine längere

Verfolgungsverjährungsfrist gilt (10 Jahre) als für die Vergehen (7 Jahre).

18 Zum Begriff des erstinstanzlichen Urteils: CHRISTOF RIEDO/OLIVER M. KUNZ, *Jetlag oder Grundprobleme des neuen Verjährungsrechts*, S. 904 ff.; CHRISTIAN DENYS, *Prescription de l'action pénale: les nouveaux art. 70, 71, 109 et 333 al. 5 CP*, p. 49 ff.; BGE 92 IV 161 ff.

19 BBI 1999, 2133 ff., sowie MARTIN SCHUBARTH, *Das neue Recht der strafrechtlichen Verjährung*, S. 321 ff.

20 6S.376/2003; die Frage, ob der Strafbescheid (oder gar das Schlussprotokoll) nach VStrR als erstinstanzliches Urteil im Sinne von Art. 333 Abs. 5 Bst. d StGB anzusehen ist, wurde im Entscheid nicht näher untersucht.

Altes und neues Verfolgungsverjährungsrecht im MWSTG auf einen Blick

Widerhandlungen	Verjährungsbestimmungen bis 30.9.2002		Verjährungsbestimmungen ab 1.10.2002
	Relative Verjährung	Absolute Verjährung	
Steuerhinterziehung Art. 85 MWSTG (Übertretung)	5 Jahre Art. 11 Abs. 2 VStrR	7½ Jahre Art. 11 Abs. 2 VStrR	10 Jahre Art. 11 Abs. 2 VStrR iVm Art. 333 Abs. 5 StGB
Steuergefährdung Art. 86 MWSTG (Übertretung)	5 Jahre Art. 11 Abs. 2 VStrR	7½ Jahre Art. 11 Abs. 2 VStrR	10 Jahre Art. 11 Abs. 2 VStrR iVm Art. 333 Abs. 5 StGB
Leistungs- und Abgabebetrug Art. 14 VStrR (Vergehen)	5 Jahre Art. 70 Abs. 3 StGB	7½ Jahre Art. 72 Ziff. 2 Abs. 2 StGB	7 Jahre Art. 70 Abs. 1 Bst. c StGB
Urkundenfälschung; Erschleichen einer falschen Beurkundung Art. 15 VStrR (Vergehen)	5 Jahre Art. 70 Abs. 3 StGB	7½ Jahre Art. 72 Ziff. 2 Abs. 2 StGB	7 Jahre Art. 70 Abs. 1 Bst. c StGB
Unterdrücken von Urkunden Art. 16 VStrR (Vergehen)	5 Jahre Art. 70 Abs. 3 StGB	7½ Jahre Art. 72 Ziff. 2 Abs. 2 StGB	7 Jahre Art. 70 Abs. 1 Bst. c StGB
Begünstigung Art. 17 VStrR (Vergehen)	5 Jahre Art. 70 Abs. 3 StGB	7½ Jahre Art. 72 Ziff. 2 Abs. 2 StGB	7 Jahre Art. 70 Abs. 1 Bst. c StGB
Ungehorsam gegen amtliche Verfügungen Art. 292 StGB (Übertretung)	1 Jahr Art. 109 StGB	2 Jahre Art. 72 Ziff. 2 Abs. 2 StGB	3 Jahre Art. 109 StGB

5 Hinweis auf Art. 337 StGB (Verjährung)

Art. 337 StGB hält für das Verjährungsrecht im StGB den Grundsatz der Nichtrückwirkung des strengeren, neuen Verjährungsrechts fest. Wie bei der Bemessung von Sanktionen gilt somit auch im Bereich der Verfolgungsverjährung die Regel des mildereren Rechts (*lex mitior*), wenn eine Tat vor Inkrafttreten des neuen Rechts begangen wurde, aber erst nach dessen Inkrafttreten beurteilt wird.²¹

Bezogen auf die Mehrwertsteuer hielt der Kassationshof des Bundesgerichts im bereits zitierten Entscheid vom 19. Februar 2004²² zu dieser übergangsrechtlichen Problematik fest, dass für eine fahrlässige Steuerhinterziehung im Sinne von Art. 85 Abs. 3 MWSTG (eine Übertretung), die unter dem Regime des alten Verjährungsrechts, also vor dem 1. Oktober 2002, begangen worden war, aber erst nach dem Inkrafttreten des neuen Rechts beurteilt wurde, «das neue Verfolgungsverjährungsrecht unstreitig *nicht* als das mildere» zu betrachten sei. In der Praxis bedeutet dies, dass Widerhandlungen gegen das MWSTG, d. h. Steuerhinterziehungen oder Steuerge-

fährdungen, die vor dem 1. Oktober 2002 begangen, jedoch erst nach diesem Zeitpunkt beurteilt wurden (und werden), nach den alten Verfolgungsverjährungsregeln (relativ in 5, absolut in 7½ Jahren) verjähren. Diese Konstellation ist in der Praxis nicht selten, da wie einleitend erwähnt Kontrollen gestützt auf Art. 62 MWSTG iVm Art. 49 MWSTG über das Datum des 1. Oktober 2002 hinaus zurückgreifen.²³

6 Hinweis auf das Institut der verjährungsrechtlichen Einheit

Mit dem Verzicht auf die Rechtsfigur des fortgesetzten Delikts im Urteil vom 8. März 1991²⁴ sah sich das Bundesgericht veranlasst, die Tragweite von Art. 71 Bst. b StGB neu zu definieren. Eine (verfolgungs-)verjährungsrechtliche Einheit wird vom Bundesgericht demnach in denjenigen Fällen anerkannt, in denen verschiedene strafbare Handlungen gleichartig sind und sich gegen dasselbe Rechtsgut richten und so ein andauerndes pflichtwidriges Verhalten vorliegt.

21 BGE 105 IV 7.

22 6S. 352/2003.

23 Betrachtet man die Verhältnisse bei den Vergehenstatbeständen, so ergibt der Vergleich der Verjährungsfristen nach al-

tem und neuem Recht, dass das neue Recht (7-jährige Frist) als milder zu betrachten ist.

24 BGE 117 IV 408.

Das Bundesgericht hat damit eine Abkehr vom subjektiven Gesichtspunkt des Gesamtvorsatzes vollzogen und eine nach objektiven Kriterien zu beurteilende Sichtweise bejaht.²⁵ In seiner Entscheidung vom 10. November 2004 hat es nun zu diesem Rechtsinstitut weiter präzisiert, dass das Kriterium des andauernden pflichtwidrigen Verhaltens nicht hinreichend klar definiert werden könne, weshalb auf das Institut der verjährungsrechtlichen Einheit zu verzichten sei, was jedoch nicht bedeute, dass mehrere tatsächliche Handlungen in gewissen Fällen rechtlich nicht als Einheit zu qualifizieren seien. Mit Blick auf die Botschaft vom 21. September 1998, die eine Vereinfachung des Verjährungsrechts brachte, könne mit dem Verzicht auf das Institut auch die Rechtssicherheit besser gewährleistet werden.²⁶

Im Übrigen darf der Vollständigkeit halber nicht unerwähnt bleiben, dass nach Art. 12 Abs. 4 VStrR die Leistungs- und die Rückleistungspflicht nicht verjähren, solange die Strafverfolgung und Strafvollstreckung nicht verjährt sind. Diese wiederum verjähren ebenso wenig, wenn innerhalb der Verjährungsfrist wie bereits erwähnt ein erstinstanzliches Urteil gefällt worden ist.

7 Schlussbemerkungen

Die Vereinheitlichung und Neuregelung der Verfolgungsverjährungsbestimmungen ist grundsätzlich zu begrüssen. Für den Praktiker gilt es darauf zu achten, dass auf allfällige Widerhandlungen gegen das MWSTG in der Regel bis Ende 2007 noch altes und neues Verjährungsrecht nebeneinander weiterbestehen. Die Unebenheit im Verfolgungsverjährungsrecht, d.h., dass nach neuem Recht Übertretungen in 10 Jahren verjähren, wogegen für die schwereren Vergehenstatbestände nur eine 7-jährige Frist zur Anwendung gelangt, wird der Gesetzgeber dereinst auszugleichen haben. Eine generelle Verfolgungsverjährungsfrist von 10 Jahren (vorbehältlich der Anwendung von Art. 11 Abs. 3 VStrR) erscheint dabei aus der Sicht der Praxis als angemessen.²⁷

Literatur

DENYS CHRISTIAN, Prescription de l'action pénale: les nouveaux art. 70, 71, 109 et 333 al. 5 CP, SJ 2003 II, p. 49-66

HAURI KURT, Verwaltungsstrafrecht. Motive – Doktrin – Rechtsprechung, Bern 1998

METZGER DIETER, Handbuch der Warenumsatzsteuer, Muri 1983

NIGGLI MARCEL ALEXANDER/WIPRÄCHTIGER HANS, Strafgesetzbuch. Basler Kommentar zum schweizerischen Strafrecht, Basel/Genf/München 2003

RIEDO CHRISTOF/KUNZ OLIVER M., Jetlag oder Grundprobleme des neuen Verjährungsrechts, AJP 2004, S. 904-916

SCHERRER BRUNO, Art. 86 MWSTG, in: mwst.com. Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000

SCHUBARTH MARTIN, Das neue Recht der strafrechtlichen Verjährung, ZStrR 120 (2002), S. 321

SCHULTZ Hans, Einführung in den allgemeinen Teil des Strafrechts: ein Grundriss, 4. A., Bern 1982

TRECHSEL STEFAN, Schweizerisches Strafrecht, Allgemeiner Teil I, 6. A., Zürich 2005

Materialien

Botschaft vom 10. Mai 2000 über die Änderung des Schweizerischen Strafgesetzbuches und des Militärstrafgesetzes (Strafbare Handlungen gegen die sexuelle Integrität/Verjährung bei Sexualdelikten an Kindern und Verbot des Besitzes harter Pornografie), BBl 2000, 2943 ff.

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

Rechtsquellen

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

Bundesgesetz vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR, SR 313.0)

Schweizerisches Strafgesetzbuch vom 21. Dezember 1937 (StGB, SR 311.0)

Praxisanweisungen

Wegleitung 2001 der Eidg. Steuerverwaltung zur Mehrwertsteuer (610.525/7.00)

25 BGE 124 IV 5.

26 BGE vom 10. November 2004 (6S. 163/2004).

27 Der Autor bringt seine persönliche Sicht zur Darstellung, und die ESTV ist dadurch in keiner Weise gebunden.

Das neue Kollektivanlagengesetz aus steuerrechtlicher Sicht

Dr. iur. Toni Hess*



Dr. iur. Toni Hess, Leiter des Rechtsdienstes der Kantonalen Steuerverwaltung Graubünden, Chur

Inhalt

1	Zielsetzung und Vorgehensweise		
2	Ausgangslage		
2.1	Das geltende AFG		
2.2	Entwicklung des Fondsplatzes Schweiz		
2.3	Anstösse zur Revision		
3	Grundzüge der Neuerungen im E-KAG		
3.1	Erweiterung des Gesetzeszweckes		
3.2	Erweiterung des Geltungsbereichs und Negativkatalog im KAG		
3.3	Oberbegriff «Kollektive Kapitalanlagen»		
3.3.1	Begriff der kollektiven Kapitalanlagen		
3.3.2	Offene und geschlossene kollektive Kapitalanlagen		
3.3.2.1	Vertragliche Anlagefonds		
3.3.2.1.1	Begriff		
3.3.2.1.2	Kollektivanlagevertrag (Fondsvertrag)		
3.3.2.1.3	Fondsleitung		
3.3.2.1.4	Stellung der Anleger		
3.3.2.2	Investmentgesellschaften mit variablem Kapital (SICAV)		
3.3.2.2.1	Begriff		
3.3.2.2.2	Durchbrechung des numerus clausus der Gesellschaftsformen		
3.3.2.2.3	Unternehmeraktionäre und Anlegeraktionäre		
3.3.2.3	Anlagefondsarten und Anlagevorschriften		
3.3.2.4	Kommanditgesellschaften für kollektive Kapitalanlagen		
3.3.2.4.1	Begriff		
3.3.2.4.2	Vergleich mit Limited Partnership		
3.3.2.4.3	Komplementäre und Kommanditäre		
		3.3.2.4.4	Entstehung und Dauer
		3.3.2.5	Investmentgesellschaften mit festem Kapital (SICAF)
		3.3.2.6	Anleger der kollektiven Kapitalanlagen
		4	Besteuerung der offenen und geschlossenen kollektiven Kapitalanlagen
		4.1	Grundsätzliches
		4.2	Steuerfolgen vertraglicher Ausschüttungsfonds
		4.2.1	Während der Besitzesdauer
		4.2.1.1	Verrechnungssteuer
		4.2.1.2	Einkommenssteuer
		4.2.2	Beim Verkauf von Anteilen
		4.2.3	Bei der Rückgabe von Anteilen
		4.2.4	Bei der Auflösung des Anlagefonds
		4.3	Steuerfolgen vertraglicher Thesaurierungsfonds
		4.3.1	Nach geltendem Recht
		4.3.1.1	Während der Besitzesdauer
		4.3.1.1.1	Verrechnungssteuer
		4.3.1.1.2	Einkommenssteuer
		4.3.1.2	Beim Verkauf von Anteilen
		4.3.1.3	Bei der Kündigung des Kollektivanlagevertrages
		4.3.1.4	Bei der Auflösung des Anlagefonds
		4.3.2	Nach neuem Recht
		4.3.2.1	Während der Besitzesdauer
		4.3.2.1.1	Jährliche Fälligkeit der Verrechnungssteuer
		4.3.2.1.2	Ausgestaltung der jährlichen Fälligkeit
		4.3.2.1.3	Würdigung der jährlichen Fälligkeit
		4.3.2.1.4	Abschaffung der Verrechnungssteuer bei affidavitfähigen Thesaurierungsfonds als Alternative?
		4.3.2.1.5	Beibehalten des status quo als Alternative?
		4.3.2.2	Rückgabe von Anteilen
		4.3.2.3	Auflösung des Anlagefonds
		4.4	Steuerfolgen bei Investmentgesellschaften mit variablem Kapital (SICAV)
		4.4.1	Nach geltendem Recht
		4.4.2	Nach neuem Recht
		4.5	Steuerfolgen bei Kommanditgesellschaften für kollektive Kapitalanlagen

* Der Autor war Mitglied der Arbeitsgruppe Steuern der Expertenkommission Forstmoser, welche vom Vorsteher des EFD beauftragt wurde, das AFG umfassend zu revidieren und einen Gesetzesentwurf auszuarbeiten. Der Autor vertritt in diesem Beitrag seine persönliche Meinung. Er bedankt sich bei Frau RA Michaela Imwinkelried, Eidg. Bankenkommission, Bern, für wertvolle Hinweise.

4.6	Steuerfolgen bei SICAF
4.6.1	Vorschlag der Expertenkommission
4.6.2	Kritik der Kantone im Vernehmlassungsverfahren
4.6.3	Reaktion des Bundesrates
4.6.4	Würdigung der Lösung gemäss Botschaft
4.7	Steuerfolgen bei kollektiven Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz
4.7.1	Nach geltendem Recht
4.7.2	Nach neuem Recht
4.7.3	Berechnung des Reingewinns
4.7.4	SICAF mit direktem Grundbesitz
5	Entlastung von der Verrechnungssteuer bzw. von den Quellensteuern
6	Zusammenfassung und Würdigung
	Literatur
	Materialien

1 Zielsetzung und Vorgehensweise

Das geltende Bundesgesetz über die Anlagefonds (Anlagefondsgesetz, AFG)¹ soll total revidiert werden. Der Bundesrat hat am 23. September 2005 die entsprechende Botschaft verabschiedet. Die Anlagefondsgesetzgebung soll zum einen an die revidierte Regelung der EU angepasst und zum anderen zu einer umfassenden Regelung der kollektiven Kapitalanlagen ausgebaut werden. Der erweiterte Geltungsbereich bedingt die Umbenennung des AFG in «Bundesgesetz über die kollektiven Kapitalanlagen (Kollektivanlagengesetz, KAG)».

Der vorliegende Aufsatz will auf der Basis der bundesrätlichen Botschaft aufzeigen, welche steuerrechtlichen Neuerungen mit dem E-KAG verbunden sind. Dabei wird jeweils auch auf die geltenden steuerrechtlichen Regelungen hingewiesen. Zum besseren Verständnis der verschiedenen steuerrechtlichen Implikationen sind einleitend Ausführungen zum Kollektivanlagerecht nach Massgabe des E-KAG unerlässlich.

2 Ausgangslage

2.1 Das geltende AFG

Das geltende AFG wurde am 1. Januar 1995 in Kraft gesetzt. Vordringliche Massnahmen waren damals:

- die Herstellung der EU-Kompatibilität der schweizerischen Anlagefondsgesetzgebung;
- die rasante Abwanderung des Fondsgeschäftes ins Ausland aufgrund der beschränkten Anlagemöglichkeiten und der restriktiven Anlagepolitik in der Schweiz zu stoppen sowie
- die Verbesserung des Anlegerschutzes durch erhöhte Transparenz.

Diese Ziele konnten – mit Ausnahme der Abwanderung – weitgehend erreicht werden.

Schweizerische Anlagefonds² unterstehen dem AFG nur dann, wenn sie aufgrund eines Kollektivanlagevertrags verwaltet werden. Das heisst aber nicht, dass kollektive Kapitalanlagen auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage heute verboten seien. Sie sind – wie sich Art. 3 Abs. 2 AFG entnehmen lässt – zulässig, unterstehen allerdings nicht dem AFG, sondern den gesellschaftsrechtlichen Bestimmungen des ZGB/OR sowie dem Bundesgesetz über die Börsen und den Effektenhandel (BEHG).

In seiner Botschaft zum geltenden AFG³ stellte sich der Bundesrat noch auf den Standpunkt, dass sich eine Unterstellung der gesellschaftsrechtlich strukturierten Fonds unter das AFG deshalb nicht aufdränge, weil die Möglichkeit dieser Kapitalanlagen bisher nicht zur Umgehung des AFG geführt habe. Allerdings meinte der Bundesrat: «Sollte es in Zukunft zu Umgehungen des Gesetzes kommen, müsste die EBK kraft ihrer Aufsichtsfunktion einschreiten.»

Ausländische Anlagefonds, deren Anteile in oder von der Schweiz aus vertrieben werden, sind dagegen, unabhängig von ihrer rechtlichen Ausgestaltung, gestützt auf Art. 3 Abs. 3 AFG den einschlägigen Bestimmungen des AFG unterstellt. Sie dürfen auch in der Schweiz die Bezeichnung «Anlagefonds» oder ähnliche Bezeichnungen in ihrem Namen führen⁴.

2.2 Entwicklung des Fondsplatzes Schweiz

Seit der Totalrevision des AFG vor zehn Jahren hat sich die Anzahl der schweizerischen Anlagefonds in der Schweiz von rund 250 auf nahezu 800 mehr als verdreifacht; die Anzahl der zum Vertrieb zugelassenen ausländischen Fonds wuchs dagegen rasant von 701 Ende 1994 auf über 3700 im Jahre 2005. Die Mehrzahl der zugelassenen ausländischen Fonds stammt aus Luxemburg, gefolgt von Irland und Deutschland⁵.

1 SR 951.31.

2 Ein schweizerischer Anlagefonds liegt nach Art. 9 Abs. 1 AFG dann vor, wenn sich der Sitz der Fondsleitung und deren Hauptverwaltung in der Schweiz befinden (vgl. Hess, Besteuerung, S. 38ff.).

3 Botschaft zum AFG, S. 235.

4 Diese Folgerung ergibt sich aus Art. 3 Abs. 3 iVm Art. 44 Abs. 1 lit. b und Art. 5 e contrario AFG.

5 Botschaft zum KAG, Ziff. 1.1.3.

Gesamthaft betrachtet ist in der Schweiz eine kontinuierliche Zunahme sowohl von schweizerischen als auch vor allem von ausländischen Fonds zu verzeichnen.

2.3 Anstösse zur Revision

Die EBK als Aufsichtsbehörde erkannte die folgenden Schwachstellen und Lücken in der Gesetzgebung, denen auch mit einer grosszügigen Auslegung des Gesetzes nicht beizukommen ist⁶:

- Das AFG lässt schweizerische Fonds nur in Vertragsform zu, während im Ausland auch gesellschaftsrechtliche Formen (SICAV, SICAF und Kommanditgesellschaften für kollektive Kapitalanlagen) möglich sind.
- Obwohl nach Art. 35 Abs. 6 AFG die Gründung von Hedge Funds zulässig ist, können Private-Equity-Fonds schweizerischen Rechts nicht aufgelegt werden, weil dafür der «Übrige Fonds mit besonderem Risiko» nicht das geeignete rechtliche Gefäss darstellt. Als Folge davon sind die in der Schweiz verkauften Private-Equity-Vehikel fast ausschliesslich ausländischen Ursprungs.
- Das AFG sieht für vermögende Privatkunden nicht die gleichen Erleichterungen vor wie für institutionelle Anleger mit professioneller Tresorerie (vgl. Art. 2 Abs. 2 AFV). Dieses für das private banking sehr wichtige Geschäft wird deshalb oft im Ausland getätigt oder von dort aus angeboten, obwohl die Entwicklung von Spezialfonds für einen Nischenstandort wie die Schweiz von grosser Bedeutung ist.
- Die Änderungen der EU-Richtlinien sollen auch aus Wettbewerbsgründen in der Schweiz umgesetzt werden.

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass die Umsetzung der EU-Richtlinien und die Öffnung des Geltungsbereichs des AFG eine Totalrevision des AFG notwendig machen.

3 Grundzüge der Neuerungen im E-KAG

3.1 Erweiterung des Gesetzeszweckes

Das Institut des Anlagefonds wurde für den kleinen Anleger geschaffen⁷. So ging es dem Gesetzgeber bei der

Schaffung des AFG im Jahre 1962 denn auch unter anderem darum, den einzelnen – privaten – Anleger gegenüber der Fondsleitung zu schützen. Der Anlegerschutz als ausschliesslicher Gesetzeszweck wurde erstmals im geltenden AFG⁸ aufgenommen. Im Gegensatz zum alten AFG geht das geltende AFG allerdings von einem mündigen Anleger aus.

Dieses Anlegerschutzkonzept wird nun im E-KAG in zweifacher Hinsicht verfeinert und erweitert⁹: Zum einen spricht Art. 1 E-KAG nicht mehr vom Schutz «des» Anlegers, sondern – in der Mehrzahl – «der» Anleger. Damit wird zum Ausdruck gebracht, dass es «den» Anleger gar nicht gibt, sondern dass verschiedene Anlegerkategorien zu schützen sind. Zum anderen ergibt sich aus dem Zweckartikel, dass der Anlegerschutz zwar Hauptzweck, jedoch nicht alleiniger Zweck des KAG ist. In Anlehnung an Art. 1 BEHG werden als weitere Schutzziele auch die Transparenz und die Funktionsfähigkeit des Marktes für kollektive Kapitalanlagen aufgenommen.

3.2 Erweiterung des Geltungsbereichs und Negativkatalog im KAG

Die heutige Beschränkung auf vertraglich strukturierte Anlagefonds stellt einen Standortnachteil für den Fondsplatz Schweiz dar. Insbesondere die im Ausland häufig vorkommende SICAV kann in der Schweiz de lege lata nicht gegründet werden, da sie das geltende OR nicht vorsieht¹⁰.

Ein zusätzlicher Mangel des zu engen Geltungsbereichs besteht darin, dass die in der Schweiz seit Jahrzehnten bekannten Closed-End-Fonds (SICAF) in der Rechtsform von Aktiengesellschaften (Investmentgesellschaften) dem AFG und damit auch der Aufsicht der EBK nicht unterstehen¹¹. Dies widerspricht dem aufsichtsrechtlichen Grundsatz «same business, same rules». Auch von politischer Seite wurde mittels parlamentarischer Vorstösse¹² die Unterstellung von Beteiligungsgesellschaften unter das AFG gefordert¹³. Der Bundesrat beantragte am 15. Dezember 1997 bzw. am 14. November 2001, die Motionen in ein Postulat umzuwandeln, und stellte die Prüfung der Anliegen im Rahmen der nächsten AFG-Revision in Aussicht.

Der Bundesrat schlägt nun einen eigentlichen Paradigmenwechsel in der Fondsgesetzgebung vor, indem diese

6 Zum Folgenden Botschaft zum KAG, Ziff. 1.1.4; Erläuterungsbericht zur Totalrevision des AFG, S. 26.

7 Hess, Besteuerung, S. 304.

8 Dieses trat am 1. Januar 1995 in Kraft.

9 Botschaft zum KAG, Ziff. 1.3.1.

10 Botschaft zum KAG, Ziff. 1.3.2.

11 Vgl. Art. 3 Abs. 2 AFG.

12 Motionen Ledergerber (97.3530) und Strahm (01.3400). Vgl. auch das Postulat Walker (02.3582).

13 Vgl. dazu auch Botschaft zum KAG, Ziff. 1.3.2, und Erläuterungsbericht zur Totalrevision des AFG, S. 37 f.

zu einer umfassenden Gesetzgebung der kollektiven Kapitalanlagen um- und ausgebaut wird. In Zukunft sollen einerseits neue Rechtsformen eingeführt¹⁴, andererseits die bisher – wenn überhaupt – nur börsenrechtlich regulierten Investmentgesellschaften mit festem Kapital (SICAF) einem einzigen Aufsichtsgesetz unterstellt werden¹⁵.

Mit der Erweiterung des Geltungsbereichs verliert der vertraglich strukturierte Anlagefonds seine Monopolstellung¹⁶, behält aber seinen Platz.

Im Interesse der Rechtssicherheit enthält Art. 2 Abs. 2 E-KAG einen nicht abschliessenden Negativkatalog jener Rechtsformen des öffentlichen und privaten Rechts, die nicht unter das KAG fallen sollen. Entscheidend für die Unterstellung unter das KAG ist der Zweck der kollektiven Kapitalanlage. Die zahlreichen Körperschaften und Anstalten, bei denen die kollektive Kapitalanlage nicht Hauptzweck, sondern bloss eine akzessorische Tätigkeit darstellt, werden dem KAG nicht unterstellt. Dasselbe gilt für alle operativen Gesellschaften, die eine unternehmerische Tätigkeit verfolgen, sowie für Holdinggesellschaften. Das bedeutet, dass Aktiengesellschaften, die akzessorisch auf eigene Rechnung Kapitalanlagen tätigen, a priori nicht unter das KAG fallen. Auch der Bereich der Sozialversicherung und der beruflichen Vorsorge sowie das Vereins- und Stiftungsrecht, v. a. die Anlagestiftungen, werden ausgenommen¹⁷.

3.3 Oberbegriff «Kollektive Kapitalanlagen»

Der erweiterte Geltungsbereich führt dazu, dass der vertragliche Anlagefonds in Zukunft nur mehr eine von mehreren Formen der kollektiven Kapitalanlage sein wird. Aus diesem Grunde braucht es einen neuen Oberbegriff, der nicht an eine bestimmte Rechtsform gebunden ist. In Anlehnung an ähnliche englische und französische Bezeichnungen¹⁸ schlägt der Bundesrat als neuen Sammelbegriff «kollektive Kapitalanlagen» vor¹⁹.

3.3.1 Begriff der kollektiven Kapitalanlagen

Art. 7 Abs. 1 E-KAG umschreibt das Institut der kollektiven Kapitalanlagen wie folgt:

«Kollektive Kapitalanlagen sind Vermögen, die von Anlegerinnen und Anlegern zur gemeinschaftlichen Kapitalanlage aufgebracht und für deren Rechnung verwaltet werden. Die Anlagebedürfnisse der Anlegerinnen und Anleger werden in gleichmässiger Weise befriedigt.»

Diese Legaldefinition enthält die folgenden vier Begriffselemente²⁰:

- Die kollektiven Kapitalanlagen sind ein *Vermögen*²¹.
- Dieses wird von Anlegern zur *kollektiven*²² Kapitalanlage aufgebracht.
- Die Verwaltung des Vermögens erfolgt durch Drittpersonen²³; es gilt also das Prinzip der *Fremdverwaltung*.
- Die Anlagebedürfnisse der Anleger müssen *gleichmässig* befriedigt werden.

Die Kapitalanlage muss für *mehrere Anleger* verwaltet werden. Andernfalls würde nämlich eine Individualanlage vorliegen, welche vom Geltungsbereich ausgeschlossen ist. Damit soll verhindert werden, dass Individualanleger z. B. aus rein steuerlichen Gründen ihre Individualanlage in eine kollektive Kapitalanlage umwandeln. Auf Gesetzesstufe wird zwar auf die Festlegung einer Mindestzahl von Anlegern für sämtliche Formen der kollektiven Kapitalanlage verzichtet. Eine solche soll aber gemäss bundesrätlicher Botschaft für die Kommanditgesellschaft für kollektive Kapitalanlagen auf Verordnungsstufe festgelegt werden, um auszuschliessen, dass beschränkt haftende Mitglieder direkt auf die Geschäftsführung und die Vertretung der Gesellschaft Einfluss nehmen können (vgl. Art. 600 Abs. 1 OR)²⁴. Zu beachten ist allerdings, dass als Anleger der «Endbegünstigte» (sog. *Destinatärstheorie*) und nicht jene Person gilt, die rechtlich die Anlegerstelle innehat. So liess die EBK als Aufsichtsbehörde bereits nach geltendem Recht Anlagefonds für eine einzige Pensions-

14 SICAV und Kommanditgesellschaften für kollektive Kapitalanlagen.

15 Botschaft zum KAG, Übersicht; Erläuterungsbericht zur Totalrevision des AFG, S. 38.

16 Botschaft zum KAG, Ziff. 1.3.2.

17 Botschaft zum KAG, Ziff. 1.3.2.

18 Collective Investment Schemes bzw. Organismes de placement collectif.

19 Botschaft zum KAG, Ziff. 1.3.4.

20 Ausführlich hiezu Botschaft zum KAG, Ziff. 1.3.4. Zu den vier Begriffsmerkmalen des Anlagefonds nach geltendem AFG vgl. Hess, Besteuerung, S. 14 ff.

21 Um sämtliche Formen der kollektiven Kapitalanlagen zu erfassen, ist der bisherige Begriff des auf die vertraglich strukturierten Anlagefonds zugeschnittenen Sondervermögens neu in «Vermögen» zu ändern (Botschaft zum KAG, Ziff. 1.3.4). Zur Umschreibung des Sondervermögens vgl. Hess, Besteuerung, S. 16.

22 Als Synonym wird auch von gemeinschaftlicher Kapitalanlage gesprochen.

23 Dabei handelt es sich um die Fondsleitung oder die Organe der betreffenden Gesellschaft (SICAV, Kommanditgesellschaft für kollektive Kapitalanlagen oder SICAF).

24 Botschaft zum KAG, Ziff. 1.3.4.

kasse zu. Die EBK begründete ihren Entscheid damit, dass bereits auf Ebene der Pensionskasse Vermögen von einer grossen Zahl Versicherter zusammengelegt werden. Wenn nun die Pensionskasse diese Gelder in einen Anlagefonds investiere, sei nicht sie selbst Endbegünstigte, sondern die einzelnen Versicherten als Destinatäre²⁵.

Die Verwaltung des von den Anlegern aufgebrauchten Vermögens wird bei kollektiven Kapitalanlagen Dritten übertragen. Diese entscheiden in eigener Verantwortung über Kauf und Verkauf der Anlagen. Das Element der *Fremdverwaltung* gilt – unabhängig von der Rechtsform der kollektiven Kapitalanlage – aus der Sicht der Anleger²⁶. Diese haben keine Weisungsbefugnis. Das Fondsvermögen wird von der Fondsleitung (vertraglicher Anlagefonds) oder von den Organen der Gesellschaft (SICAV, Kommanditgesellschaft für kollektive Kapitalanlagen und SICAF) «fremdverwaltet».

Nach Art. 2 Abs. 1 AFG ist das Fondsvermögen «in der Regel» nach dem Grundsatz der *Risikoverteilung* zu verwalten. Die Risikoverteilung ist also schon nach geltendem Recht kein konstitutives Merkmal eines Anlagefonds. Der Grund dafür liegt darin, dass auch Fonds zugelassen werden, die nur eine begrenzte Risikoverteilung aufweisen können²⁷. Neu soll auf das Definitionsmerkmal der Risikoverteilung gänzlich verzichtet werden. Es behält allerdings seine Bedeutung. Fehlt nämlich eine Diversifikation, sind die Träger verpflichtet, die Anleger im Prospekt oder in anderen Informationsdokumenten auf Konzentrations- und Klumpenrisiken hinzuweisen²⁸.

Zur heutigen Legaldefinition nach Art. 2 Abs. 1 AFG gehört auch der Begriff der öffentlichen Werbung. Dieser wird nach neuem Recht nur mehr eine begrenzte Bedeutung haben: Er wird nur noch bei den internen Sondervermögen (Art. 4 E-KAG) und den ausländischen kollektiven Kapitalanlagen (Art. 119 ff. E-KAG) von Bedeutung sein.

3.3.2 Offene und geschlossene kollektive Kapitalanlagen

Als eine der wichtigsten Neuerungen und Weichenstellungen hält Art. 7 Abs. 3 E-KAG fest, dass die kollektiven Kapitalanlagen offen oder geschlossen sein können. Der Bundesrat spricht anstelle von offenen auch von open-end, anstelle von geschlossenen auch von closed-end kollektiven Kapitalanlagen²⁹.

Bei den *offenen* kollektiven Kapitalanlagen haben die Anleger zulasten des Kollektivvermögens einen Rechtsanspruch auf Rückgabe ihres Anteils zum Nettoinventarwert³⁰. Zu den offenen kollektiven Kapitalanlagen gehört nach Art. 8 Abs. 1 E-KAG neben dem *vertraglich strukturierten Anlagefonds* neu auch die *Investmentgesellschaft mit variablem Kapital (SICAV)*. Die offenen kollektiven Kapitalanlagen haben ein Fondsreglement. Dieses entspricht beim vertraglichen Anlagefonds dem Kollektivanlagevertrag und bei der SICAV den Statuten und dem Anlagereglement³¹.

Bei den *geschlossenen* kollektiven Kapitalanlagen haben die Anleger nach Art. 9 Abs. 2 E-KAG zulasten des Kollektivvermögens keinen Rechtsanspruch auf Rückgabe ihres Anteils zum Nettoinventarwert. Geschlossene kollektive Kapitalanlagen weisen nach Art. 9 Abs. 1 E-KAG entweder die Form der *Kommanditgesellschaft für kollektive Kapitalanlagen* oder jene der *Investmentgesellschaft mit festem Kapital (SICAF)* auf.

3.3.2.1 Vertragliche Anlagefonds

3.3.2.1.1 Begriff

Der vertraglich strukturierte Anlagefonds beruht auf einem Kollektivanlagevertrag (Fondsvertrag)³². Durch diesen verpflichtet sich die Fondsleitung³³ nach Art. 24 Abs. 1 E-KAG, die Anleger am Anlagefonds zu beteiligen (lit. a) und das Fondsvermögen gemäss den Bestimmungen des Fondsvertrages selbständig und in eigenem Namen zu verwalten (lit. b). Die Depotbank nimmt nach Massgabe der ihr durch Gesetz und Fondsvertrag übertragenen Aufgaben am Kollektivanlagevertrag teil (Art. 24 Abs. 2 E-KAG).

25 EBK-Jahresbericht 2004, S. 66.

26 Botschaft zum KAG, Ziff. 1.3.4.

27 Z. B. Hedge Funds.

28 Botschaft zum KAG, Ziff. 1.3.4.

29 Botschaft zum KAG, Ziff. 1.3.4 und 2.1.2.

30 Der bisherige Begriff Inventarwert (s. Art. 48 Abs. 1 lit. c AFG) wird durch den international gebräuchlicheren Begriff Netto-

inventarwert ersetzt (Botschaft zum KAG, Ziff. 2.1.2; Erläuterungsbericht zur Totalrevision des AFG, S. 45 Fn 25).

31 Art. 8 Abs. 3 E-KAG.

32 Der Kollektivanlagevertrag wird gemäss Botschaft zum AFG (S. 236) als «selbständig geregelter Vertrag sui generis, der sich in wesentlichen Punkten vom Auftragsrecht unterscheidet», verstanden.

33 Zur Fondsleitung vgl. Abschn. 3.3.2.1.3.

3.3.2.1.2 Kollektivanlagevertrag (Fondsvertrag)

Der Begriff Kollektivanlagevertrag ist irreführend: Er suggeriert, dass unter den Anlegern eine Bindung bestehe, was nicht zutrifft³⁴. Jeder Anleger schliesst mit der Fondsleitung, allenfalls auch mit der Depotbank³⁵, einen individuellen Vertrag zur kollektiven Anlage ab³⁶. Es handelt sich dabei um einen Formularvertrag, der von der Fondsleitung einseitig aufgestellt und mit Zustimmung der Depotbank der EBK als Aufsichtsbehörde zur Genehmigung unterbreitet wird. Neben den individuellen enthält der Kollektivanlagevertrag auch bestimmte kollektive, «supraindividuelle Elemente»³⁷; beispielsweise kann die Fondsleitung nur alle Verträge zusammen kündigen und damit den Anlagefonds auflösen. Vorbehalten bleibt der Zwangsrückkauf³⁸.

Der Fondsvertrag umschreibt die Rechte und Pflichten der Anleger, der Fondsleitung und der Depotbank (Art. 25 Abs. 2 E-KAG). Er enthält unter anderem Bestimmungen über³⁹:

- den Namen des Anlagefonds sowie die Firma und den Sitz der Fondsleitung und der Depotbank;
- die Anlagepolitik;
- die Berechnung des Nettoinventarwertes und der Ausgabe- und Rücknahmepreise;
- die Verwendung des Nettoertrags und der Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Sachen und Rechten⁴⁰;
- die Art, die Höhe und die Berechnung aller Vergütungen, die Ausgabe- und Rücknahmekommissionen sowie die Nebenkosten für An- und Verkauf der Anlagen, die dem Fondsvermögen oder den Anlegern belastet werden dürfen;
- die Laufzeit und die Voraussetzungen der Auflösung;
- das Kündigungsrecht der Anleger.

3.3.2.1.3 Fondsleitung

Ausschliesslicher Zweck der Fondsleitung ist nach geltendem Recht die Ausübung des Fondsgeschäftes⁴¹. Um der schweizerischen Fondswirtschaft gleich lange Spiesse im internationalen Wettbewerb zu verschaffen, sieht Art. 28 E-KAG vor, dass die Fondsleitung – neben dem Hauptzweck der Ausübung des Fondsgeschäftes – neu auch Dienstleistungen, wie Vermögensverwaltung und Anlageberatung sowie Aufbewahrung und technische Verwaltung kollektiver Kapitalanlagen, erbringen kann.

Die Fondsleitung muss – wie dies bereits nach geltendem Recht der Fall ist⁴² – gestützt auf Art. 27 Abs. 1 E-KAG eine Aktiengesellschaft mit Sitz und Hauptverwaltung in der Schweiz sein. Die geschäftsführenden Personen der Fondsleitung und der Depotbank müssen von der jeweils anderen Gesellschaft unabhängig sein⁴³.

Die dem vertraglichen Anlagefonds zugewiesenen Sachen sind Eigentum der Fondsleitung⁴⁴. Ihr stehen auch die dem Anlagefonds gehörenden Rechte sowie das Stimmrecht aus den vom Anlagefonds gehaltenen Aktien zu. Gehören – wie dies beim Immobilienfonds mit direktem Grundbesitz der Fall ist – Grundstücke zum Fondsvermögen⁴⁵, werden diese im Grundbuch auf den Namen der Fondsleitung eingetragen⁴⁶.

3.3.2.1.4 Stellung der Anleger

Gemäss Art. 77 Abs. 1 lit. a E-KAG erwirbt der Anleger nach Annahme seiner Zeichnung und unter Vorbehalt der Einzahlung in bar «eine Forderung gegen die Fondsleitung auf Beteiligung am Vermögen und am Ertrag des Anlagefonds». Daraus ergibt sich, dass der Anleger weder dingliche noch gesellschaftsrechtliche, sondern bloss obligatorische Rechte auf Auszahlung des ihm zukommenden Wertanteils an Ertrag und Vermögen des Anlagefonds hat⁴⁷. Dadurch, dass die Fondsleitung nach Art. 29 Abs. 1 E-KAG den Anlagefonds bzw. das

34 Sie bilden weder eine einfache Gesellschaft noch eine andere Personen- oder Rechtsgemeinschaft (Hess, Besteuerung, S. 18, mit weiteren Verweisen).

35 Zur Depotbank und zu deren Aufgaben vgl. Art. 71f. E-KAG.

36 Kollektiv ist also nicht der Vertragsschluss, sondern lediglich die Anlage des gemeinsam aufgebrauchten Kapitals. Der vertragliche Anlagefonds beruht mithin auf einem Bündel von Einzelverträgen.

37 Der Begriff wurde von JÄGGI (S. 234) geprägt.

38 Vgl. Art. 81 E-KAG.

39 Vgl. dazu Art. 25 Abs. 3 E-KAG.

40 Der Kollektivanlagevertrag gibt also auch Aufschluss darüber, ob ein vertraglicher Anlagefonds seinen Reingewinn ausschüttet oder thesauriert.

41 Art. 9 Abs. 1 AFG.

42 Vgl. Art. 9 Abs. 1 AFG.

43 Art. 27 Abs. 5 E-KAG. Vgl. dazu für das geltende Recht Hess, Besteuerung, S. 42.

44 BGER 25.2.1975, BGE 101 II 158 f.; Hess, Besteuerung, S. 19.

45 Vgl. Art. 58 Abs. 1 lit. a E-KAG.

46 Während Art. 36 Abs. 1 lit. a AFG noch eine Anmerkung der Zugehörigkeit zum betreffenden Immobilienfonds vorsieht, enthält Art. 58 Abs. 1 lit. a E-KAG keine entsprechende Regelung; dies soll auf Verordnungsstufe geregelt werden.

47 Für weitere Ausführungen hierzu vgl. Hess, Besteuerung, S. 20f.

Fondsvermögen in eigenem Namen sowie für Rechnung der Anleger verwaltet, lassen sich der Anleger mit einem Treugeber und die Fondsleitung mit einem Treuhänder vergleichen. Überdies wird die Fondsleitung funktionell und wirtschaftlich gesehen für die Anleger fiduziarisch tätig. Für die steuerrechtlichen Implikationen auf Seiten des Anlegers ist also – wie bereits im geltenden Recht⁴⁸ – von einem Treuhandverhältnis zwischen diesem und der Fondsleitung auszugehen.

Der Anleger ist nach Art. 77 Abs. 2 E-KAG grundsätzlich jederzeit berechtigt, die Rücknahme seiner Anteile und deren Auszahlung in bar zu verlangen; wurden Anteile ausgegeben, sind diese zurückzugeben und zu vernichten⁴⁹. Ausgabe- und Rücknahmepreis der Anteile bestimmen sich nach dem Nettoinventarwert pro Anteil am Bewertungstag, zuzüglich bzw. abzüglich allfälliger Kommissionen und Kosten⁵⁰. Der Nettoinventarwert pro Anteil ergibt sich aus dem Verkehrswert der Anlagen, vermindert um allfällige Verbindlichkeiten, dividiert durch die Anzahl der im Umlauf befindlichen Anteile⁵¹.

Der Bundesrat kann bei Anlagefonds mit erschwerter Bewertung oder beschränkter Marktgängigkeit Ausnahmen vom Recht auf jederzeitige Rückgabe vorsehen⁵².

3.3.2.2 Investmentgesellschaften mit variablem Kapital (SICAV)

3.3.2.2.1 Begriff

Als eine der innovativsten Schöpfungen des Entwurfs bezeichnet der Bundesrat die Schaffung der Investmentgesellschaft mit variablem Kapital, SICAV⁵³. Art. 35 Abs. 1 E-KAG umschreibt die SICAV wie folgt:

«Die Investmentgesellschaft mit variablem Kapital (SICAV) ist eine Gesellschaft:

- a. deren Kapital und Anzahl Aktien nicht im Voraus bestimmt sind;
- b. an der Unternehmeraktionärinnen und -aktionäre und Anlegeraktionärinnen und -aktionäre beteiligt sind;
- c. für deren Verbindlichkeiten nur das Gesellschaftsvermögen haftet;
- d. deren Zweck ausschliesslich die kollektive Kapitalanlage ist.»

3.3.2.2.2 Durchbrechung des numerus clausus der Gesellschaftsformen

Die Gründung der SICAV richtet sich nach den Bestimmungen des OR für die Gründung der Aktiengesellschaft, soweit der E-KAG keine spezialgesetzlichen Normen enthält. Diese sind notwendig, weil das geltende Aktienrecht insbesondere die für offene kollektive Kapitalanlagen zwingend erforderliche laufende Ausgabe und Rücknahme von Aktien wegen der starren Kapitalerhöhungs- und Kapitalherabsetzungsverfahren verunmöglicht. Mit der Schaffung der SICAV wird der Grundsatz des numerus clausus der Gesellschaftsformen im OR durchbrochen bzw. die heutige Anzahl der gesetzlich vorgesehenen Gesellschaftsformen⁵⁴ um diese im E-KAG als Spezialgesetz geregelte Rechtsform ergänzt⁵⁵.

3.3.2.2.3 Unternehmeraktionäre und Anlegeraktionäre

Die Firma muss die Bezeichnung der Rechtsform oder deren Abkürzung (SICAV) enthalten⁵⁶. Im Zeitpunkt der Gründung ist ein Mindestkapital von Fr. 250 000 zu leisten⁵⁷. Das Kapital der SICAV besteht aus Unternehmeraktien und Anlegeraktien⁵⁸. Diese Spaltung in Unternehmer- und Anlegeraktien dient dazu, den Unternehmeraktionären («Sponsoren») der SICAV deren Auflösung zu ermöglichen, ohne dass sich die Anlegeraktionäre dagegen zur Wehr setzen können⁵⁹. So bestimmt Art. 40 Abs. 3 E-KAG denn auch, dass nur die Unternehmeraktionäre das Recht haben, die Auflösung der SICAV zu beschliessen.

Nach den Ausführungen des Bundesrates kann der Sponsor⁶⁰ der SICAV, der in der Regel auch deren Vermögensverwalter⁶¹ sein wird, in den Verwaltungsrat Einsitz nehmen und dadurch direkten Einfluss auf die Tätigkeit der SICAV nehmen. Damit habe er eine stärkere Stellung als beim vertraglichen Anlagefonds, wo er nicht Partei des Kollektivanlagevertrages werden und daher in keine direkte Rechtsbeziehung zu den Anlegern treten kann, obwohl es sich bei diesen um seine Kunden handeln werde⁶².

48 Ausführlich hiezu Hess, Besteuerung, S. 21 ff.

49 Art. 77 Abs. 2 E-KAG.

50 Art. 79 E-KAG.

51 Art. 82 Abs. 2 E-KAG.

52 Art. 78 E-KAG.

53 Botschaft zum KAG, Ziff. 1.3.6.

54 Vgl. dazu statt vieler MEIER-HAYOZ/FORSTMOSER, § 11 N 2 ff.

55 Botschaft zum KAG, Ziff. 1.3.6.

56 Art. 37 Abs. 1 E-KAG.

57 Art. 36 Abs. 2 E-KAG.

58 Art. 39 Abs. 1 E-KAG.

59 Botschaft zum KAG, Ziff. 1.3.6.

60 Unternehmeraktionär.

61 Vgl. dazu Botschaft zum KAG, Ziff. 1.3.9.

62 Botschaft zum KAG, Ziff. 1.3.6.

Alle Aktien lauten auf den Namen, weisen keinen Nennwert auf und müssen vollständig in bar liberiert sein⁶³. Die Aktien sind frei übertragbar⁶⁴.

Soweit das KAG und die Statuten nichts anderes vorsehen, kann die SICAV nach Art. 41 Abs. 1 E-KAG jederzeit zum Nettoinventarwert neue Aktien herausgeben und muss, auf Ersuchen eines Aktionärs, jederzeit ausgegebene Aktien zum Nettoinventarwert zurücknehmen. Den Aktionären kommen sämtliche für das Gesellschaftsrecht typischen Mitwirkungsrechte zu⁶⁵.

Zwischen einer SICAV und ihren Aktionären besteht nicht ein vertragliches, sondern ein gesellschaftsrechtliches Verhältnis. Das Kollektivvermögen steht hier im Eigentum der SICAV.

3.3.2.3 Anlagensarten und Anlagenvorschriften

Die bisherige Dreiteilung in Effektenfonds, übrige Fonds und Immobilienfonds hat sich nach Ansicht des Bundesrates bewährt, weshalb sie im Entwurf unverändert übernommen worden ist⁶⁶.

3.3.2.4 Kommanditgesellschaften für kollektive Kapitalanlagen

3.3.2.4.1 Begriff

In der Schweiz fehlt bis anhin ein dem angelsächsischen limited partnership vergleichbares und steuerlich transparentes Anlagevehikel. Solche Anlagen werden heute vorwiegend über ausländische limited partnerships in Off-shore-Zentren getätigt. Mit der Kollektivgesellschaft für kollektive Kapitalanlagen soll nach Ansicht des Bundesrates ein Vehikel geschaffen werden, das in Bezug auf Anlegerkreis, Anlagen und zeitlicher Dauer flexibel ist. Die Zulassung der limited partnership schweizerischen Rechts mit ausschliesslichem Zweck der kollektiven Kapitalanlage in Risikokapital sei ein Kernanliegen der Vorlage. Die Schweiz habe eine Chance, sich als einer der europäischen Leader in dieser Anlageklasse zu positionieren, statt die Initiative Konkurrenten wie den Kanalinseln oder Luxemburg zu überlassen⁶⁷. Es sei daher wesentlich, die Bildung von kollektiven Anlagevehikeln in jener juristischen Form zuzulassen, die die grösste Akzeptanz der meisten internationalen Anleger finde: die limited partnership angelsächsischen Rechts. Die Form der schweizerischen

Kommanditgesellschaft eigne sich grundsätzlich, um die Vorteile dieses angelsächsischen Vehikels abzubilden, bedürfe aber einiger Anpassungen des geltenden Gesellschafts- und Steuerrechts.

Art. 97 Abs. 1 E-KAG umschreibt die Kommanditgesellschaft für kollektive Kapitalanlagen wie folgt:

«Die Kommanditgesellschaft für kollektive Kapitalanlagen ist eine Gesellschaft, deren ausschliesslicher Zweck die kollektive Kapitalanlage ist. Wenigstens ein Mitglied haftet unbeschränkt (Komplementär), die anderen Mitglieder (Kommanditärinnen und Kommanditäre) haften nur bis zu einer bestimmten Vermögensanlage, der Kommanditsumme.»

Sofern der E-KAG nichts anderes vorsieht, kommen nach Art. 98 E-KAG die Bestimmungen des OR über die Kommanditgesellschaft zur Anwendung⁶⁸.

Die Kommanditgesellschaft für kollektive Kapitalanlagen hat ihre Anlagen gemäss Art. 103 Abs. 1 E-KAG in Risikokapital zu tätigen. Risikokapital (private equity) stellt eine Anlage in Eigenkapital von Unternehmungen dar, u. a. in den Stadien der Gründung, des Wachstums oder anderen für das Überleben kritischen Phasen. Die Entschädigung für solche Anlagen besteht aus dem erwarteten Mehrwert, der aus dem Verkauf der Beteiligung oder der Börsenkotierung der Gesellschaft resultiert. Während der Dauer der Beteiligung sind denn auch die Zins- oder Dividendenzahlungen nur von untergeordneter Bedeutung⁶⁹. Der Bundesrat soll nach Art. 103 Abs. 2 E-KAG weitere Anlagen, d. h. Investitionen in Immobilienwerte, zulassen können.

3.3.2.4.2 Vergleich mit Limited Partnership

Zwischen den Vorschriften der limited partnership und der Kommanditgesellschaft für kollektive Kapitalanlagen besteht in diversen Punkten Übereinstimmung⁷⁰:

- Bei beiden Anlagevehikeln besteht ein Vertrag zwischen einem general partner, dem unbeschränkt haftenden Gesellschafter oder Komplementär, und den limited partners, den beschränkt haftenden Gesellschaftern oder Kommanditären, die nur bis zur Höhe ihrer individuell vereinbarten Kommanditsumme haften.
- Der general partner ist alleine zuständig für die Geschäftsführung, kann aber einen Teil seiner Aufgaben an Dritte delegieren.
- Die limited partners haben als passive Investoren grundsätzlich nur finanzielle Verpflichtungen. Sie sind weder zur Geschäftsführung berechtigt, noch

63 Art. 39 Abs. 2 E-KAG.

64 Art. 39 Abs. 3 E-KAG.

65 Vgl. Art. 45 ff. E-KAG.

66 Botschaft zum KAG, Ziff. 2.2.3, und Art. 52-70 E-KAG; vgl. dazu auch Hess, Besteuerung, S. 79 ff.

67 Botschaft zum KAG, Ziff. 1.3.7.

68 Vgl. Art. 594 ff. OR.

69 Botschaft zum KAG, Ziff. 2.3.1, Art. 103.

70 Vgl. dazu Botschaft zum KAG, Ziff. 1.3.7; Erläuterungsbericht zur Totalrevision des AFG, S. 78 f.

verfügen sie in Bezug auf Anlageentscheide über Weisungsbefugnisse.

- Die limited partners müssen aber die Möglichkeit haben, den general partner abzurufen und/oder die Gesellschaft aufzulösen.

3.3.2.4.3 Komplementäre und Kommanditäre

Im angelsächsischen Recht ist der general partner in der Regel eine juristische Person. Deshalb sieht Art. 97 Abs. 2 E-KAG in Abweichung von Art. 594 Abs. 2 OR vor, dass der unbeschränkt haftende Gesellschafter (Komplementär) eine Aktiengesellschaft mit Sitz in der Schweiz sein muss⁷¹. Die beschränkt haftenden Gesellschafter (Kommanditäre) können dagegen natürliche oder juristische Personen sein, müssen aber qualifizierte Anleger im Sinne von Art. 10 Abs. 3 E-KAG sein⁷².

Die Kommanditäre sind gestützt auf Art. 98 E-KAG iVm Art. 600 Abs. 1 und 2 OR nicht befugt, sich in die Geschäftsführung und Vertretung der Gesellschaft einzumischen sowie gegen die Vornahme einer Handlung der Geschäftsführung Widerspruch zu erheben, wenn diese Handlung zum gewöhnlichen Geschäftsbetrieb der Gesellschaft gehört. Die Kommanditäre verfügen also in Bezug auf Anlageentscheide über keinerlei Weisungsbefugnisse.

Auf Verordnungsstufe soll gemäss Botschaft eine Mindestzahl von qualifizierten Anlegern festgelegt werden, um die Einflussnahme der beschränkt haftenden Mitglieder auf die Geschäftsführung der Gesellschaft zu vermeiden. Ansonsten könnte die Kommanditengesellschaft für kollektive Kapitalanlagen für die Zwecke der Individualanlage mit eigener unternehmerischer Tätigkeit missbraucht werden⁷³. Die Verankerung einer Mindestanzahl von qualifizierten Anlegern erfolgt aber auch aus steuerrechtlichen Überlegungen⁷⁴.

3.3.2.4.4 Entstehung und Dauer

Die Kommanditengesellschaft für kollektive Kapitalanlagen entsteht gemäss Art. 99 Abs. 1 E-KAG durch die Eintragung in das Handelsregister. Im Gegensatz zur

Kommanditengesellschaft nach Art. 594 ff. OR ist die Eintragung somit konstitutiv⁷⁵. Die Firma muss die Bezeichnung der Rechtsform enthalten⁷⁶. Der Gesellschaftsvertrag, welcher der Schriftform bedarf⁷⁷, kann nach Art. 98 E-KAG höchstens für eine Laufzeit von 12 Jahren abgeschlossen werden. In begründeten Einzelfällen kann die EBK eine Verlängerung der Laufzeit um höchstens drei Jahre verfügen. Damit soll die Dispositionsfreiheit der Anleger nicht zu stark beschränkt werden. Am Ende der Laufzeit erhalten die Anleger ihre Einlagen zurück. Spätestens zu diesem Zeitpunkt sollen allfällige erzielte Kapitalgewinne und Vermögenserträge ausgeschüttet werden⁷⁸.

Am Ende der Laufzeit sind die Komplementäre zur Liquidation und zur Rückzahlung der Einlagen an die Gesellschafter verpflichtet. Die beschränkt haftenden Gesellschafter sollen ihr Geld zurückerhalten und in der Folge frei entscheiden können, ob sie in ein neues Anlageinstrument investieren wollen⁷⁹. Genau dies stellt gegenüber der nach geltendem Recht ausschliesslich zur Verfügung stehenden Investmentgesellschaft mit festem Kapital (SICAF) einen Vorteil dar, weil der Aktionär einer SICAF nach Erwerb der Aktien mit seinem anteilmässigen Vermögen an der SICAF auf unbefristete Zeit gebunden bleibt.

3.3.2.5 Investmentgesellschaften mit festem Kapital (SICAF)

Art. 110 Abs. 1 E-KAG umschreibt die Investmentgesellschaft mit festem Kapital wie folgt:

«Die Investmentgesellschaft mit festem Kapital (SICAF) ist eine Aktiengesellschaft im Sinne des Obligationenrechts (Art. 620 ff. OR), deren ausschliesslicher Zweck die kollektive Kapitalanlage ist.»

Sofern das KAG nichts anderes vorsieht, kommen für die Investmentgesellschaften mit festem Kapital⁸⁰ nach Art. 111 Abs. 2 E-KAG die Bestimmungen des OR über die Aktiengesellschaft zur Anwendung.

71 Es ist davon auszugehen, dass natürliche Personen als Komplementäre die mit Private-Equity-Anlagen verbundenen Risiken nicht tragen würden und das Anlageinstrument der Kommanditengesellschaft für kollektive Kapitalanlagen ohne diese Abweichung vom OR zu einer Totgeburt missraten würde (Botschaft zum KAG, Ziff. 1.3.7).

72 Vgl. Abschn. 3.3.2.6.

73 Botschaft zum KAG, Ziff. 1.3.7.

74 Vgl. Abschn. 4.5.

75 Die Kommanditengesellschaft nach OR entsteht, sobald sich die Beteiligten geeinigt haben, gemeinsam ein nach kauf-

männischer Art geführtes Unternehmen zu betreiben, MEIER-HAYOZ/FORSTMOSER, § 14 N 52 iVm § 13 N 69 ff.

76 Art. 100 E-KAG.

77 Art. 102 Abs. 2 E-KAG; auch das ist ein Unterschied gegenüber der Kommanditengesellschaft nach OR.

78 Botschaft zum KAG, Ziff. 1.3.7.

79 Botschaft zum KAG, Ziff. 2.3.1, Art. 101 E-KAG.

80 Zu den Vorteilen dieser Gesellschaftsform und zur Abgrenzung gegenüber der Holdinggesellschaft vgl. Botschaft zum KAG, Ziff. 1.3.8, und Erläuterungsbericht zur Totalrevision des AFG, S. 82 ff.

3.3.2.6 Anleger der kollektiven Kapitalanlagen

Die Anleger sind gemäss Art. 10 Abs. 1 E-KAG natürliche und juristische Personen sowie Kollektiv- und Kommanditgesellschaften, die Anteile an kollektiven Kapitalanlagen halten. Kollektive Kapitalanlagen stehen sämtlichen Anlegern offen, es sei denn, das Gesetz⁸¹, das jeweilige Fondsreglement⁸² oder die Statuten⁸³ schränken den Kreis der Investoren auf «qualifizierte Anleger» ein⁸⁴. Als qualifizierte Anleger gelten neben beaufsichtigten Finanzintermediären (Banken, Effekthändler und Fondsleitungen), Versicherungseinrichtungen und Vorsorgeeinrichtungen mit professioneller Tresorerie auch vermögende Privatpersonen. Damit wird die Möglichkeit geschaffen, kollektive Kapitalanlagen mit Genehmigung der EBK für einen bestimmten Personenkreis mit reduziertem Schutzbedürfnis aufzulegen⁸⁵.

4 Besteuerung der offenen und geschlossenen kollektiven Kapitalanlagen

4.1 Grundsätzliches

Im Anhang des E-KAG werden folgende Steuererlasse geändert:

- Bundesgesetz über die Stempelabgaben (StG)⁸⁶;
- Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTG)⁸⁷;
- Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG);
- Bundesgesetz über die Steuerharmonisierung (StHG);
- Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (VStG).

Im Folgenden werden diese steuerrechtlichen Änderungen systematisch erläutert. Dabei wird stets auch auf die Regelungen de lege lata hingewiesen.

Als Grundsatz lässt sich gleich einleitend sagen, dass mit Ausnahme der kollektiven Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz und der Investmentgesellschaften mit festem Kapital (SICAF) sämtliche dem E-KAG unterstellten Formen der kollektiven Kapitalanlagen transparent besteuert werden sollen.

4.2 Steuerfolgen vertraglicher Ausschüttungsfonds

Bei den vertraglichen Anlagefonds stimmt die Besteuerung nach neuem Recht mit jener nach geltendem Recht überein.

4.2.1 Während der Besitzesdauer

4.2.1.1 Verrechnungssteuer

Die durch den Anlagefonds erzielten und den Anlegern ausgeschütteten Vermögenserträge unterliegen gestützt auf Art. 4 Abs. 1 lit. c VStG⁸⁸ der Verrechnungssteuer – und zwar unabhängig davon, ob das Fondsvermögen in inländischen oder ausländischen Wertschriften angelegt worden ist⁸⁹. Die in einem Anlagefonds erzielten Kapitalgewinne können gemäss Art. 5 Abs. 1 lit. b VStG⁹⁰ über einen separaten Coupon⁹¹ verrechnungssteuerfrei ausgeschüttet werden. Dank der Nichtbesteuerung der Kapitalgewinne wird vermieden, dass die Anleger eines Anlagefonds schlechter gestellt werden als die direkten Anleger. Subjekt der Verrechnungssteuer ist grundsätzlich die Fondsleitung⁹².

Macht die Fondsleitung bzw. Depotbank glaubhaft, dass der steuerbare Ertrag von Anteilen an einem Anlagefonds voraussichtlich dauernd zu mindestens 80 % ausländischen Quellen entstammt, kann ihn die ESTV ermächtigen, die Steuer nicht zu entrichten, allerdings nur insoweit, als der Ertrag gegen Bankenerklärung (Affidavit) zugunsten von Ausländern ausbezahlt, überwie-

81 Mit Bezug auf die Kommanditgesellschaft für kollektive Kapitalanlagen vgl. Art. 97 Abs. 2 E-KAG.

82 Bei vertraglichen Anlagefonds und bei der SICAV.

83 Bei der SICAF.

84 Art. 10 Abs. 2 E-KAG.

85 Vgl. zum Ganzen Botschaft zum KAG, Ziff. 1.3.10.

86 Bei den Stempelabgaben bestand nach der Volksabstimmung vom 16. Mai 2004 (Steuerpaket) Handlungsbedarf, weil die Geltungsdauer der dringlichen Erlasse vom 19. März 1999 und vom 20. Dezember 2000 bis Ende 2005 befristet war. Am 18. März 2005 wurde das StG auf dem ordentlichen Gesetzgebungsweg revidiert und das Dringlichkeitsrecht abgelöst (vgl. Botschaft zum StG, S. 4900 ff.). Diese Teilrevision des StG tritt per 1. Januar 2006 in Kraft.

87 Da der Vertrieb von Anteilen an und die Verwaltung von kollektiven Kapitalanlagen gemäss E-KAG durch die kollektiven Kapitalanlagen, Fondsleitungen, Depotbanken und deren Be-

auftragte gestützt auf Art. 18 Ziff. 19 lit. f E-MWSTG von der Mehrwertsteuer ausgenommen sind, wird die Mehrwertsteuer im vorliegenden Aufsatz ausgeklammert.

88 Vgl. auch Art. 4 Abs. 1 lit. c E-VStG.

89 Die in einem Immobilienfonds erzielten Erträge aus direktem Grundbesitz sind nach Art. 5 Abs. 1 lit. b VStG von der Verrechnungssteuer ausgenommen.

90 Vgl. auch Art. 5 Abs. 1 lit. b E-VStG.

91 Sind die Anteile ohne Coupons ausgegeben worden, bleiben die Kapitalgewinne von der Verrechnungssteuer dann ausgenommen, wenn sie in der Abrechnung für die Anleger gesondert ausgewiesen werden (Art. 28 Abs. 3 VStV); Näheres hierzu bei HESS, Komm. VStG, Art. 5 N 68.

92 Art. 10 Abs. 2 VStG.

sen oder gutgeschrieben wird⁹³. Die Anwendung des Affidavit-Verfahrens erfolgt losgelöst von einem allfälligen DBA.

4.2.1.2 Einkommenssteuer

Das Einkommen aus kollektiven Kapitalanlagen wird nach Art. 10 Abs. 2 E-DBG bzw. Art. 7 Abs. 3 E-StHG den Anlegern anteilmässig zugerechnet. Damit wird die *steuerliche Transparenz* der kollektiven Kapitalanlagen kodifiziert.

Die ausgeschütteten Vermögenserträge unterliegen bei den Anlegern gestützt auf Art. 20 Abs. 1 lit. e E-KAG bzw. Art. 7 Abs. 3 E-StHG der Einkommenssteuer⁹⁴. Wer die Anteile im Zeitpunkt der Ausschüttung in seinem Eigentum hält, muss sämtliche daraus fliessenden Erträge versteuern; eine pro-rata-Besteuerung findet nicht statt. Es ist mit anderen Worten irrelevant, während welcher Zeitspanne ein Anleger die Anteile in seinem Eigentum gehalten hat; wesentlich ist einzig der Stichtag der Ausschüttung.

Die auf Stufe Fonds erzielten und den Anlegern ausgeschütteten Kapitalgewinne sind bei diesen – unter der Voraussetzung allerdings, dass sie über gesonderte Coupons ausgerichtet werden und sich die Anteile im Privatvermögen befinden – steuerfrei⁹⁵. Damit wird der private Anleger, dem – in einem der Treuhand ähnlichen Verhältnis – obligatorische Rechte gegenüber der Fondsleitung auf Auszahlung des ihm zustehenden Ertrags- und Vermögensanteils zustehen⁹⁶, gleich behandelt wie ein Anleger, der sich nicht des Fondsmediums bedient.

Im Lichte der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zum Quasi-Wertschriftenhandel⁹⁷ könnte man als Folge dieses Gleichbehandlungsargumentes folgern, die durch den Fonds erzielten Kapitalgewinne seien als Einkünfte aus selbständiger Nebenerwerbstätigkeit zu qualifizieren. Allein, aus der Tätigkeit der Fondsleitung darf nicht *tel quel* auf eine selbständige Erwerbstätigkeit der Anleger geschlossen werden⁹⁸. Die Frage, ob ein Steu-

erpflichtiger, der in Anlagefonds investiert, gewerbsmässig handelt, ist vielmehr aus der Optik des Anlegers zu prüfen; dieser hat keinerlei Weisungsrecht gegenüber der Fondsleitung. Der Bundesrat hat sich zu dieser Frage erfreulicherweise wie folgt geäußert: «Da bei den neuen kollektiven Kapitalanlagen gesetzlich sichergestellt ist, dass die rechtliche und faktische ‚Distanz‘ zwischen dem Anleger und dem Verwalter der kollektiven Kapitalanlage gegeben ist, sind die Anleger auch bei den neuen Formen in Übereinstimmung mit der heutigen Praxis nicht als gewerbsmässige Wertschriftenhändler zu qualifizieren»⁹⁹. Vorbehalten bleiben selbstverständlich jene Anleger, die ihre Anteile fremdfinanzieren¹⁰⁰.

4.2.2 Beim Verkauf von Anteilen

Werden Anteile veräussert, erzielt der Anleger einen steuerfreien privaten Kapitalgewinn.

4.2.3 Bei der Rückgabe von Anteilen

Der Anleger ist gemäss Art. 8 Abs. 2 iVm Art. 77 Abs. 2 E-KAG berechtigt, seine Anteile zulasten des Kollektivvermögens zum Nettoinventarwert zurückzugeben. Während in Art. 24 AFG von «Kündigung» die Rede ist – es handelt sich dabei um einen vertraglichen Anlagefonds –, spricht Art. 8 E-KAG nun richtigerweise rechtsformunabhängig von «Rückgabe», um auch die SICAV abzudecken.

Mit den beiden Kreisschreiben vom 31.8. und 19.12.1979 ersuchte die ESTV die kantonalen Steuerverwaltungen, die Auszahlungen an den Anleger beim Widerruf des Kollektivanlagevertrages¹⁰¹ gleich wie den Erlös bei einer freihändigen Veräusserung von Anteilen steuerfrei zu belassen.

Bei der Kündigung eines Kollektivanlagevertrages bzw. bei der Rückgabe von Anteilen wird also weder die direkte Bundessteuer noch die Verrechnungssteuer erhoben¹⁰².

93 Vgl. Art. 11 Abs. 2 VStG (bzw. Art. 11 Abs. 2 E-VStG) iVm Art. 34 Abs. 1 VStV. Für ausführliche Erörterungen zum Affidavit-Verfahren vgl. Hess, Komm. VStG, Art. 11 N 2 ff.

94 Der Einfachheit halber wird im Folgenden angenommen, dass es sich bei den Anlegern um natürliche Personen handelt.

95 In der Folge wird davon ausgegangen, dass die Anleger ihre Anteile im Privatvermögen halten.

96 Vgl. dazu Abschn. 3.3.2.1.4.

97 Vgl. dazu statt vieler BGer 8.1.1999, BGE 125 II 113.

98 In diesem Sinne auch zwei obiter dicta des BGer in folgenden Entscheiden: 13.2.2003, StR 2003, S. 358; 21.10.1996, ASA 66 (1997/98), S. 381; vgl. auch Hess, Besteuerung, S. 303 ff.

99 Botschaft zum KAG, Ziff. 1.3.11.

100 Der Einsatz von Fremdkapital und das dabei bestehende Verlustrisiko deuten mit besonderem Gewicht auf ein Vorgehen hin, das auf Erwerb gerichtet ist und über die schlichte Verwaltung des bestehenden Vermögens hinausgeht (BGer 18.9.1997, StE 1998 B 23.1 Nr. 38). Wird der Erwerb von Wertschriften vollständig fremdfinanziert, begründet das eingegangene finanzielle Risiko gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung schon für sich allein die Annahme einer auf Erwerb gerichteten Tätigkeit (BGer 9.7.1999, ASA 69 (2000/01), S. 652).

101 In Art. 21 Abs. 1 des AFG aus dem Jahre 1966 verwendete der Gesetzgeber noch den Begriff «Widerruf».

102 Näheres hiezu bei Hess, Komm. VStG, Art. 4 N 254.

4.2.4 Bei der Auflösung des Anlagefonds

Von der Rückgabe von Anteilen ist die Auflösung des Anlagefonds zu unterscheiden. Diese erfolgt einzig aus einem der in Art. 29 Abs. 1 AFG bzw. Art. 95 Abs. 1 E-KAG abschliessend aufgezählten Gründe und hat die Liquidation des Anlagefonds zur Folge. Der Liquidationserlös – vermindert um die Quote des Anlegers am Fondskapital und nach Ausscheidung der Kapitalgewinnkomponente – ist als Vermögensertrag zu besteuern. Diese Regelung gilt für die Einkommens-¹⁰³ und die Verrechnungssteuer¹⁰⁴.

4.3 Steuerfolgen vertraglicher Thesaurierungsfonds

Wie bei den Ausschüttungsfonds gilt auch hier, dass die Thesaurierungsfonds nicht Steuersubjekt sind, sondern transparent behandelt werden¹⁰⁵. Abgesehen von diesem Grundsatz muss aber zwischen der Besteuerung nach geltendem und jener nach neuem Recht unterschieden werden.

4.3.1 Nach geltendem Recht

4.3.1.1 Während der Besitzesdauer

4.3.1.1.1 Verrechnungssteuer

Ein Thesaurierungsfonds ist nicht verpflichtet, den zurückbehaltenen und zur Wiederanlage bestimmten Jahresreinertrag dem Kapitalkonto gutzuschreiben¹⁰⁶. Die Gutschrift auf das Konto «zurückbehaltene Erträge» ist zulässig und unterliegt nicht der Verrechnungssteuer¹⁰⁷.

4.3.1.1.2 Einkommenssteuer

In ihrem Kreisschreiben vom 23.11.1989 betreffend die Besteuerung von thesaurierten *Vermögenserträgen*¹⁰⁸ hielt die ESTV fest, dass die zurückbehaltenen Erträge Einkommen des Anlegers im Sinne von Art. 21 Abs. 1 lit. c BdBSt¹⁰⁹ darstellen. Aus diesem Grunde seien die zurückbehaltenen Erträge in Zukunft bei den Anlegern zu besteuern.

Vor dem Hintergrund des Treuhandverhältnisses zwischen den Anlegern und der Fondsleitung ist diese Pra-

xis richtig¹¹⁰. Das Bundesgericht hielt dazu bzw. zum genannten Kreisschreiben im sog. «Skandia-Entscheid» Folgendes fest: «Über die Rechtmässigkeit dieser Praxis ist hier nicht zu entscheiden. Immerhin sei bemerkt, dass gute Gründe für diese Lösung sprechen, liegt doch die Parallele der gemäss Fondsreglement zurückbehaltenen Erträge mit anderen aufgrund einer vertraglichen Abmachung zwischen Schuldner und Gläubiger oder Treuhänder und Treugeber zurückbehaltenen Erträgen auf der Hand: Eine vertragliche Abmachung über Zurückbehaltung und Reinvestition hat keinen Einfluss auf den Realisierungszeitpunkt ...»¹¹¹.

Die auf Stufe Anlagefonds realisierten und thesaurierten *Kapitalgewinne* sind für die Anleger steuerfrei.

4.3.1.2 Beim Verkauf von Anteilen

Der Anleger erzielt hier – wie beim Verkauf von Anteilen an einem Ausschüttungsfonds – einen steuerfreien Kapitalgewinn.

4.3.1.3 Bei der Kündigung des Kollektivanlagevertrages

Mit Bezug auf die Verrechnungssteuer gilt es, Folgendes zu beachten: Ein Thesaurierungsfonds kann den zurückbehaltenen und zur Wiederanlage bestimmten Jahresreinertrag dem Konto «zurückbehaltene Erträge» gutschreiben, ohne dass dies momentan eine Belastung mit der Verrechnungssteuer mit sich bringt. Der thesaurierte Vermögensertrag gilt aber steuerrechtlich nicht als Kapitalanteil, so dass bei der Kündigung des Kollektivanlagevertrages derjenige Teil des Rücknahmepreises, der dem genannten Konto belastet wurde, als Vermögensertrag qualifiziert wird und daher im Zeitpunkt der Auszahlung der Verrechnungssteuer unterliegt¹¹². Die beiden Kreisschreiben aus dem Jahre 1979¹¹³ gelten also nicht für Thesaurierungsfonds. Die Erhebung der Verrechnungssteuer bei der Kündigung des Kollektivanlagevertrages ist einer der Hauptgründe, dass es nur sehr wenige schweizerische Thesaurierungsfonds – insbesondere Obligationenfonds – gibt.

Der steuerbare Ertrag pro Anteil entspricht dem Saldo des Kontos «zur Wiederanlage zurückbehaltene Erträge».

103 Vgl. Hess, Besteuerung, S. 201 ff.

104 Vgl. Hess, Besteuerung, S. 316.

105 Vgl. Art. 10 Abs. 2 E-DBG bzw. Art. 7 Abs. 3 E-StHG.

106 Eine solche Verbuchung hätte zur Folge, dass die Verrechnungssteuerpflicht im Zeitpunkt der Ertrags-Überträge entsteht.

107 Vgl. Hess, Komm. VStG, Art. 4 N 271.

108 ASA 58 (1989/90), S. 348 f.

109 Dieser Bestimmung des BdBSt entspricht Art. 20 DBG.

110 Vgl. dazu Hess, Besteuerung, S. 374 ff.

111 BGer 18.5.1993, ASA 62 (1993/94), S. 713.

112 Vgl. STOCKAR/HOCHREUTENER, Bd. 2, Art. 4 Abs. 1 lit. c N 19; Hess, Komm. VStG, Art. 4 N 272 ff.

113 Vgl. Abschn. 4.2.3.

nisse», geteilt durch die Anzahl der sich im Umlauf befindenden Anteile.

Die Auszahlung an den Anleger bei der Kündigung des Kollektivanlagevertrages ist – wie beim Ausschüttungsfonds – einkommenssteuerfrei¹¹⁴.

4.3.1.4 Bei der Auflösung des Anlagefonds

Die Verrechnungssteuer ist – wie bei der Kündigung des Kollektivanlagevertrages – auf dem Teil des Rücknahmepreises geschuldet, der dem Konto «Zur Wiederanlage zurückbehaltene Erträge» belastet wird¹¹⁵.

Im Falle der Auflösung des Anlagefonds ist der Liquidationserlös nicht nur um den Anteil des Anlegers am Fondskapital und um die Kapitalgewinnkomponente, sondern zusätzlich um die thesaurierten Erträge zu vermindern, da diese beim betreffenden Anleger bereits besteuert wurden. Der darüber hinaus noch verbleibende Liquidationsüberschuss ist steuerbarer Vermögensertrag.

4.3.2 Nach neuem Recht

4.3.2.1 Während der Besitzesdauer

4.3.2.1.1 Jährliche Fälligkeit der Verrechnungssteuer

Bei der Einkommenssteuer sieht der E-KAG im Vergleich zum geltenden Recht keine Änderung vor: Während die thesaurierten Kapitalgewinne steuerfrei sind, werden die thesaurierten Vermögenserträge weiterhin der Besteuerung unterliegen.

Mit Bezug auf die Verrechnungssteuer schlägt nun der Bundesrat «bei den affidavitfähigen Thesaurierungsfonds» einen Systemwechsel vor, indem in Anlehnung an die direkten Steuern in Zukunft eine jährliche Fälligkeit und damit eine jährliche Erhebung angestrebt wird¹¹⁶. Die jährliche Fälligkeit will der Bundesrat ohne eine Gesetzesänderung einführen.

4.3.2.1.2 Ausgestaltung der jährlichen Fälligkeit

Derzeit ist offen, wie die jährliche Fälligkeit ausgestaltet werden soll. Auf jeden Fall muss die Überwälzung der Verrechnungssteuer auf die inländischen Anleger derart sichergestellt werden, dass sie das Fondsvermögen nicht zum Nachteil der ausländischen, vom Affidavit-Verfahren profitierenden Anleger belastet. Denkbar sind grundsätzlich die folgenden zwei Möglichkeiten:

- *Überwälzung der Verrechnungssteuer auf inländische Anleger:* Diese Möglichkeit bestünde in einer Zweiteilung sämtlicher schweizerischer Thesaurierungsfonds in eine inländische und eine ausländische Klasse mit je einer völlig getrennten Buchführung. Die ausländischen Anleger (1. Klasse) könnten vom Affidavit-Verfahren profitieren, d.h. der ganze Ertrag (Bruttoertrag = Nettoertrag) könnte für die Wiederanlage verwendet werden. Für die inländischen Anleger (2. Klasse) dagegen stünden lediglich 65 % (d.h. Bruttoertrag minus Verrechnungssteuer) zur Wiederanlage zur Verfügung. Diese Lösung würde die Führung von zwei separaten Konti erfordern¹¹⁷. Als Folge der EU-Zinsbesteuerung¹¹⁸ müsste noch weiter differenziert werden zwischen Anlegern, die ihren Wohnsitz in, und solchen, die ihren Wohnsitz ausserhalb der EU haben¹¹⁹. Hinzu kommt, dass die Berechnung des Anteils der Zinsen am Ertrag des Anlagefonds sehr komplex ist¹²⁰. Werden zusätzlich noch die genannten zwei Klassen geschaffen, stellt sich ernsthaft die Frage nach der Praktikabilität der jährlichen Fälligkeit.
- *Inkasso bei den inländischen Anlegern:* Die zweite Möglichkeit bestünde darin, den zur Entrichtung der Verrechnungssteuer erforderlichen Betrag mittels Inkasso bei den inländischen Anlegern einzufordern. Eine Pflicht zum Inkasso von Kleinstbeträgen bei Tausenden von Anlegern dürfte angesichts des Aufwands für die betroffenen Institute kaum praktikabel sein. Abgesehen davon stellt sich die

114 Vgl. Abschn. 4.2.3.

115 Vgl. Hess, Komm. VStG, Art. 4 N 279.

116 Botschaft zum KAG, Ziff. 1.3.11.

117 Die weitere Voraussetzung der Ausgabe von Anteilen in der Form von Namenpapieren sieht Art. 11 Abs. 2 E-KAG bereits vor.

118 Unter der EU-Zinsbesteuerung wird das zwischen der Schweiz und der EU vereinbarte System der staatsübergreifenden Sicherung für Zinszahlungen an natürliche Personen mit Ansässigkeit in einem EU-Mitgliedstaat verstanden. Der Begriff umfasst sowohl den EU-Steuerrückbehalt als auch die freiwillige Offenlegung.

119 Die Schweiz hat sich im Rahmen der Bilateralen II mit der EU auf einen Staatsvertrag geeinigt, der als Kernstück die Einführung eines Steuerrückbehaltes enthält. Der Steuerrückbe-

halt zu Gunsten der EU besteht in einem Abzug auf Gutschriften und Auszahlungen von Zinsen aus nichtschweizerischen Quellen, deren wirtschaftlich Berechtigter eine natürliche Person mit Ansässigkeit in einem Mitgliedstaat der EU ist. Er greift dort, wo die gutgeschriebenen oder ausbezahlten Zinsen nicht der Verrechnungssteuer unterliegen. Vom Steuerrückbehalt werden grundsätzlich auch die Ausschüttungen und Gutschriften von Anlagefonds betroffen sein, die sich auf Zinseinkünfte des Fonds beziehen, die – aufgrund des Affidavit-Verfahrens – verrechnungssteuerfrei an EU-Bürger ausgeschüttet oder gutgeschrieben werden können. Vgl. dazu Wegleitung zur EU-Zinsbesteuerung, Ziff. 85 ff., 107 ff. und 122 ff.

120 Der Schweizerische Anlagefondsverband (Swiss Funds Association, SFA) hat zur EU-Zinsbesteuerung Empfehlungen für die Fondswirtschaft herausgegeben; diese sind abrufbar unter: www.sfa.ch.

Frage, wie die betreffende Bank vorzugehen hat, wenn das Konto eines Kunden keinen genügenden Saldo aufweist.

4.3.2.1.3 Würdigung der jährlichen Fälligkeit

Positiv zu würdigen sind folgende Aspekte:

- *Harmonisierung mit der direkten Bundessteuer:* Mit der jährlichen Fälligkeit werden die thesaurierten Vermögenserträge bei der direkten Bundessteuer und der Verrechnungssteuer gleich behandelt. Die Verrechnungssteuer kann somit ihre Sicherungsfunktion wahrnehmen. Dieser Aspekt dürfte für den Bundesrat von entscheidender Bedeutung gewesen sein, sich für die jährliche Fälligkeit auszusprechen.
- *Kündigung des Kollektivanlagevertrages:* Weil die thesaurierten Vermögenserträge mit Ablauf des Geschäftsjahres, in welchem sie dem Fonds zugeflossen sind, bereits mit der Verrechnungssteuer erfasst wurden, können sie bei einer Rücknahme von Anteilen verrechnungssteuerfrei ausgeschüttet werden.
- *Rückforderung ausländischer Quellensteuern durch den Thesaurierungsfonds zugunsten ausländischer Anleger:* Heute kann ein Thesaurierungsfonds die auf ausländischen Erträgen abgezogene Quellensteuer nicht zurückfordern, weil mangels Affidavit-Schlussabrechnung nicht bekannt ist, wer der Anleger (In- oder Ausländer) ist¹²¹. Deshalb kann heute einzig der Anleger im Rahmen allfälliger Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) einen Rückforderungsantrag stellen. Mit dem Wechsel zur jährlichen Fälligkeit wird die Fondsleitung eine Affidavit-Schlussabrechnung vornehmen. Die Fondsleitung weiss somit inskünftig, wer Anleger ist. Weil die Schweiz mit acht europäischen Ländern¹²² Vereinbarungen getroffen hat, wonach die Fondsleitung bzw. Depotbank selbst die betreffenden ausländischen Quellensteuern zuhanden der in der Schweiz ansässigen Anleger zurückverlangen kann, wird auch der Thesaurierungsfonds in Zukunft die Rückforderung der im Ausland erhobenen Quellensteuer für die inländischen Anleger geltend machen können.
- Die Erhebung der Verrechnungssteuer während der Besitzesdauer stärkt allenfalls die Position der

Schweiz zur *Wahrung des Bankgeheimnisses* im internationalen Verhältnis.

Negativ bzw. als problematisch zu erwähnen sind:

- Die Frage der *Überwälzung der Verrechnungssteuer*, zumal die ausländischen Anleger nicht belastet werden dürfen¹²³. Die Probleme in diesem Bereich dürften den Vorteil der Rückforderung der ausländischen Quellensteuer überwiegen.
- Mit dem vom Bundesrat bevorzugten Modell der *jährlichen Fälligkeit* wird nichts gewonnen, im Gegenteil: Der Thesaurierungsfonds dürfte auch in Zukunft unattraktiv bleiben. Das führt zur Feststellung, dass mit der jährlichen Fälligkeit der Verrechnungssteuer eines der Ziele der Totalrevision des AFG, die Attraktivitätssteigerung des Fondsplatzes Schweiz, nicht erreicht wird.

Das Vorgehen des Bundesrates gibt überdies Anlass zu folgenden zwei Bemerkungen:

- Zum einen gibt es keinen sachlichen Grund, die jährliche Fälligkeit lediglich bei den affidavitfähigen Thesaurierungsfonds einzuführen. Wenn sich der Bundesrat schon für die jährliche Fälligkeit ausspricht, dann müsste er dies bei allen Thesaurierungsfonds tun.
- Zum anderen würde die jährliche Fälligkeit bzw. Erfassung der thesaurierten Vermögenserträge mit der Verrechnungssteuer eine Änderung von Art. 12 VStG und Art. 28 Abs. 1 VStV bedingen¹²⁴.

4.3.2.1.4 Abschaffung der Verrechnungssteuer bei affidavitfähigen Thesaurierungsfonds als Alternative?

Positiv zu würdigen wären folgende Aspekte:

- Die *Stärkung der Konkurrenzfähigkeit* des Fondsplatzes Schweiz im internationalen Verhältnis, zumal Luxemburg keine Verrechnungssteuer erhebt. Soll diese ein Zeichen setzende Attraktivitätssteigerung als ausserfiskalisches Ziel die oberste und gleichzeitig auch einzige Maxime der vorliegenden Totalrevision des AFG sein, müsste die Abschaffung der Verrechnungssteuer bejaht werden.
- Keine Probleme mit dem *Affidavitverfahren* bei der Kündigung des Kollektivanlagevertrages¹²⁵: Bei Thesaurierungsfonds wird die Verrechnungssteuer (soweit das Konto «zurückbehaltene Erträge» belastet wird) erst bei der Rückgabe der Anteile oder

121 Vgl. dazu HESS, Besteuerung, S. 568 f.

122 Deutschland, Frankreich, Grossbritannien, Niederlande, Norwegen, Österreich, Schweden und Spanien (vgl. Merkblatt betr. Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen [DBA] durch schweizerische Anlagefonds – Staatenverzeichnis, S-018.45; abrufbar unter: www.estv.admin.ch).

123 Vgl. dazu Abschn. 4.3.2.1.2.

124 Ausführlich hierzu HESS, Komm. VStG, Art. 4 N 281 ff.

125 Rund 90 % der schweizerischen Anlagefonds sind affidavitfähig.

bei der Liquidation des Anlagefonds fällig. Um zu diesem Zeitpunkt einem ausländischen Anleger die Vorteile des Affidavit-Verfahrens zu gewähren, muss die Fondsleitung oder Depotbank wissen, ob der kündigende Anleger Inländer oder Ausländer ist. Im Retail-Geschäft mit tausend Rücknahmen jeden Monat und den verschiedensten Kundenbanken im In- und Ausland ist es undenkbar, jedes Mal ein einzelnes Affidavit zu verlangen. Also bleiben für die betreffende Fondsleitung bzw. Depotbank nur zwei Möglichkeiten:

- Entweder sie zieht die Verrechnungssteuer ab, und der Kunde reklamiert bei der Bank,
- oder sie nimmt das Risiko in Kauf, bei einer nachträglichen Revision durch die ESTV die Verrechnungssteuer selbst bezahlen zu müssen, wenn sie versehentlich einem Inländer brutto statt netto ausbezahlt hat.

Aus nahe liegenden Gründen verzichten die Banken deshalb grundsätzlich darauf, Thesaurierungsfonds nach Schweizer Recht anzubieten.

Negativ bzw. als problematisch zu erwähnen sind:

- Ein Systembruch im Recht der Verrechnungssteuer; es bestünde die Gefahr von Anschlussbegehren.
- Allenfalls eine Beeinträchtigung der Glaubwürdigkeit der Schweiz im internationalen Verhältnis.

4.3.2.1.5 Beibehalten des status quo als Alternative?

Positiv zu würdigen wären folgende Aspekte:

- Diese Lösung ist für den Anleger attraktiv, zumal während der Besitzesdauer keine Verrechnungssteuer erhoben wird. Hinzu kommt, dass die Verrechnungssteuer bei der Rückgabe von Anteilen bzw. bei der Auflösung der kollektiven Kapitalanlage in der Praxis in aller Regel problemlos zurückerstattet wird, ungeachtet dessen, ob der Anleger seine thesaurierten Vermögenserträge während der Besitzesdauer als Einkommen deklariert hat.

Negativ bzw. als problematisch zu erwähnen sind:

- Diskrepanz zwischen Einkommenssteuer und Verrechnungssteuer; zu beachten ist allerdings, dass es eine solche Diskrepanz auch bei Obligationen mit (überwiegender) Einmalverzinsung gibt;

- Probleme im Zusammenhang mit dem Affidavit-Verfahren bei der Rückgabe von Anteilen;
- keine Rückforderung der ausländischen Quellensteuern mangels Affidavit-Verfahrens; aus Gründen der Konsequenz (transparente Besteuerung) wäre der Fonds selbst bzw. dessen Fondsleitung nicht mehr berechtigt, die Verrechnungssteuer bzw. die ausländischen Quellensteuern zurückzufordern.

4.3.2.2 Rückgabe von Anteilen

Weil auf den thesaurierten Vermögenserträgen nach dem Willen des Bundesrates die Verrechnungssteuer jährlich erhoben werden soll, unterliegt der Rücknahmepreis konsequenterweise nicht (mehr) der Verrechnungssteuer.

Die Auszahlung an den Anleger bei der Rückgabe von Anteilen ist einkommenssteuerfrei.

4.3.2.3 Auflösung des Anlagefonds

Im Falle der Auflösung des Anlagefonds ist der Liquidationserlös nicht nur um den Anteil des Anlegers am Fondskapital und um die Kapitalgewinnkomponente, sondern zusätzlich um die thesaurierten Erträge zu vermindern, da diese beim betreffenden Anleger bereits besteuert wurden. Der darüber hinaus noch verbleibende Liquidationsüberschuss ist steuerbarer Vermögensertrag und unterliegt der Verrechnungssteuer und der Einkommenssteuer.

4.4 Steuerfolgen bei Investmentgesellschaften mit variablem Kapital (SICAV)

4.4.1 Nach geltendem Recht

Der Bund und sämtliche Kantone – mit Ausnahme von Bern und Graubünden – behandeln die ausländischen¹²⁶ SICAV wie vertragliche Anlagefonds¹²⁷. In Bern und Graubünden werden die SICAV noch bis Ende 2005 wie Körperschaften behandelt¹²⁸. Beide Kantone ändern ihre Besteuerungspraxis per 1. Januar 2006¹²⁹. Ab dem Steuerjahr 2006 werden also ausländische SICAV in der ganzen Schweiz als transparente Anlageinstrumente besteuert.

126 De lege lata gibt es die schweizerische SICAV nicht.

127 Zu den Steuerfolgen vgl. deshalb Abschn. 4.2.

128 Zu den Folgen dieser Besteuerungsart vgl. Hess, Besteuerung, S. 397 ff.

129 Mit Bezug auf den Kanton Bern vgl. NStP 2005, S. 33f. Der Kanton Graubünden wird seine Praxisänderung in der Zeitschrift für Gesetzgebung und Rechtsprechung in Graubünden (ZGRG) und in der Steuerrevue (STR) publizieren.

4.4.2 Nach neuem Recht

Der Bundesrat will auch schweizerische SICAV zulassen¹³⁰. Diese sollen – als Ausfluss des Grundsatzes «same business, same rules» – wie vertragliche Anlagefonds und damit transparent besteuert werden¹³¹. Wie vorstehend erwähnt, entspricht dieser Besteuerungsmodus der geltenden einkommenssteuerrechtlichen Besteuerung im Bund und – ab dem Steuerjahr 2006 – jener in sämtlichen Kantonen. Eine Änderung ergibt sich lediglich mit Bezug auf die jährlich zu erhebende Verrechnungssteuer bei Thesaurierungsfonds¹³².

4.5 Steuerfolgen bei Kommanditgesellschaften für kollektive Kapitalanlagen

Diese geschlossenen kollektiven Kapitalanlagen¹³³ sind wie die vertraglichen Anlagefonds keine Rechtssubjekte. Das ergibt sich aus Art. 98 E-KAG, welcher grundsätzlich auf die Bestimmungen des OR über die Kommanditgesellschaft verweist. Sofern es sich dabei nicht um kollektive Kapitalgesellschaften mit direktem Grundbesitz handelt, sind sie mit Bezug auf die Einkommens- bzw. Gewinnsteuer auch nicht Steuersubjekt¹³⁴. Als Grundsatz gilt damit, dass sie diesbezüglich transparent besteuert werden.

Im Einzelnen ist zwischen der Besteuerung der unbeschränkt haftenden (Komplementäre) einerseits und der beschränkt haftenden Gesellschafter (Kommanditäre) andererseits zu unterscheiden:

- Die *Komplementäre* – es muss sich dabei um Aktiengesellschaften mit Sitz in der Schweiz handeln¹³⁵ – unterliegen für die aus der Kommanditgesellschaft erwirtschafteten Erträge und Gewinne vollumfänglich der Gewinnsteuer im Sinne von Art. 57 ff. DBG bzw. Art. 24 ff. StHG.
- Die *Kommanditäre* – sie müssen qualifizierte Anleger nach Art. 10 Abs. 3 E-KAG sein – werden steuerlich wie Anleger von vertraglichen Anlagefonds bzw. wie Aktionäre von Investmentgesellschaften mit variablem Kapital (SICAV) besteuert. Konkret bedeutet dies u. a., dass nur die (ausgeschütteten und

thesaurierten) Vermögenserträge steuerbar sind. Die von der Kommanditgesellschaft für kollektive Kapitalanlagen erwirtschafteten Kapitalgewinne sind dagegen steuerfrei. Das gilt namentlich auch für die Liquidation der Gesellschaft¹³⁶. (Voraussetzung dafür ist allerdings, dass die Beteiligung des einzelnen Kommanditärs nicht zu seinem Geschäftsvermögen gehört.) Das zu den Anlegern vertraglicher Anlagefonds Gesagte gilt hier sinngemäss¹³⁷: Aus der Tätigkeit der Kommanditgesellschaft darf nicht tel quel auf eine selbständige Erwerbstätigkeit der beschränkt haftenden Gesellschafter geschlossen werden. Die Frage, ob ein Steuerpflichtiger, der als Kommanditär in eine Kommanditgesellschaft für kollektive Kapitalanlagen investiert, gewerbsmässig handelt, ist vielmehr aus der Optik der Anleger zu prüfen; diese haben keinerlei Weisungsrecht gegenüber der Kommanditgesellschaft¹³⁸. Um zu verhindern, dass vermögende Privatpersonen die Kommanditgesellschaft zum Zwecke der Steuerumgehung missbrauchen, ist auf Verordnungsstufe die Mindestzahl von Anlegern zu verankern. Diese Mindestzahl könnte in Anlehnung an den Investment-Klub¹³⁹ im Sinne von Art. 60 Abs. 1 VStV 20 betragen. Ohne eine solche Mindestgrenze würde die Gefahr bestehen, dass Privatpersonen Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit (gewerbsmässiger [Quasi-]Wertschriftenhandel) mittels der kollektiven Kapitalanlagen in steuerfreie private Kapitalgewinne umwandeln könnten.

Allfällige Vermögenserträge unterliegen gemäss Art. 4 Abs. 1 lit. c E-VStG der Verrechnungssteuer. Steuersubjekt ist nach Art. 10 Abs. 2 E-VStG die Kommanditgesellschaft¹⁴⁰.

Zu beachten ist schliesslich, dass die von der Kommanditgesellschaft für kollektive Kapitalanlagen erwirtschafteten Kapitalgewinne nach dem Willen des Bundesrates nicht AHV-pflichtig sind¹⁴¹.

130 Vgl. Abschn. 3.3.2.2.

131 Vgl. Art. 10 Abs. 2 E-DBG bzw. Art. 7 Abs. 3 E-StHG.

132 Vgl. Abschn. 4.3.2.1.1.

133 Zur Unterscheidung zwischen offenen und geschlossenen kollektiven Kapitalanlagen vgl. Abschn. 3.3.2.

134 Vgl. Art. 10 Abs. 2 E-DBG bzw. Art. 7 Abs. 3 E-StHG. Nach Art. 49 Abs. 2 E-DBG bzw. Art. 20 Abs. 1 E-StHG werden (lediglich) die kollektiven Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz den übrigen juristischen Personen gleichgestellt; die SICAV werden wie Kapitalgesellschaften besteuert.

135 Vgl. Abschn. 3.3.2.4.3.

136 Vgl. Abschn. 3.3.2.4.4.

137 Vgl. Abschn. 4.2.1.2.

138 Vgl. Abschn. 3.3.2.4.3.

139 Zum Investment-Klub vgl. Hess, Komm. VStG, Art. 4 N 224 ff.

140 Diese ist zwar nicht Rechtssubjekt, trotzdem aber betriebsfähig (vgl. MEIER-HAYOZ/FORSTMOSER, § 2 N 127, § 14 N 15 iVm § 13 N 25).

141 Botschaft zum KAG, Ziff. 1.3.11.

4.6 Steuerfolgen bei SICAF

4.6.1 Vorschlag der Expertenkommission

Vor dem Hintergrund des Grundsatzes «same business, same rules» schlug die Expertenkommission Forstmoser vor, nicht nur die Investmentgesellschaft mit variablem Kapital (SICAV), sondern auch die Investmentgesellschaft mit festem Kapital (SICAF) transparent zu besteuern¹⁴². Damit wäre die Doppelbelastung auf Stufe Aktiengesellschaft und Aktionär eliminiert und durch eine Besteuerung auf Stufe Anleger ersetzt worden. Das Eidg. Finanzdepartement hat im Vernehmlassungsverfahren denn auch eine transparente Besteuerung der SICAF zur Diskussion gestellt¹⁴³.

4.6.2 Kritik der Kantone im Vernehmlassungsverfahren

Im Vernehmlassungsverfahren haben zahlreiche Kantone auf verschiedene ungelöste Fragen und Probleme hingewiesen, die mit einer transparenten Besteuerung der Investmentgesellschaften mit festem Kapital verbunden wären.

4.6.3 Reaktion des Bundesrates

Der Bundesrat hat auf die von den Kantonen aufgezeigten Probleme insofern reagiert, als er in Art. 49 Abs. 2 E-DBG bzw. Art. 20 Abs. 1 E-StHG festgehalten hat, dass die SICAF wie Aktiengesellschaften besteuert werden¹⁴⁴. SICAF sollen also wohl dem E-KAG unterstellt, dagegen auch in Zukunft nicht transparent besteuert werden. Damit können die SICAF weiterhin von den bisherigen steuerlichen Vorteilen, wie z. B. Beteiligungsabzug¹⁴⁵ und Holdingprivileg¹⁴⁶, profitieren. Beim Rückkauf eigener Aktien und bei der Auflösung der SICAF findet im Bund de lege lata das Nennwertprinzip Anwendung. (In der Botschaft zum Unternehmenssteuerreformgesetz II schlägt der Bundesrat die Einführung des Kapitaleinlageprinzips vor¹⁴⁷.)

In Widerspruch zu Art. 49 Abs. 2 E-DBG bzw. Art. 20 Abs. 1 E-StHG stehen allerdings die Bestimmungen von Art. 10 Abs. 2 E-DBG bzw. Art. 7 Abs. 3 E-StHG, wonach das Einkommen der kollektiven Kapitalanlagen gemäss E-KAG – damit also auch der SICAF – den Anlegern anteilmässig zugerechnet wird; ausgenommen sind nach diesen Bestimmungen lediglich die kollektiven Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz. Sollte

der Gesetzgeber an der Besteuerung der SICAF wie Kapitalgesellschaften festhalten, müssten Art. 10 Abs. 2 E-DBG und Art. 7 Abs. 3 E-StHG entsprechend angepasst werden, zumal die SICAF auch in andere Vermögenswerte als (direkt) in Grundstücke investieren können. Der Gesetzgeber könnte beispielsweise in Art. 10 E-DBG bzw. in Art. 7 E-StHG festhalten, dass die SICAF (steuerlich) nicht als kollektive Kapitalanlagen gelten. Ein solches Vorgehen wäre m. E. auch mit Blick auf die Auslegung von Art. 20 Abs. 1 lit. e E-DBG bzw. Art. 7 Abs. 3 Satz 2 E-StHG zu begrüssen. Es kann wohl kaum dem Willen des Bundesrates entsprechen, die Einkünfte von SICAF mit direktem Grundbesitz beim Anleger lediglich insoweit zu besteuern, als die Gesamterträge die Erträge aus direktem Grundbesitz übersteigen.

4.6.4 Würdigung der Lösung gemäss Botschaft

Im Hinblick auf die Attraktivitätssteigerung des Fondsplatzes Schweiz ist eine transparente Besteuerung der SICAF wohl unumgänglich. Mit dieser Besteuerung wären allerdings namentlich die folgenden Fragen und Probleme verbunden, die einer Lösung zugeführt werden müssten:

- So müsste u. a. übergangsrechtlich geregelt werden, was steuerrechtlich mit bestehenden SICAF geschieht.
- Auch müssten die Steuerfolgen für den Fall geregelt werden, dass eine SICAF die Voraussetzungen der kollektiven Kapitalanlage im Sinne von Art. 7 E-KAG nicht mehr erfüllt.
- Zu regeln wäre auch der umgekehrte Fall, dass eine Investmentgesellschaft im Laufe der Zeit – z. B. als Folge eines Erbganges – die Voraussetzungen der kollektiven Kapitalanlage erfüllt. Beim Wechsel von der wirtschaftlichen Doppelbelastung (Investmentgesellschaft, die nicht unter den E-KAG fällt) zur transparenten Besteuerung würde nicht nur eine Besteuerungsstufe (Investmentgesellschaft) eliminiert werden, es würde sich auch die Bemessungsgrundlage ändern. Während nämlich beim bisherigen Besteuerungsmodus auf Stufe Investmentgesellschaft der Gewinn und auf Stufe Aktionär lediglich allfällige Ausschüttungen besteuert werden, wären als Folge einer transparenten Besteuerung vom Anleger sowohl die ausgeschütteten als auch die thesaurierten Vermögenserträge zu versteuern.

142 Vgl. Erläuterungsbericht zur Totalrevision des AFG, S. 61; vgl. auch Art. 10 E-DBG bzw. Art. 7 E-StHG.

143 Vgl. Erläuterungsbericht zur Totalrevision des AFG, S. 85f.

144 Vgl. auch Botschaft zum KAG, Ziff. 1.3.11.

145 Vgl. Art. 69 und 70 DBG.

146 Vgl. Art. 28 Abs. 2 StHG.

147 Vgl. S. 4800 ff.

4.7 Steuerfolgen bei kollektiven Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz

4.7.1 Nach geltendem Recht

Immobilienfonds mit direktem Grundbesitz sind trotz fehlender Rechtspersönlichkeit den übrigen juristischen Personen gleichgestellt¹⁴⁸. Für den Ertrag aus direktem Grundbesitz unterliegen sie folglich der Gewinnsteuer zum Satz von 4,25 %¹⁴⁹. Die wirtschaftliche Doppelbelastung wird dadurch vermieden, dass der Anleger nur die auf Stufe Immobilienfonds nicht besteuerten Erträge zu versteuern hat¹⁵⁰.

Handelt es sich bei den Anlegern um steuerbefreite juristische Personen, wie beispielsweise um Einrichtungen der beruflichen Vorsorge im Sinne von Art. 56 lit. e DBG, unterliegen die Immobilienfonds für Erträge aus direktem Grundbesitz nach geltendem Recht trotzdem der Gewinnsteuer¹⁵¹.

4.7.2 Nach neuem Recht

Die kollektiven Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz sind (auch) nach Art. 49 Abs. 2 E-DBG bzw. Art. 20 Abs. 1 E-StHG den übrigen juristischen Personen gleichgestellt. Nach Art. 56 lit. j E-DBG bzw. Art. 23 Abs. 1 lit. i E-StHG sollen diese kollektiven Kapitalanlagen nun aber von der Steuerpflicht befreit werden, wenn deren Anleger ausschliesslich steuerbefreite Einrichtungen der beruflichen Vorsorge nach Art. 56 lit. e DBG bzw. Art. 23 Abs. 1 lit. d StHG oder steuerbefreite inländische Sozialversicherungs- und Ausgleichskassen nach Art. 56 lit. f DBG bzw. Art. 23 Abs. 1 lit. e StHG sind. Diese Neuerung ist zu begrüssen, zumal die geltende Rechtslage dazu führt, dass die genannten Einrichtungen zwar grundsätzlich subjektiv steuerbefreit sind, trotzdem aber (indirekt) besteuert werden, wenn sie in kollektive Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz investieren.

Bei grammatikalischer Auslegung könnte geschlossen werden, dass die beiden Bestimmungen von Art. 56 lit. j E-DBG bzw. Art. 23 Abs. 1 lit. i E-StHG für sämtliche Formen der kollektiven Kapitalanlage mit direktem Grundbesitz, also auch für die SICAF, gelten. Diese Folgerung wäre allerdings falsch und dürfte vom Bundesrat auch nicht gewollt sein, zumal es keinen Grund gibt, die wirtschaftliche Doppelbelastung punktuell,

d. h. lediglich bei SICAF mit direktem Grundbesitz, zu durchbrechen. Um hier Klarheit zu schaffen, besteht gesetzgeberischer Handlungsbedarf¹⁵².

Die neue Regelung von Art. 56 lit. j E-DBG bzw. Art. 23 Abs. 1 lit. i E-StHG darf nicht dazu führen, dass z. B. Pensionskassen, die indirekt (über kollektive Kapitalanlagen) in Grundstücke anlegen, steuerlich besser fahren als jene, die direkt in Grundstücke investieren. Nach Art. 23 Abs. 4 StHG unterliegen nämlich u. a. Einrichtungen der beruflichen Vorsorge in jedem Fall der Grundstückgewinnsteuer. Vor diesem Hintergrund ist es folgerichtig, wenn in Art. 23 Abs. 4 E-StHG auch auf den neuen Buchstaben i hingewiesen wird. Damit ist sichergestellt, dass die Kapitalgewinne der kollektiven Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz, deren Anleger steuerbefreite Einrichtungen der beruflichen Vorsorge oder Sozialversicherungs- und Ausgleichskassen sind, in den Kantonen der Grundstückgewinnsteuer unterliegen.

In der Lehre umstritten ist die Frage, ob bei den heutigen Immobilienfonds mit direktem Grundbesitz unter den Begriff «Ertrag» im Sinne von Art. 66 Abs. 3 DBG bzw. Art. 26 Abs. 3 StHG lediglich Vermögenserträge (v. a. Miet- und Baurechtszinsen) oder auch Kapitalgewinne zu subsumieren sind¹⁵³. Wenn schon beide Bestimmungen geändert werden, wäre es zu begrüssen, wenn der Bundesrat mit Bezug auf die erwähnte Frage im Rahmen des vorliegenden Gesetzgebungsverfahrens Klarheit schaffen würde.

4.7.3 Berechnung des Reingewinns

Kollektive Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz unterliegen nach Art. 66 Abs. 3 E-DBG bzw. Art. 26 Abs. 3 E-StHG der Gewinnsteuer für den Ertrag aus direktem Grundbesitz. Auch hier könnte bei rein grammatikalischer Auslegung gefolgert werden, diese beiden Bestimmungen würden auch auf die SICAF mit direktem Grundbesitz Anwendung finden. Allein, bei richtiger Betrachtung müssen Art. 66 Abs. 3 E-DBG bzw. Art. 26 Abs. 3 E-StHG nach Massgabe von Art. 49 Abs. 2 E-DBG bzw. Art. 20 Abs. 1 E-StHG ausgelegt werden. Um allfällige Unklarheiten zu beseitigen, besteht hier ebenfalls gesetzgeberischer Handlungsbedarf.

148 Art. 49 Abs. 2 DBG bzw. Art. 20 Abs. 1 StHG.

149 Art. 72 DBG.

150 Vgl. Art. 20 Abs. 1 lit. e DBG bzw. Art. 7 Abs. 3 StHG; ferner auch Hess, Besteuerung, S. 334 ff. In der Botschaft zum Unternehmenssteuerreformgesetz II (S. 4794 ff.) schlägt der

Bundesrat vor, die wirtschaftliche Doppelbelastung bei Dividenden mit dem sog. Teilbesteuerungsverfahren zu mildern.

151 Zur Kritik dieser Besteuerung vgl. Hess, Besteuerung, S. 235 f.

152 Vgl. Abschn. 4.6.3.

153 Ausführlich dazu Hess, Besteuerung, S. 226 ff.

4.7.4 SICAF mit direktem Grundbesitz

Von der Gleichstellung mit den übrigen juristischen Personen ausgenommen sind die SICAF nach Art. 110 E-KAG. Diese Anlageinstrumente sollen nach Art. 49 Abs. 2 Satz 2 E-DBG bzw. Art. 20 Abs. 1 Satz 3 E-StHG auch in Zukunft wie Kapitalgesellschaften besteuert werden.

Ohne eine solche Ausnahmeregelung für die SICAF würde die Gewinnsteuer einer (bestehenden) Immobiliengesellschaft nicht mehr 8,5 %, sondern gestützt auf Art. 72 E-DBG bloss 4,25 % des Reingewinns betragen. Eine solche unterschiedliche Besteuerung einer SICAF, je nachdem, ob diese direkt in Immobilien investiert oder nicht, liesse sich sachlich nicht rechtfertigen. Die Regelung in Art. 49 Abs. 2 Satz 2 E-DBG bzw. Art. 20 Abs. 1 Satz 3 E-StHG, wonach die SICAF wie Kapitalgesellschaften besteuert werden, ist deshalb völlig richtig.

5 Entlastung von der Verrechnungssteuer bzw. von den Quellensteuern

Mit Bezug auf die Frage der Entlastung von der schweizerischen Verrechnungssteuer bzw. von den ausländischen Quellensteuern ergeben sich mit dem E-KAG grundsätzlich keine Änderungen¹⁵⁴. Eine Ausnahme bildet allerdings die Möglichkeit der affidavitfähigen Thesaurierungsfonds, ausländische Quellensteuern zugunsten inländischer Anleger zurückzufordern, sofern die Verrechnungssteuer – dem Willen des Bundesrates entsprechend¹⁵⁵ – auch bei Thesaurierungsfonds jährlich erhoben werden sollte¹⁵⁶.

6 Zusammenfassung und Würdigung

Der E-KAG bringt namentlich folgende Neuerungen in steuerrechtlicher Hinsicht:

- Investmentgesellschaften mit variablem Kapital (SICAV) und Kommanditgesellschaften für kollektive Kapitalanlagen werden wie vertragliche Anlagefonds und damit transparent besteuert.

- Bei thesaurierenden kollektiven Kapitalanlagen wird die Verrechnungssteuer jährlich erhoben.
- Kollektive Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz werden von der Gewinnsteuer befreit, wenn deren Anleger ausschliesslich steuerbefreite Einrichtungen der beruflichen Vorsorge oder steuerbefreite inländische Sozialversicherungs- und Ausgleichskassen sind.

Im Gegensatz zu den SICAV und den Kommanditgesellschaften für kollektive Kapitalanlagen sollen die Investmentgesellschaften mit festem Kapital (SICAF) – in Abweichung vom Grundsatz «same business, same rules» – auch in Zukunft wie Aktiengesellschaften und damit nicht transparent besteuert werden.

Die Revision der Bestimmungen über die Besteuerung der kollektiven Kapitalanlagen in den verschiedenen Steuererlassen soll dazu beitragen, dass die Wettbewerbsfähigkeit des Fondsplatzes Schweiz nachhaltig gesteigert werden kann¹⁵⁷. Im Lichte dieser Zielsetzung ist die transparente Besteuerung der SICAV und der Kommanditgesellschaften mit kollektiven Kapitalanlagen zu unterstützen. Ob dagegen hinsichtlich der thesaurierenden kollektiven Kapitalanlagen mit dem Wechsel zur jährlichen Fälligkeit eine Attraktivitätssteigerung des Fondsplatzes Schweiz erreicht werden kann, ist zu bezweifeln.

Dadurch dass der Bundesrat – entgegen dem Vorschlag der Expertenkommission Forstmoser – die SICAF (auch) in Zukunft wie Aktiengesellschaften besteuern will, dürfte dieses Anlageinstrument kaum an Bedeutung gewinnen. Ohne eine transparente Besteuerung aller kollektiven Kapitalanlagen¹⁵⁸ dürfte die Ausdehnung des Geltungsbereichs des neuen KAG nicht die erhoffte Wirkung für den Finanz- und Fondsplatz Schweiz zeitigen. Die transparente Besteuerung liesse sich aber nicht nur finanzpolitisch, sondern auch sachlich begründen, indem die Unterstellung unter das neue KAG als objektives Abgrenzungskriterium für die Frage, ob ein Anlageinstrument transparent oder wie eine juristische Person besteuert wird, herangezogen werden kann. Wie zu zeigen war¹⁵⁹, müssten allerdings noch verschiedene Fragen und Probleme geprüft und einer Lösung zugeführt werden. Sollte auch der Gesetzgeber die SICAF trotz der im vorliegenden Beitrag geäusserten Beden-

154 Vgl. deshalb Hess, Besteuerung, S. 479 ff. Zu beachten ist u. a., dass die kollektiven Kapitalanlagen trotz transparenter Besteuerung (ausgenommen kollektive Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz und SICAF) berechtigt sind, mit Bezug auf bestimmte Staaten die ausländischen Quellensteuern zurückzufordern.

155 Vgl. Abschn. 4.3.2.1.1.

156 Vgl. dazu Abschn. 4.3.2.1.3.

157 Vgl. Botschaft zum KAG, Übersicht.

158 Ausgenommen die kollektiven Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz.

159 Vgl. Abschn. 4.6.4.

ken nicht transparent besteuern wollen, müsste er dies gesetzestechnisch klar(er) zum Ausdruck bringen; die vom Bundesrat präsentierte Lösung vermag gesetzestechnisch nicht zu überzeugen. Um Wiederholungen zu vermeiden, könnte in einem Grundsatzartikel von StG, DBG, StHG und VStG (einmal) gesagt werden, dass die SICAF nicht als kollektive Kapitalanlagen gelten¹⁶⁰.

Literatur

HESS TONI, Die Besteuerung der Anlagefonds und der anlagefondsähnlichen Instrumente sowie deren Anteilinhaber in der Schweiz, Diss. Zürich, Zürich 2001 (zit.: Besteuerung)

– in: Martin Zweifel/Peter Athanas/Maja Bauer-Balmelli (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, II/2, Basel/Genf/München 2005 (zit.: Komm. VStG)

JÄGGI PETER, La loi sur les fonds de placement, JdT 1967 I, S. 226 ff.

MEIER-HAYOZ ARTHUR/FORSTMOSER PETER, Schweizerisches Gesellschaftsrecht, 9. A., Bern 2004

STOCKAR CONRAD/HOCHREUTENER HANS PETER, Die Praxis der Bundessteuern, II. Teil: Stempelabgaben und Verrechnungssteuer, 3 Bände, Loseblattwerk, Basel

Materialien

Botschaft des Bundesrates zum revidierten Bundesgesetz über die Anlagefonds (Anlagefondsgesetz, AFG) vom 14. Dezember 1992, BBl 1993 I 217 ff. (zit.: Botschaft zum AFG)

Botschaft des Bundesrates zur Änderung des Bundesgesetzes über die Stempelabgaben vom 18. August 2004, BBl 2004 S. 4899 ff. (zit.: Botschaft zum StG)

Botschaft des Bundesrates zum Bundesgesetz über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (Unternehmenssteuerreformgesetz II) vom 22. Juni 2005, BBl 2005 S. 4733 ff. (zit.: Botschaft zum Unternehmenssteuerreformgesetz II)

Botschaft des Bundesrates zum Bundesgesetz über die kollektiven Kapitalanlagen (Kollektivanlagengesetz) vom 23. September 2005, BBl 2005 Nr. 43 (zit.: Botschaft zum KAG)¹⁶¹

Erläuterungsbericht samt Gesetzesentwurf der vom Eidgenössischen Finanzdepartement eingesetzten Expertenkommission zur Totalrevision des Bundesgesetzes über die Anlagefonds vom 18. März 1994, November 2003 (zit.: Erläuterungsbericht zur Totalrevision des AFG)

Wegleitung zur EU-Zinsbesteuerung (Steuerrückbehalt und freiwillige Meldung) der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 24. Juni 2005 (zit.: Wegleitung zur EU-Zinsbesteuerung); www.estv.admin.ch

160 Ein solches Vorgehen wäre m. E. der vom Bundesrat in Art. 4 Abs. 2 E-StG, Art. 49 Abs. 2 E-DBG, Art. 20 Abs. 1 E-StHG, und Art. 9 Abs. 3 E-VStG gewählten Formulierung, wonach die SICAF wie Kapitalgesellschaften besteuert bzw. diesen gleichgestellt werden, vorzuziehen.

161 Beim Verfassen des vorliegenden Artikels war die Botschaft zum KAG noch nicht im BBl publiziert. Aus diesem Grunde konnte die Botschaft zum KAG nicht nach Seitenzahlen, sondern musste nach Ziffern zitiert werden.

Rechtsprechung im Jahr 2004 (2. Teil)

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

Inhalt***

In der vorangehenden Ausgabe:

- 1 Verkauf einer Beteiligung an eine Erbenholding als indirekte Teilliquidation
- 2 Nachholung unterlassener Wertberichtigungen
- 3 Verwirkung des verrechnungssteuerrechtlichen Rück-
erstattungsanspruches bei unvollständiger Deklari-
ation
- 4 Anwendung der sog. Monteurklausel bei Wechsel der
Ansässigkeit während des Steuerjahrs

Literatur

In dieser Ausgabe:

- 5 Familienniederlassung
- 6 Verdeckte Gewinnausschüttung durch Darlehensge-
währung; Dreieckstheorie
- 7 Aktienrechtswidriger Erwerb eigener Aktien
- 8 Absolute Methode bei der Berechnung des Steuerauf-
schubs im Rahmen von Ersatzbeschaffungen von
privat genutztem Wohneigentum

Literatur

5 Familienniederlassung¹

Sachverhalt

Der kinderlose A. arbeitete als Direktor einer öffentlichen Anstalt in Bern, wo er als Wochenaufenthalter gemeldet war und eine unmöblierte 3-Zimmer-Wohnung gemietet hatte. In X. (Kanton Zürich) war er zusammen mit seiner im Kanton Zürich unselbständig erwerbstätigen Ehefrau B. Eigentümer einer 5½-Zimmer-Wohnung und unbeschränkt steuerpflichtig.

Mit Domizilentscheid vom 11. Juni 2001 verfügte die Steuerverwaltung des Kantons Bern, dass sich das Hauptsteuerdomizil von A. ab dem 1. Januar 2001 an seinem Arbeitsort befinde, da dieser eine leitende Stellung in einem bedeutenden Berner Unternehmen bekleide. Für sein Erwerbseinkommen und sein bewegliches Vermögen sei er deswegen je hälftig in den Kantonen seines Arbeitsortes und seines Familienwohnsitzes zu besteuern. Dieser Feststellungsentscheid erwuchs unan-
gefochten in Rechtskraft.

Demgegenüber hielt der Kanton Zürich mit Einschätzungsentscheid vom 24. September 2002 für die Staats- und Gemeindesteuer 2001 gegenüber beiden Ehepartnern an seiner ungeteilten Steuerhoheit fest; ihre Einsprache blieb erfolglos. Daraufhin erhob das Ehepaar Doppelbesteuerungsbeschwerde beim Bundesgericht.

Rechtliche Beurteilung durch das Bundesgericht

Das Bundesgericht begann seine Erörterungen mit der Feststellung, dass bei staatsrechtlichen Beschwerden wegen Verletzung des Doppelbesteuerungsverbots (Art. 127 Abs. 3 BV bzw. Art. 46 Abs. 2 aBV) der kantonale Instanzenzug gemäss Art. 86 Abs. 2 OG nicht ausgeschöpft werden müsse. Deshalb sei es zulässig, dass schon der Einspracheentscheid der Zürcher Steuerbehörden vor Bundesgericht angefochten werde. Obwohl man sich fragen könne, ob die Verwaltungsgerichtsbe-

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

** Ordinarius für Steuerrecht an der Universität St.Gallen

*** Die Autoren danken Herrn lic. iur. Beat König sowie Herrn lic. iur. Marc Rihs für wertvolle Anregungen und Hinweise.

1 Entscheid des BGer vom 7. Januar 2004, StE 2004 A 24.24.3 Nr. 2.

schwerde nach Art. 73 StHG nicht auch im Bereich der interkantonalen Doppelbesteuerung zum Tragen komme, sei diese lediglich gegenüber letztinstanzlichen kantonalen Entscheiden vorgesehen, weshalb vorliegend weiterhin – und ausschliesslich – die staatsrechtliche Beschwerde offen stehe.

Weiter folgen die üblichen Ausführungen zu den Besonderheiten der Doppelbesteuerungsbeschwerde. So wies das Bundesgericht darauf hin, dass neue tatsächliche und rechtliche Vorbringen vor Bundesgericht berücksichtigt werden könnten, weil der kantonale Instanzenzug nicht durchlaufen werden müsse. Sodann könne mit der Doppelbesteuerungsbeschwerde gegen die Steueranforderung des zweitverfügenden Kantons innerhalb der Beschwerdefrist auch die bereits rechtskräftige Steueranforderung des erstverfügenden Kantons angefochten werden. Im Weiteren sei die staatsrechtliche Beschwerde zwar grundsätzlich kassatorischer Natur, eine Ausnahme bestehe jedoch bei staatsrechtlichen Beschwerden wegen Verletzung des Doppelbesteuerungsverbots; das Bundesgericht könne zusammen mit der Aufhebung des kantonalen Hoheitsaktes eine Feststellung treffen und den beteiligten Kantonen eine verbindliche Weisung hinsichtlich der verfassungskonformen Steuerauscheidung erteilen.

Nach der Definition der gegen Art. 127 Abs. 3 BV verstossenden Doppelbesteuerung und des Schlechterstellungsverbots fassen die anschliessenden Erwägungen die bundesgerichtliche Rechtsprechung zum steuerrechtlichen Wohnsitz einer unselbständig erwerbenden Person zusammen. Dabei wird in gewohnter Weise hervorgehoben, dass bei verheirateten Personen mit Beziehungen zu mehreren Orten die persönlichen und familiären Kontakte zum Ort, wo sich ihre Familie (Ehegatte und Kinder) aufhält, als stärker erachtet würden als diejenigen zum Arbeitsort, wenn sie in nichtleitender Stellung unselbständig erwerbstätig seien und täglich oder an den Wochenenden (d. h. regelmässig) an den Familienort zurückkehrten. Deshalb unterständen verheiratete Pendler oder Wochenaufenthalter grundsätzlich ausschliesslich der Steuerhoheit desjenigen Kantons, in dem sich ihre Familie aufhalte. Hingegen werde eine überwiegende Beziehung zum Arbeitsort angenommen, wenn sie in leitender Stellung tätig seien oder nicht regelmässig an den Familienort zurückkehrten. Eine leitende Stellung liege vor, wenn die berufliche Tätigkeit den Steuerpflichtigen so beanspruche, dass die familiären und sozialen Beziehungen trotz ein- oder mehrmaliger Rückkehr zur Familie in den Hintergrund träten. Dies sei dann zu vermuten, wenn der Steuerpflichtige eine besondere Verantwortung trage und einem bedeutenden Unternehmen mit zahlreichem Personal vorstehe.

Das Bundesgericht führte weiter aus, dass verheiratete Personen, für die grundsätzlich die Ehegattenbesteuerung gelte (Art. 9 Abs. 1 DBG; Art. 3 Abs. 3 StHG), in der Regel ein gemeinsames Steuerdomizil hätten. Nach dem neuen Eherecht könne allerdings jeder Ehegatte einen eigenen Wohnsitz haben. Schon unter dem alten Eherecht habe der Familienort als sekundäres Steuerdomizil gegolten, sofern am Arbeitsort des Ehemannes das primäre Steuerdomizil begründet worden sei. Das neue Eherecht habe doppelbesteuerungsrechtlich keine grundlegenden Änderungen bewirkt. Der neu eingeführte selbständige Wohnsitz der Ehefrau habe lediglich zur Folge, dass jeder Ehepartner über ein eigenes Hauptsteuerdomizil verfüge. Am jeweiligen Hauptsteuerdomizil jedes Gatten bestehe jedoch gleichzeitig ein sekundäres Steuerdomizil des anderen Ehepartners. Das neue Eherecht führe nicht zu einer getrennten Besteuerung der Ehegatten; vielmehr seien die Grundsätze der Ehegattenbesteuerung zu beachten (Faktorenaddition mit Gesamtsteuersatz). Im interkantonalen Steuerrecht seien Ehegatten insbesondere nicht bereits dann als getrennte Steuersubjekte zu behandeln, wenn sie im Wesentlichen getrennt lebten, sondern nur dann, wenn die Ehe nicht mehr gelebt werde und überdies keine Gemeinschaftlichkeit der Mittel für Wohnung und Unterhalt bestehe, d. h. die Unterstützung des einen an den andern Ehegatten sich in ziffernmässig bestimmten Beiträgen erschöpfe.

Auch mit Blick auf das StHG kam das Bundesgericht nicht zu einer andern Auffassung. Zwar werde in der Lehre teilweise die Meinung vertreten, dass bei nicht regelmässiger Rückkehr am Wohnsitz des andern Ehegatten keine persönliche Zugehörigkeit des abwesenden Gatten mehr gegeben sei, da dort kein Wohnsitz oder Aufenthalt bestehe. Aufgrund des abschliessenden Charakters von Art. 4 StHG sei nach dieser Auffassung auch die Annahme einer wirtschaftlichen Zugehörigkeit ausgeschlossen. Diese Argumentation vermöge indes nicht zu überzeugen. Selbst bei weitgehendem Getrenntleben beruhe die Anknüpfung am Ort der Familienniederlassung nicht in erster Linie auf wirtschaftlichen Gesichtspunkten (wie z. B. der Gemeinschaftlichkeit der Mittel), sondern auf persönlichen Umständen, namentlich auf dem Willen beider Ehepartner zur Fortführung ihrer Gemeinschaft. Die Anknüpfung ergebe sich direkt aus dem Grundsatz der Ehegattenbesteuerung und mithin aus Art. 3 Abs. 3 StHG. Der Begriff des Wohnsitzes in Art. 3 Abs. 2 StHG umfasse den Ort der Familienniederlassung somit sowohl als Hauptsteuerdomizil als auch als sekundäres Steuerdomizil.

Hinsichtlich der Steuerauscheidung erwog das Bundesgericht, dass im Falle einer leitenden Stellung sowie bei getrennten Hauptsteuerdomizilen mit gleichzeiti-

gem Weiterbestehen der ehelichen Gemeinschaft das beiden Eheleuten zufließende Erwerbseinkommen und das ihnen gehörende bewegliche Vermögen (inkl. Erträge) in der Regel quotenmässig, zumeist hälftig auf die beiden beteiligten Kantone aufzuteilen seien. Die hälftige Teilung rechtfertige sich namentlich für weitgehend getrennt lebende Ehegatten, welche die Kosten für Lebensunterhalt und Wohnung indessen aus gemeinsamen Mitteln bestritten. Dieselbe Ausscheidung scheine angemessen, wenn einer der Gatten über kein Erwerbseinkommen verfüge. In der Praxis zum interkantonalen Doppelbesteuerungsrecht werde die Steuerverteilung bei getrennten Hauptsteuerdomizilen manchmal auch so vorgenommen, dass der Wohnsitzkanton jedes Ehegatten das Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit und das bewegliche Vermögen (inkl. Erträge) des auf seinem Gebiet wohnenden Ehegatten zum Gesamtsteuersatz besteuern könne. Diese Art der Besteuerung finde jedoch nur dann Anwendung, wenn jeder Ehegatte den Unterhalt im Wesentlichen aus seinem Einkommen bestreite. Das Bundesgericht liess offen, ob diese Art der Repartition auch bei leitender Stellung in Frage kommt.

Bei der Beurteilung des vorliegenden Sachverhalts verneinte das Bundesgericht zunächst das Vorliegen einer leitenden Stellung von A. aufgrund eines zu geringen Personalbestandes. Es nahm jedoch wegen der nicht regelmässigen Rückkehr nach X. (Kanton Zürich) bzw. dem weitgehenden Getrenntleben der beiden Gatten für A. Bern als Hauptsteuerdomizil an, während B. ihr Hauptsteuerdomizil im Kanton Zürich hatte. Auf Grund der getrennten Hauptsteuerdomizile der Beschwerdeführer nahm das Gericht eine Ausscheidung des Erwerbseinkommens und des beweglichen Vermögens (inkl. Erträge) zwischen den Kantonen Bern und Zürich vor. Weil die Ehegemeinschaft trotz weitgehendem Getrenntleben nach dem Willen der Partner offenbar immer noch bestand, kommen weiterhin der Gesamtsteuersatz und der Verheiratetentarif zur Anwendung. Das Bundesgericht erwog, dass in Anbetracht der besonderen Umstände sich keine hälftige Aufteilung der Steuerhoheit rechtfertigen lasse. Da jeder Ehegatte seinen Unterhalt im Wesentlichen aus dem eigenen Einkommen bestreite, sei nicht quotenmässig aufzuteilen, sondern es seien ausnahmsweise dem Kanton Bern das Erwerbseinkommen von A. sowie sein bewegliches Vermögen (inkl. Erträge) und dem Kanton Zürich das Erwerbseinkommen der Ehefrau und ihr bewegliches Vermögen (inkl. Erträge) zuzuordnen. Der Steueranspruch über

die Liegenschaft (inkl. Erträge) sei dem Kanton Zürich zuzuweisen, weil hier für beide Eheleute ein Spezialsteuerdomizil gegeben sei.

Bemerkungen und Schlussfolgerungen

Das Bundesgericht stellte zu Recht zuerst klar, dass bei vorliegender Konstellation trotz Art. 73 StHG nicht die Verwaltungsgerichtsbeschwerde, sondern weiterhin die staatsrechtliche Beschwerde Anwendung findet, weil die Steuerharmonisierungsbeschwerde gemäss Art. 73 StHG erst gegenüber letztinstanzlichen kantonalen Entscheiden vorgesehen ist.

Wenn das Bundesgericht hierbei beiläufig bemerkte, man könne sich fragen, ob die Verwaltungsgerichtsbeschwerde gemäss Art. 73 StHG nicht auch im Bereich der interkantonalen Doppelbesteuerung zum Tragen kommen könne – namentlich aufgrund der in Art. 3 StHG einheitlich geregelten unbeschränkten Steuerpflicht (insb. Wohnsitzbegriff in Art. 3 Abs. 2 StHG) –, muss zu grosser Zurückhaltung gemahnt werden. Das StHG regelt nämlich eine andere Materie als das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, auch wenn die beiden Rechtsgebiete zum Teil die gleichen Bezeichnungen verwenden. Die Bestimmungen des StHG über die subjektive Steuerpflicht begründen die Steuerpflicht, während den Normen des interkantonalen Doppelbesteuerungsrechts bloss negative Funktion zukommt. Doppelbesteuerungsrecht bildet ausnahmslos reines Schranken- bzw. Zuteilungsrecht. Die äussere Einkleidung der Bestimmungen in einen bestimmten Erlass kann allerdings nicht ausschlaggebend sein, so dass auch das StHG Normen enthalten kann, denen Schrankenfunktion bei interkantonalen Tatbeständen zukommt². Das ist jedoch gerade im Bereich des Art. 3 StHG, der zur Vermeidung von Steuerlücken ganz bewusst auf Überschneidungen der kantonalen Steueransprüche hin konzipiert ist³, nicht der Fall.

Was die Überlegungen zur Kernfrage des vorliegenden Entscheids betrifft, ist dem Bundesgericht zuzustimmen, dass aus dem Vorliegen je eines eigenen Hauptsteuerdomizils der Ehegatten nicht auf eine getrennte Besteuerung der Ehegatten geschlossen werden darf. Auch bei getrenntem Wohnsitz gilt nicht nur die Faktorenaddition, sondern es sind auch die Vorschriften über die Bemessungsgrundlage und das Steuermass (Sozialabzüge und Tarif) für Ehegatten massgebend. Während im Entscheid vom 3. Februar 1995⁴ die Familienbesteuerung noch lediglich an die Gemeinschaftlichkeit der Mittel für

2 S. dazu REICH, N 52 zu Vorbemerkungen zu Art. 1/2 StHG.

3 REICH, N 54 zu Vorbemerkungen zu Art. 1/2 StHG.

4 BGE 121 I 14 = StE 1995 A 24.24.3 Nr. 1.

Wohnung und Lebensunterhalt geknüpft wurde, wird in casu für eine getrennte Besteuerung überdies verlangt, dass die Ehe nicht mehr gelebt werde, die Ehegatten «also den gemeinsamen Haushalt aus den in Art. 137 und Art. 175 ZGB genannten Gründen aufgehoben haben und dauernd getrennt leben» (E 2.4.1).

Hinsichtlich der Problematik der subjektiven Steuerpflicht der Ehegatten im interkantonalen Verhältnis verfolgt das Bundesgericht nun aber eine sehr eigenwillige Strategie, die sich bereits im soeben erwähnten Entscheid, aber auch im Urteil vom 19. April 2002⁵ abgezeichnet hat. Irritierend ist der Umstand, dass sich das Gericht in der Kernfrage nicht auf diese Präjudizien bezieht. Im Entscheid vom 3. Februar 1995⁶ hat es entschieden, dass die in ungetrennter Ehe lebenden Ehegatten mit separatem Wohnsitz in den Kantonen Zürich und Tessin je getrennt ein Hauptsteuerdomizil unterhalten würden, wobei aber der Wohnsitz der Ehefrau im Kanton Tessin für den Ehemann ein Nebensteuerdomizil – vergleichbar der Familienniederlassung – begründe. Die Ehefrau wurde indes am Wohnsitz und Geschäftsort des Ehemanns nicht für steuerpflichtig erklärt. Im anderen Urteil stand dagegen die Kirchensteuerpflicht von Ehegatten im interkantonalen Verhältnis in Frage⁷. Das Ehepaar wohnte im Kanton Thurgau, wobei der konfessionslose Ehemann im Kanton Schaffhausen einer selbständigen Erwerbstätigkeit nachging. Das Bundesgericht entschied, dass die einer Konfession angehörige Ehefrau für die hälftige Kirchensteuer auf den steuerbaren Faktoren des Ehemannes im Kanton Schaffhausen belangt werden könne. Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des einen Partners bestimme sich auch nach dem Einkommen und Vermögen des andern. Die Besteuerung der Ehegatten als Einheit betreffe nicht nur die Bemessungsgrundlage, sondern auch die Steuerpflicht. Insoweit bestehe eine gegenseitige Wechselwirkung. Das gelte sowohl bei beschränkter als auch bei unbeschränkter Steuerpflicht.

In konsequenter Weiterverfolgung dieser Überlegungen der Einwirkung der auf der Ebene der Bemessungsgrundlage und des Steuermasses statuierten Familienbesteuerung auf die subjektive Steuerpflicht der Ehegatten dehnte nun das Bundesgericht im vorliegenden

Entscheid das der Familienniederlassung zugrunde liegende Gedankengut aus und bezog es wechselseitig auf beide Ehegatten, indem am jeweiligen Hauptsteuerdomizil jedes Ehegatten gleichzeitig auch ein sekundäres Steuerdomizil des Ehepartners statuiert wurde.

Dabei bewegt sich das höchste Gericht einmal mehr in den Gefilden freier richterlicher Rechtschöpfung und setzt sich auch in Widerspruch zur recht einhelligen Doktrin. Es gestand zwar zu, dass in der Lehre «teilweise» anders argumentiert werde⁸; eine etwas sorgfältigere Recherche hätte jedoch zu Tage treten lassen, dass es mit seiner Auffassung völlig isoliert dasteht. So vertreten auch Höhn/Mäusli⁹ sowie Reich¹⁰ in Übereinstimmung mit den vom Gericht zitierten Autoren dezidiert die Meinung, dass die Regeln des StHG über die subjektive Steuerpflicht die bundesgerichtliche Rechtsprechung im Bereich der Ehegattenbesteuerung im interkantonalen Verhältnis insofern präzisieren, als dass die Steuerdomizile nun abschliessend bundesrechtlich vorgegeben sind. Es darf kein Nebensteuerdomizil (vergleichbar der früheren Familienniederlassung) mehr angenommen werden, weil es an einer entsprechenden Anknüpfungsnorm im StHG und somit auch in den kantonalen Steuergesetzen fehlt. Es ist vielmehr von zwei Hauptsteuerdomizilen auszugehen. An diese abschliessende Aufzählung der steuerlichen Anknüpfungspunkte im StHG hat sich das Bundesgericht nur schon deshalb zu halten, weil andernfalls Besteuerungslücken auftreten würden, welche sich nicht mit Sinn und Zweck von Art. 127 Abs. 3 BV vereinbaren liessen. Auch Casanova¹¹ und Zweifel¹² sind der Auffassung, dass sich die subjektive Steuerpflicht der Ehegatten seit der Neuordnung der Ehegattenbesteuerung individuell nach den eigenen persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen jedes Ehegatten bestimmt.

Nicht in die Beurteilung einbezogen hat das Bundesgericht überdies seine eigene, im internationalen Verhältnis geäusserte Auffassung zur Auslegung der harmonisierten Bestimmungen zur subjektiven Steuerpflicht. So hatte es in seinem Entscheid vom 11. Mai 2001¹³ klar entschieden, dass trotz ungetrennter Ehe nur derjenige Ehegatte der schweizerischen Steuerpflicht unterworfen sei, welcher die gesetzlichen Voraussetzungen der

5 Entscheid des BGer vom 19. April 2002, StE 2002 A 25 Nr. 9 = StR 2002, 494.

6 BGE 121 I 14 = StE 1995 A 24.24.3 Nr. 1.

7 Dazu: BEHNISCH, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts in den Jahren 2002 und 2003, 517 f.; CASANOVA, Rechtsprechung 2002, 76 ff.; REICH/WALDBURGER, Rechtsprechung im Jahr 2002, 221 ff.

8 Das Bundesgericht zitiert hier LOCHER, Steuerharmonisierung und interkantonales Steuerrecht, 623 ff., sowie BAUER-BALMELLI/NYFFENEGGER, N 4 f. zu Art. 3 StHG.

9 HÖHN/MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, 137 f. und 273 f.

10 REICH, N 55 zu Vorbemerkungen zu Art. 1/2 StHG.

11 CASANOVA, Rechtsprechung 2002, 78.

12 ZWEIFEL, N 20 zu Art. 40 StHG.

13 Entscheid des BGer vom 11. Mai 2001, StE 2001 B 11.3 Nr. 12.

Steuerpflicht erfüllt. Das steht in diametralem Gegensatz zur jetzt geäusserten Auffassung, nach welcher aufgrund des Grundsatzes der Ehegattenbesteuerung von Art. 3 Abs. 3 StHG¹⁴ eine beschränkte Steuerpflicht auch desjenigen Ehepartners gegeben sei, der die Wohnsitz- oder die Aufenthaltskriterien nicht erfüllt. Weshalb soll die subjektive Steuerpflicht der Ehegatten im internationalen Verhältnis bei gleichem Gesetzeswortlaut anders geartet sein als im interkantonalen Verhältnis? Der Grundsatz der Familienbesteuerung gilt unbestreitbar auch im internationalen Verhältnis.

Auch im interkantonalen Verhältnis fragt sich nun, ob die Kantone im Fall von getrennten Hauptsteuerdomizilen trotz Weiterbestehens der ehelichen Gemeinschaft den sich nicht im Kanton aufhaltenden Ehegatten besteuern dürfen, obwohl sie keinen solchen Anknüpfungstatbestand der beschränkten Steuerpflicht in ihrem Gesetz normiert haben. Gemäss den Ausführungen des Bundesgerichts scheint dies in Auslegung von Art. 3 Abs. 2 und 3 StHG und der entsprechenden Bestimmungen in den kantonalen Steuergesetzen möglich zu sein. Der Begriff des Wohnsitzes umfasst ja offenbar den Ort der Familienniederlassung sowohl als Hauptsteuerdomizil als auch als sekundäres Steuerdomizil. Mit Blick auf das im Steuerrecht streng zu handhabende Legalitätsprinzip scheint dies jedoch mehr als bedenklich zu sein. Aus rechtsstaatlicher Sicht drängt sich die Forderung nach einer hinreichend klaren Regelung der subjektiven Steuerpflicht auf. Die Kantone müssten demnach einen solchen Anknüpfungstatbestand ausdrücklich in die Bestimmungen über die subjektive Steuerpflicht einfügen. Weil aber die jetzigen Bestimmungen über die subjektive Steuerpflicht in allen Steuergesetzen hinsichtlich vorliegender Problematik – wie dargelegt – die erforderliche Präzision durchaus aufweisen, ist es vielleicht ratsamer, vor einer Gesetzesrevision einen weiteren Bundesgerichtsentscheid zu dieser Frage abzuwarten.

6 Verdeckte Gewinnausschüttung durch Darlehensgewährung; Dreieckstheorie¹⁵

Sachverhalt

Der – inzwischen verstorbene – C. X. bildete zusammen mit seinen Kindern A. X., D. X. und E. X. die einfache Gesellschaft X. Zur Finanzierung des Umbaus von drei

im Eigentum der Gesellschafter stehenden Mehrfamilienhäusern wurde ein von der Baugenossenschaft Y. der einfachen Gesellschaft X. im Jahr 1989 gewährtes Darlehen erhöht. Dies erfolgte im Wesentlichen fremdfinanziert, indem die Baugenossenschaft Y. unter Bezug einer Bank die Hypothek auf einer anderen Liegenschaft erhöhte. Das Darlehen von 1989 wurde ohne Sicherheiten gewährt, wobei während zehn Jahren auf Zinszahlungen sowie auf Amortisationen verzichtet wurde und die Zinsen während dieser Zeit zum Kapital geschlagen wurden. Mehrheitsbeteiligte der Baugenossenschaft Y. war die Einzelfirma X. Textil, deren damaliger Inhaber C. X. war.

Das Bundesgericht hatte auf mehrere staatsrechtliche Beschwerden und Verwaltungsgerichtsbeschwerden von A. X. und der Erbengemeinschaft X.¹⁶ hin zu beurteilen, ob die Darlehensgewährung zur Baukreditfinanzierung dem Drittvergleich standhalte oder als geldwerte Leistung der Baugenossenschaft Y. zu betrachten sei und wer gegebenenfalls als durch die geldwerte Leistung begünstigt erscheine bzw. wem steuerbares Einkommen aufzurechnen sei.

Rechtliche Beurteilung durch das Bundesgericht

Das Bundesgericht stellte zunächst allgemeine Erwägungen zu den geldwerten Vorteilen aus Beteiligungen im Sinne von Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG an. Diese Bestimmung entspreche weitgehend Art. 21 Abs. 1 lit. c BdBSt. Zu den steuerbaren geldwerten Vorteilen würden unter anderem auch die in Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG bei der Unternehmensbesteuerung ausdrücklich erwähnten so genannten verdeckten Gewinnausschüttungen zählen. Dabei handle es sich um Leistungen der Gesellschaft an den Inhaber von Beteiligungsrechten, denen keine oder keine genügenden Gegenleistungen gegenüberstehen und die einem an der Gesellschaft nicht beteiligten Dritten nicht oder in wesentlich geringerem Umfang erbracht worden wären. Dazu sei ein Drittvergleich anzustellen, bei welchem in jedem Einzelfall alle konkreten Umstände des zwischen der Gesellschaft und dem Anteilseigner abgeschlossenen Geschäfts zu berücksichtigen seien. Es müsse davon ausgehend abgeklärt werden, ob das Geschäft in gleicher Weise auch mit einem mit der Gesellschaft nicht verbundenen Dritten abgeschlossen worden wäre. Voraussetzung für die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung sei überdies, dass sich der Leistungserbringer des Charakters der Leistung bewusst sei.

14 Art. 9 Abs. 1 DBG.

15 Entscheid des BGer vom 13. August 2004, StE 2004 B 24.4. Nr. 71.

16 Im vorliegenden Verfahren waren A. X. und seine Ehefrau Beschwerdeführer.

Zuwendungen der Gesellschaft an einen Dritten seien ebenfalls als geldwerte Vorteile dem Beteiligungsinhaber als steuerbares Einkommen zuzurechnen, sofern die Zuwendung ihren Grund in erster Linie darin habe, dass der Dritte dem Beteiligungsinhaber nahestehende. Auch bei dieser Konstellation sei aufgrund eines Drittvergleichs zu untersuchen, ob die Leistung an die nahestehende Person so nicht erbracht worden wäre, wenn der Leistungsempfänger dem Anteilsinhaber nicht nahestehen würde. Grundsätzlich sei eine in diesem Sinne ungewöhnliche Leistung steuerrechtlich dem Beteiligungsinhaber unabhängig davon zuzurechnen, ob es sich beim Nahestehenden um eine natürliche oder um eine juristische Person handle.

Solche geldwerten Vorteile resultierten auch aus Darlehen einer Gesellschaft an einen Teilhaber, wenn die Gesellschaft das betreffende Darlehen nur aus dem Grund oder nur deshalb in einer bestimmten Höhe gewähre, weil der Darlehensnehmer Anteilsinhaber sei. Ob und in welchem Umfang ein Darlehen an einen Beteiligten als geldwerte Leistung erscheine, bestimme sich auch in dieser Konstellation aufgrund eines Drittvergleichs. Bei diesem Vergleich seien in jedem Einzelfall ausgehend von dem zwischen der Gesellschaft und dem Beteiligten abgeschlossenen Vertrag alle konkreten Umstände zu berücksichtigen.

In der Folge prüfte das Bundesgericht, ob die Darlehensgewährung der Baugenossenschaft Y. an die einfache Gesellschaft X. einen geldwerten Vorteil aus Beteiligungen im Sinne von Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG darstelle. Es erwog, dass die Einräumung des Darlehens dem Drittvergleich nicht standhalte. Die Baugenossenschaft Y. habe nicht nur das Ausfallrisiko übernommen, sondern sei dafür ungewöhnliche, die Darlehensnehmerin begünstigende Bedingungen eingegangen. Unüblich erschienen dabei insbesondere die Kapitalisierung der Schuldzinsen und die Darlehensgewährung ohne andere Sicherheit als die persönliche Haftung der Gesellschafter. Die finanziellen Verhältnisse der verschiedenen Gesellschaften wie auch von C. X. bzw. deren vorhandene Vermögen und Geschäftsergebnisse bildeten für sich allein keine hinreichende Sicherheit für das gewährte

Darlehen. Auch die weitere Voraussetzung einer verdeckten Gewinnausschüttung, nämlich dass sich der Leistungserbringer des Charakters der Leistung bewusst sei, sei vorliegend offensichtlich erfüllt, da C. X. bei der Baugenossenschaft Y. bzw. bei der Einzelfirma X. Textil – der Mehrheitsbeteiligten – aktiv und federführend gewesen sei.

Ob die Baugenossenschaft Y. die Darlehenssumme durch die Konsolidierung wieder zurückerhalten und deshalb keine Entreicherung stattgefunden habe, wie die Beschwerdeführer geltend machten, könne dahingestellt bleiben, weil dies jedenfalls erst nach Beendigung des Umbaus stattgefunden habe, als der Wert der Liegenschaften sich erhöht und wieder genügend Sicherheit für die Hypothekarschulden geboten habe. So oder so sei der einfachen Gesellschaft X. durch die unüblichen Darlehensbedingungen und durch das damit verbundene, erhöhte Risiko ein finanzieller Vorteil gewährt worden, der nicht durch entsprechende Gegenleistungen abgedeckt gewesen sei.

Hinsichtlich der Frage der steuerlichen Zurechnung der geldwerten Leistung bezog sich das Bundesgericht auf die Dreieckstheorie¹⁷. Danach könne eine geldwerte Leistung an einen nahestehenden Dritten nur über den Gesellschafter fließen, so dass auch die geldwerte Leistung an eine nahestehende natürliche Person Einkommenssteuerrechtlich beim Gesellschafter zu erfassen und die Leistung bei der nahestehenden Person steuerlich als Schenkung oder vergleichbare Vermögensübertragung zu behandeln sei. Es sei fraglich, ob an dem von der Vorinstanz herangezogenen und im Schrifttum kritisierten Entscheid¹⁸ festzuhalten sei¹⁹. Das könne jedoch offen bleiben, unterscheide sich doch der vorliegende Fall von der damals beurteilten Sachlage. In jenem Fall hätten die geldwerten Leistungen in übersetzten Spesenentschädigungen an die beiden Söhne des Hauptaktionärs bestanden, die bei der leistenden Gesellschaft als Arbeitnehmer angestellt gewesen seien. Im vorliegenden Fall komme als begünstigter Teilhaber einzig C. X. in Frage, der auch Inhaber der Einzelfirma X. Textil (Hauptgenossenschafterin der Baugenossenschaft Y.) gewesen sei. Das von der Vorinstanz angeru-

17 Auch die Vorinstanz wies auf die Dreieckstheorie hin, rechne die als steuerbar beurteilten geldwerten Leistungen indessen den vier Gesellschaftern der einfachen Gesellschaft X. anteilmässig als Einkommen an. Zur Begründung wird ausgeführt, zwischen der Baugenossenschaft Y. als Darlehensgeberin und der einfachen Gesellschaft X. als Darlehensnehmerin habe seit 1989 eine geschäftliche Beziehung bestanden. Die beiden Gesellschaften seien in einem eigentlichen wirtschaftlichen Austauschverhältnis gestanden. Das Bundesgericht habe entschieden, dass eine Gesellschaft auch an rechtlich und wirtschaftlich nicht an ihr beteiligte Dritte freiwillige Leistungen erbringen könne, welche von diesen sel-

ber als Einkommen zu versteuern seien (vgl. Entscheid des BGer vom 22. Oktober 1992, StE 1993 B 24.4 Nr. 33 E 4 = ASA 63, 150 ff.), weshalb die anteilmässige Aufteilung der steuerbaren geldwerten Leistungen auf die Gesellschafter dem vorliegenden Fall am besten entspreche.

18 S. Fn 17.

19 Hier verweist das Bundesgericht auf BEHNISCH/HEUBERGER, Die Rechtsprechung des Bundesgerichts zur Dreieckstheorie im Zickzackkurs, und MONTAVON, La réintégration dans le bénéfice annuel des dividendes occultes, 144 ff.

fene wirtschaftliche Austauschverhältnis habe somit einzig im Hinblick auf C. X. bestanden. Seine Kinder, die in keinem unmittelbaren Vertragsverhältnis zur Baugenossenschaft Y. standen, hätten davon zwar auch profitiert, aber nicht als Begünstigte der verdeckten Gewinnausschüttung, sondern lediglich im Innenverhältnis der einfachen Gesellschaft X. Ob dies als Schenkung oder als Vertragsverhältnis zwischen dem Vater und seinen Kindern mit allfälliger, allerdings soweit ersichtlich unbekannter, Gegenleistung oder als Einlage des Vaters zu beurteilen wäre, könne offen bleiben. Der fragliche geldwerte Vorteil sei einzig bei C. X. angefallen und müsse deshalb bei diesem bzw. seiner Erbengemeinschaft vollumfänglich steuerlich aufgerechnet werden. Dies führe im Übrigen zu einer entsprechenden Entlastung im Parallelverfahren.

Bemerkungen und Schlussfolgerungen

Hinsichtlich der Problematik der verdeckten Gewinnausschüttung durch Darlehensgewährung halten sich die Erwägungen des Bundesgerichts im Rahmen bewährter Lehre und Praxis. Angemerkt sei hier lediglich, dass die wiedergegebene und üblicherweise verwendete Definition der verdeckten Gewinnausschüttung unvollständig ist. Die Umschreibung einer verdeckten Gewinnausschüttung darf sich nicht mit der Feststellung begnügen, es handle sich um Leistungen der Gesellschaft an den Inhaber von Beteiligungsrechten, denen keine oder keine genügenden Gegenleistungen gegenüberstehen und die einem an der Gesellschaft nicht beteiligten Dritten nicht oder in wesentlich geringerem Umfang erbracht worden wären²⁰. Eine solche Umschreibung trifft auch für die offenen Gewinnausschüttungen zu und ist deshalb dahingehend zu ergänzen, dass die verdeckten Gewinnausschüttungen nicht ordnungsgemäss als Gewinnverwendung verbucht werden. Das der verdeckten Leistung zu Grunde liegende Rechtsgeschäft wird zu Konditionen abgeschlossen, wie sie unter Dritten nicht vereinbart würden.

Massstab bei der Beurteilung des Vorliegens einer verdeckten Gewinnausschüttung ist – wie das Bundesge-

richt zu Recht hervorhob – der Drittvergleich. In casu wird aufgrund der Sachverhaltsschilderung rasch einmal klar, dass die Darlehensgewährung nicht einem üblichen Geschäftsgebaren entsprach und eine bewusste Vorteilszuwendung beinhaltete. Dabei ist dem Bundesgericht durchaus zuzustimmen, dass es bei der Frage des Vorliegens eines geldwerten Vorteils auf Seiten des Empfängers nicht darauf ankommen könne, ob das Darlehen schliesslich dennoch zurückbezahlt worden sei. Massgebend für die Beurteilung, ob bei einer Darlehensgewährung an die Beteiligten oder an nahestehende Personen die Voraussetzungen einer verdeckten Gewinnausschüttung gegeben sind, ist einzig der Zeitpunkt der Einräumung des Darlehens²¹. Eine nachträgliche Veränderung der wirtschaftlichen Verhältnisse vermag die erfolgte Gewinnausschüttung nicht rückgängig zu machen. Steuerrechtlich bildet eine in späteren Steuerperioden erfolgende Tilgung eines simulierten Darlehens eine (verdeckte) Kapitaleinlage.

Von grossem Interesse ist vorliegender Entscheid vor allem wegen seiner Ausführungen zur Dreieckstheorie. Das Bundesgericht begann seine entsprechenden Erörterungen mit einem Bekenntnis zur Dreieckstheorie²², wonach verdeckte Gewinnausschüttungen an eine nahestehende natürliche Person nicht gemäss der Direktbegünstigtentheorie zu Einkommen beim Empfänger führen, sondern einkommenssteuerrechtlich beim Aktionär als geldwerte Leistung zu besteuern sind²³. Beim tatsächlichen Leistungsempfänger stellt die Zuwendung eine Schenkung oder eine damit vergleichbare Vermögensübertragung dar.

Diese Überlegungen gelten wohlverstanden lediglich dann vorbehaltlos, wenn die verdeckten Leistungen an nicht beteiligte natürliche Personen fliessen. Ist eine vom gleichen Aktionär beherrschte juristische Person Empfängerin der verdeckten Gewinnausschüttung, gilt in der Verwaltungspraxis und in der Doktrin im Geschäftsvermögensbereich bzw. im System der bilanzsteuerrechtlichen Gewinnermittlung nicht diese klassische, sondern die so genannte modifizierte Dreieckstheorie. Wenn sowohl die Beteiligungsrechte an der

20 So z.B. auch Entscheid des BGer vom 3. Februar 1995, StE 1996 B 24.4 Nr. 39 E 2b.

21 Vgl. auch Entscheid des BGer vom 3. Februar 1995, StE 1996 B 24.4 Nr. 39 E 5.

22 Das Bundesgericht verwies zum einen auf seinen Entscheid vom 22. Oktober 1992 (StE 1993 B 24.4 Nr. 33 E 4 = ASA 63 (1994/95), 150 ff.) und zum andern auf folgende Literaturstellen: BEHNISCH/HEUBERGER, Die Rechtsprechung des Bundesgerichts zur Dreieckstheorie im Zickzackkurs; HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht, Bd. II, 45; REICH, N 52 ff. zu Art. 20 DBG. Ergänzend sei auch auf SCHÄRRER, Von Kapitaleinlagen und Gewinnausschüttungen und deren Behandlung bei der Aktien-

gesellschaft und beim Aktionär, 288 ff., und auf BAUER-BALMELLI, Änderungen in der Anwendung von Dreiecks- und Direktbegünstigtentheorie, 59 f., hingewiesen.

23 Bereits im Entscheid des BGer vom 30. April 2002 (StE 2002 B 24.4 Nr. 67) bekannte sich das höchste Gericht bei den von natürlichen Personen beherrschten Gesellschaften klar zur Dreieckstheorie, allerdings ohne diesen Terminus zu verwenden (dazu: BEHNISCH, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts in den Jahren 2002 und 2003, 450 f.; REICH/WALDBURGER, Rechtsprechung im Jahr 2002 (2. Teil), 302 ff.; SIMONEK, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 2002. Direkte Bundessteuer, 9 f.).

leistenden als auch diejenigen an der begünstigten Gesellschaft Geschäftsvermögen beim Inhaber der Beteiligungsrechte bilden, wird im Sinn dieser modifizierten Dreieckstheorie von einer Aufrechnung beim Aktionär abgesehen, wenn die geldwerte Leistung keinen Abschreibungsbedarf verursacht und auch tatsächlich keine Abschreibung der Beteiligung an der leistenden Gesellschaft vorgenommen worden ist²⁴.

Da der geldwerte Vorteil in casu an eine dem Inhaber der Genossenschaftsrechte nahestehende natürliche Person bzw. Personengesamtheit ohne juristische Persönlichkeit geflossen ist, hat sich das Bundesgericht zu Recht nicht mit der modifizierten Dreieckstheorie auseinandergesetzt. Hingegen musste es sich mit seinem «Appenzeller Entscheid» vom 22. Oktober 1992 befassen, wo verdeckte Gewinnausschüttungen in der Form von übersetzten Spesenvergütungen an die in der Gesellschaft angestellten Söhne des Hauptaktionärs geflossen waren. Damals hatte es die Leistungen wegen ihrer Nähe zum Arbeitsverhältnis unmittelbar bei den Söhnen aufgerechnet, ohne den Vater einkommenssteuerrechtlich einzubeziehen²⁵. Es war mithin der Direktbegünstigtentheorie gefolgt. Ob dies richtig war, liess das Bundesgericht offen; es wollte sich nicht näher mit der damaligen Begründung auseinandersetzen, weil es sich nach seiner Auffassung um einen andern Sachverhalt gehandelt habe. In casu komme als Begünstigter einzig der Vater in Frage, der auch Inhaber der Einzelfirma X. Textil – der Hauptgenossenschafterin der Baugenossenschaft Y. – gewesen sei. Seine Kinder hätten zwar ebenfalls von der Leistung profitiert; sie seien indes in keinem unmittelbaren Vertragsverhältnis zur Baugenossenschaft Y. gestanden. Dies trifft zwar zu, kann steuerrechtlich jedoch nicht ausschlaggebend sein. Dem Arbeitsvertragsverhältnis im Appenzeller Fall könnte nur dann Bedeutung zugemessen werden, wenn die Leistungen als verdeckter Lohn gewürdigt worden wären. Das war jedoch gerade nicht der Fall, sondern sie wurden als verdeckte Gewinnausschüttungen qualifiziert, weshalb auch damals der Weg über den Aktionär hätte beschritten werden sollen.

Dass verdeckte Vorteilszuwendungen an nahestehende natürliche Personen ausnahmslos zu Einkommenssteuerfolgen beim Aktionär der leistenden Gesellschaft führen, ist somit auch dem Bundesgericht noch nicht mit letzter Klarheit bewusst. Umso mehr erstaunt es, wenn

nun eben dieses Gericht dazu übergeht, bei Nichtdeklaration solcher Dreiecksleistungen Steuerbussen auszufällen. Kürzlich entschied es, dass sich ein Aktionär, der in seiner Steuererklärung ein ungesichertes, zeitlich unbefristetes und zinsloses Darlehen zwischen von ihm gehaltenen Aktiengesellschaften nicht als Einkommen deklariert hat, der Steuerhinterziehung schuldig gemacht habe. Obwohl die verdeckte Gewinnausschüttung an eine juristische Person geleistet wurde, wo die Rechtslage wegen der modifizierten Dreieckstheorie – wie die Vorinstanz zu Recht zu Gunsten des Pflichtigen geltend gemacht hat – noch einiges komplexer ist als bei Zuwendungen an natürliche Personen, befand das höchste Gericht, dass es einer besonnenen und umsichtig handelnden Person durchaus entsprochen hätte, in der Steuererklärung zumindest einen entsprechenden Hinweis anzubringen²⁶.

Abschliessend sei darauf hingewiesen, dass das Bundesgericht seine Erwägungen im vorliegenden Fall etwas vorschnell abgeschlossen hat, indem es festhielt, die Frage, wie der wirtschaftliche Vorteil, den die Beschwerdeführer durch die Darlehensgewährung erhalten haben, zu qualifizieren sei («ob dies als Schenkung oder als Vertragsverhältnis zwischen dem Vater und seinen Kindern mit allfälliger, allerdings soweit ersichtlich unbekannter Gegenleistung oder als Einlage des Vaters zu beurteilen wäre» [E 5.3]), könne offen bleiben. Zwar kann beim beurteilten Sachverhalt durchaus vermutet werden, dass der Vater den Kindern den fraglichen geldwerten Vorteil schenkungshalber hat zukommen lassen; denkbar wäre aber auch ein anderer Rechtsgrund, wie dies das Bundesgericht selbst vermerkte. Hätte die einfache Gesellschaft ihrerseits Gegenleistungen erbracht, so wäre die gewährte Zuwendung nicht einfach deshalb einkommenssteuerfrei, weil sie nach der Dreieckstheorie zunächst beim Vater zu besteuern ist. So ist es irreführend, dass das Bundesgericht erwog, «jedenfalls (sei) der fragliche geldwerte Vorteil einzig bei C. X. angefallen und (dürfe) nicht den Beschwerdeführern steuerlich zugerechnet werden» (E 5.3).

24 REICH, Verdeckte Vorteilszuwendungen zwischen verbundenen Unternehmen, 635ff.; KS Nr.5 der ESTV vom 1. Juni 2004, Ziff. 4.3.2.12 und 4.5.2.16. Neuerdings wird die modifizierte Dreieckstheorie von der ESTV sogar im Privatvermögensbereich vertreten (KS Nr.5 vom 1. Juni 2004, Ziff. 4.3.3.3).

25 Entscheid des BGer vom 22. Oktober 1992, StE 1993 B 24.4 Nr. 33 E 4b = ASA 63, 152.

26 Entscheid des BGer vom 21. April 2005, 2A.583/2004.

7 Aktienrechtswidriger Erwerb eigener Aktien²⁷

Sachverhalt

Die X.-AG ist eine schweizerische Aktiengesellschaft. Sie verfügt über ein Grundkapital von Fr. 50 000, eingeteilt in 50 Aktien à Fr.1000. Mit Kaufvertrag vom 11.Dezember 1998 veräusserten die bisherigen Aktionäre der X.-AG sämtliche Aktien an verschiedene Erwerber. Dabei wurden 10 Aktien (20% des Grundkapitals ausmachend) von der X.-AG zu einem Kaufpreis von Fr. 840 000 selbst übernommen. Knapp einen Monat später, am 5.Januar 1999, veräusserte die X.-AG 5 ihrer (eigenen) Aktien zum gleichen Preis, zu dem sie diese erworben hatte (Fr. 420 000), an einen der Aktionäre, der bereits am 11.Dezember 1998 als Käufer aufgetreten war. Der vorübergehende Erwerb der 5 eigenen Aktien wurde damit begründet, dass der Käufer zur Tilgung eines Teils des Kaufpreises für die Aktien eine in Miteigentum stehende Liegenschaft in die X.-AG einbringen wollte und für diese Transaktion zuerst die Zustimmung des Miteigentümers einholen musste. Die X.-AG habe deshalb für kurze Zeit die Finanzierung übernommen.

Die ESTV qualifizierte den Erwerb von 5 Aktien, d. h. den 10% des Grundkapitals überschreitenden Teil der durch die X.-AG erworbenen Aktien als direkte Teilliquidation iSv Art.4a Abs.1 VStG und verfügte, dass eine zu überwälzende Verrechnungssteuer von Fr.142 250 geschuldet sei. Der gegen diese Verfügung ergangene abschlägige Einspracheentscheid der ESTV wurde bei der Eidg. Steuerrekurskommission angefochten. Das Gericht bestätigte den Einspracheentscheid²⁸.

Rechtliche Beurteilung durch die Eidg. Steuerrekurskommission

Die Eidg. Steuerrekurskommission hat entschieden, dass aufgrund des Wortlauts des vorliegend anwendbaren Art.4a Abs.1 Satz 2 VStG, der explizit auf Art.659 OR verweist, für die Frage des Vorliegens einer steuerrechtlichen Teilliquidation ausschliesslich auf das Zivilrecht abzustellen sei. Wertungsdisparitäten zwischen

Zivil- und Steuerrecht liessen sich nicht rechtfertigen. Auf die Entstehungsgeschichte von Art.4a VStG wurde nicht Bezug genommen.

In der Folge prüfte das Gericht, ob im vorliegenden Sachverhalt zivilrechtlich ein Erwerb durch die X.-AG gegeben sei und übernahm dabei die von Peter Böckli²⁹ aufgestellten Kriterien. Demgemäss liege ein Erwerb iSv Art.659 OR dann nicht vor, wenn die Weiterveräusserung rechtlich und tatsächlich in vernünftigen Rahmen abgesichert sei. In diesem Fall würden sich die Forderung gegen den Aktienkäufer auf Geld und die Verpflichtung gegenüber dem Verkäufer auf Zahlung von Geld ausgleichen, und deshalb sei kein verwendbares Eigenkapital tangiert.

Aufgrund dieser Überlegungen stellte die Eidg. Steuerrekurskommission fest, dass dann nicht von einer Teilliquidation ausgegangen werden könne, wenn zwar eine Gesellschaft für kurze Zeit mehr als die gemäss Art.659 OR zulässigen eigenen Aktien in ihrem Portefeuille halte, dies jedoch in der Rolle eines Intermediärs tue, wobei die Weiterveräusserung rechtlich und faktisch abgesichert sei und damit keine Entreichung der erwerbenden Gesellschaft eintrete. Andernfalls liege eine Teilliquidation iSv Art.4a VStG vor.

Das Gericht wies sodann die Einrede der X.-AG, sie habe die 5 Aktien nur treuhänderisch erworben, zurück, und zwar mit der Begründung, das Bestehen eines Treuhandverhältnisses bedürfe eines eindeutigen Nachweises, und ein solcher fehle im zu beurteilenden Fall.

Im Weiteren wurde festgestellt, dass die Weiterveräusserung im Zeitpunkt des Kaufs noch nicht rechtlich abgesichert gewesen sei, weil zum einen noch nicht klar gewesen sei, wem die X.-AG in der Folge die Aktien weiterveräussern könne, und zum anderen der nachmalige Käufer zuerst das Einverständnis für das Einbringen der Liegenschaft zum Zweck der Kaufpreistilgung habe einholen müssen. Im Kaufzeitpunkt habe deshalb das Risiko bestanden, dass die X.-AG die erworbenen 5 Aktien nicht würde weiter veräussern und deshalb durch den Kauf hätte entreichert werden können. Deshalb sei der Kauf der eigenen Aktien als Erwerb iSv

27 Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 25.November 2004, SRK 2003-155. Das Bundesgericht hat mit Entscheid vom 27.Oktober 2005 die gegen den hier besprochenen Entscheid der Eidg. Steuerrekurskommission erhobene Verwaltungsgerichtsbeschwerde abgewiesen (2A.9/2005). Dieser Entscheid wurde am 10.November 2005 und damit nach Redaktionsschluss auf den Website des Bundesgerichts aufgeschaltet. Er konnte deshalb nicht mehr umfassend eingearbeitet werden. Immerhin muss darauf hingewiesen werden, dass es das Bundesgericht offen gelassen hat, ob die Auffassung der Steuerrekurskommission (wonach die von Peter Böckli geäusserte Position zum aktien-

rechtlichen Erwerb auch steuerrechtlich massgeblich sei; s. Fn 29, unten) zutrefte oder ob jeder Kauf auch einen Erwerb iSv Art.4a Abs.1 Satz 2 VStG bedeute (unabhängig davon, ob die Weiterveräusserung im Zeitpunkt des Kaufs rechtlich und tatsächlich abgesichert sei).

28 Bezüglich einer Teilfrage (Zeitpunkt des Beginns der Frist für den Lauf des Verzugszinses) wurde die Einsprache gutgeheissen; dieser Aspekt des Entscheids bleibt nachfolgend ausgeklammert.

29 BÖCKLI, Aktienrecht, 482f. (N 262f.).

Art. 659 OR bzw. Art. 4a VStG zu qualifizieren. Die Berechnung der Verrechnungssteuer war nicht strittig, so dass der Einsprachentscheid der ESTV bestätigt wurde.

Bemerkungen und Schlussfolgerungen

Das KS der ESTV³⁰ äussert sich nicht näher dazu, was unter einem Erwerb iSv Art. 4a VStG zu verstehen ist. Implizite wird dort wohl davon ausgegangen, dass u. a. jedes Kaufgeschäft auch einen verrechnungssteuerlich relevanten Erwerb darstellt. Diesbezüglich stellt der hier zu besprechende Entscheid klar, dass nicht jeder zivilrechtliche Eigentumsübergang auf die Gesellschaft auch einen die Verrechnungssteuer auslösenden Tatbestand darstellt. Namentlich der treuhänderische Erwerb bleibt steuerlich unbeachtlich. Das Treuhandverhältnis muss jedoch eindeutig nachgewiesen werden. Sodann liegt nach dieser Rechtsprechung dann kein steuerlich relevanter Erwerb vor, wenn bereits im Zeitpunkt des Erwerbs der eigenen Aktien deren Wiederveräusserung rechtlich und faktisch abgesichert ist. Die Eidg. Steuerrekurskommission hat damit das Erfordernis, dass durch den Rückkauf über die im OR gesetzten Grenzen hinaus keine Entreichung der Gesellschaft vorliegen darf, damit von einer Teilliquidation abgesehen werden kann, strikt nach den zivilrechtlichen Kriterien beurteilt³¹. Dieses Auslegungsergebnis hat das Gericht dem Wortlaut von Art. 4a Satz 2 VStG, der auf den Rahmen von Art. 659 OR verweist, entnommen. – Dieses Auslegungsergebnis ist sicherlich vertretbar, jedoch aus der Sicht der Autoren nicht zwingend.

Massgeblich für die Entscheidung der Eidg. Steuerrekurskommission ist nämlich deren These, wonach aufgrund der expliziten Verweisung in Art. 4a VStG auf Art. 659 OR der Begriff des Erwerbs analog dem Zivilrecht anzuwenden sei, und dass sich «Wertungsdisparitäten nicht rechtfertigen» (E 2 c dd) liessen. Diese These muss u. E. kritisch hinterfragt werden.

Der Entstehungsgeschichte von Art. 4a VStG kann entnommen werden, dass es der Wille des Gesetzgebers war, einen engen Konnex zwischen Zivil- und Steuer-

recht herzustellen. Der Botschaft des Bundesrates kann keine Begründung für die These, wonach bei einem Erwerb über die zivilrechtlich festgelegten Beteiligungsgrenzen hinaus in jedem Fall eine Teilliquidation vorliegen soll, entnommen werden. Es wird dort lediglich allgemein ausgeführt, dass eine Teilliquidation auch verkappt durchgeführt werden könne, indem die erwerbende Gesellschaft es unterlasse, das nominelle Aktienkapital auf den in Wirklichkeit reduzierten Stand herabzusetzen³². Die Notwendigkeit einer gesetzlichen Grundlage für die steuerliche Behandlung des Erwerbs eigener Aktien wird damit begründet, dass jeder Erwerb von eigenen Aktien eine Entreichung der AG bewirke³³. Weshalb die offenbar entscheidende Frage, ob eine Entreichung der AG tatsächlich eingetreten sei, von der Frage abhängen soll, ob der Erwerb handelsrechtlich zulässig war oder nicht, bleibt offen. Dies kann damit zusammenhängen, dass es tatsächlich schwierig ist, hier eine Begründung zu geben. Insbesondere der hier vom Gericht zu beurteilende Sachverhalt macht dies deutlich; es war offenbar von Anfang an klar, dass die X.-AG die Aktien nur vorübergehend halten sollte, und die Haltefrist betrug denn auch weniger als einen Monat. Im Zeitpunkt der steuerlichen Würdigung des Sachverhalts durch die Steuerbehörden und das Gericht war klar, dass die X.-AG nicht nachhaltig entreichert war. Dies, obwohl sie – ohne dass die Voraussetzungen von Art. 659 Abs. 2 OR erfüllt waren – kurzfristig 20% der Aktien im Eigentum hatte und noch keine rechtliche Absicherung des Wiederverkaufs vorlag.

In der parlamentarischen Beratung von Art. 4a VStG wurde Satz 2 von Abs. 1 dieser Bestimmung im Nationalrat nicht thematisiert; im Ständerat hingegen wurde ein Antrag gestellt, Satz 2 von Art. 4a Abs. 1 VStG zu streichen – und zwar mit der Begründung, die Verweisung auf Art. 659 OR sei unnötig, weil ja bereits der erste Satz den Tatbestand der Teilliquidation genügend klar umschreibe³⁴. Diesem Argument hielt der Vorsteher des Eidg. Finanzdepartements entgegen³⁵, es sollte nicht steuerlich etwas begünstigt werden, das weder

30 KS Nr. 5 vom 19. August 1999 betreffend Reform Unternehmenssteuer 1997 – Neuregelung des Erwerbs eigener Beteiligungsrechte, ASA 68 (1999/2000), 300 ff.

31 In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass teilweise – entgegen der vom Gericht herangezogenen Auffassung von BÖCKLI, 482 f. (N 262 f.) – davon ausgegangen wird, dass auch ein Erwerb mit wahrscheinlicher Weiterveräusserung ein Erwerb im Sinne von Art. 659 OR ist (in diesem Sinne GIGER, ST 1998, 48).

32 Botschaft vom 26. März 1997 über die Reform der Unternehmensbesteuerung 1997, BBl 1997 1164 ff., 1197 f.

33 Botschaft vom 26. März 1997 über die Reform der Unternehmensbesteuerung 1997, BBl 1997 1164 ff., 1198.

34 Votum KÜCHLER, AB Ständerat vom 30. September 1997, 845.

35 Auch der Kommissionspräsident meldete sich zu Wort und berichtete, dass die Kommission den ihr bekannten Antrag auf Streichung von Art. 4a Abs. 1 Satz 2 VStG nicht aufgenommen habe, denn «wer in Missachtung des OR mehr als 10 oder 20% eigene Aktien zurücknimmt, sollte nicht durch eine Spezialregelung von der Verrechnungssteuer wieder ausgenommen werden, sondern dann soll der Tatbestand der Teilliquidation zum Zuge kommen.» Vgl. Votum SCHÜLE, AB Ständerat vom 30. September 1997, 845.

wünschenswert noch richtig, sondern «eigentlich illegal»³⁶ sei. Der Streichungsantrag wurde nach diesem Votum deutlich abgelehnt³⁷. Der Wille des Gesetzgebers – zumindest was den Ständerat betrifft – erscheint damit eindeutig.

Ob allerdings die Grundlage für die parlamentarische Entscheidung solide genug war, muss bezweifelt werden, nachdem einerseits die Botschaft des Bundesrats, wie erwähnt, keine Begründung für Art. 4a Abs. 1 Satz 2 VStG enthält, und andererseits in der Beratung im Ständerat die Meinung herrschte, mit diesem Normteil werde verhindert, dass steuerlich ein Sachverhalt begünstigt werde, der «eigentlich illegal» sei.

In Tat und Wahrheit geht es nämlich nicht um eine Begünstigung, die ohne Art. 4a Abs. 1 Satz 2 VStG eingetreten wäre, sondern es wird hier – entgegen dem Sinn des Instituts der Teilliquidation, der darin liegt, dann steuerlich einzugreifen, wenn die Gesellschaft durch den Erwerb entreichert wird – eine Teilliquidationsfiktion aufgestellt. Gemäss Böckli, auf den sich die Eidg. Steuerrekurskommission beruft, würde beim vorliegenden Sachverhalt infolge des Überschreitens der Beteiligungshöhe von 10 % ein nichtiges Rechtsgeschäft vorliegen, weil davon auszugehen ist, dass sowohl die Verkäufer als auch die Gesellschaftsorgane gewusst haben, dass durch den Verkauf von 20 % der Aktien an die X.-AG die zivilrechtliche Schranke überschritten war³⁸. Der Steuergesetzgeber hat also (auch) bei nichtigen Rechtsgeschäften die Verrechnungssteuerpflicht angeordnet. Ob er sich dessen bewusst war, muss aufgrund der Materialien ernsthaft bezweifelt werden.

Auch wenn aufgrund der Materialien ein gesetzgeberischer Irrtum nicht ausgeschlossen werden kann, treten die Autoren angesichts des Wortlauts von Art. 4a VStG nicht dafür ein, dass diese Bestimmung teleologisch zu reduzieren und nur auf Fälle anzuwenden sei, bei denen ein zivilrechtlich gültiges Rechtsgeschäft zustande gekommen ist.

Hingegen scheint es zulässig, zwar «den Rahmen von OR 659» gemäss Art. 4a Abs. 1 VStG strikte zivilrechtlich zu verstehen, jedoch bei der Auslegung des Be-

griffs des Erwerbs auch steuerrechtliche Wertungen einfließen zu lassen und damit – anders als dies die Eidg. Steuerrekurskommission getan hat – in einem engen Rahmen Wertungsdifferenzen zwischen Zivil- und Steuerrecht zu schaffen. In einem Fall wie dem zu beurteilenden hätte das Gericht nicht gegen das Gesetz verstossen, wenn es auf das Erfordernis der rechtlichen Absicherung des Wiederverkaufs im Zeitpunkt des Kaufs verzichtet und dem Umstand, dass die fraglichen Aktien von der X.-AG während weniger als eines Monats gehalten und zum gleichen Preis wieder veräussert worden sind – wodurch sich gezeigt hat, dass die Gesellschaft in keinem Zeitpunkt tatsächlich entreichert war –, Beachtung geschenkt hätte und deshalb davon ausgegangen wäre, dass kein Erwerb iSv Art. 4a Abs. 1 Satz 2 VStG und damit auch kein die Verrechnungssteuer auslösender Tatbestand gegeben war. Der Einbezug der Frage, ob eine Entreichung stattgefunden hat, erscheint auch deshalb zulässig, weil diese Frage steuerrechtlich das massgebliche Kriterium bildet, während sie zivilrechtlich im Fall des vom Gesetz verlangten Vorhandenseins von frei verwendbarem – und damit auch ausschüttungsfähigem – Eigenkapital überhaupt keine Rolle spielt³⁹. Die hier postulierte Wertungsdifferenz zwischen Zivil- und Steuerrecht bei der Auslegung des Begriffs des Erwerbs kann auch aus diesem Grund sachlich begründet werden.

8 Absolute Methode bei der Berechnung des Steueraufschubs im Rahmen von Ersatzbeschaffungen von privat genutztem Wohneigentum⁴⁰

Sachverhalt

Eine Steuerpflichtige erwarb im September 2001 eine Eigentumswohnung zur Selbstnutzung zum Preis von Fr. 892 477.–. Die bis dahin selbst genutzte Wohnung veräusserte sie im folgenden Monat für Fr. 1 165 000.–. Beide Liegenschaften waren im Kanton Zürich gelegen.

36 Votum Villiger, AB Ständerat vom 30. September 1997, 845.

37 Mit 32 zu 5 Stimmen; vgl. AB Ständerat vom 30. September 1997, 845.

38 BÖCKLI, 491 f. (N 288). Immerhin ist darauf hinzuweisen, dass nach anderer – offenbar auch von der Eidg. Steuerrekurskommission geteilter – Auffassung (vgl. E 2 c bb) die prozentualen Limiten von Art. 659 Abs. 1 und 2 OR nur als Ordnungsvorschriften zu betrachten sind, die keinen Einfluss auf die Gültigkeit des Kaufes haben (FORSTMOSER/MEIER-HAYOZ/NOBEL, § 50 N 173; GRONER, 157).

39 Auch von AH/DUSS (N 17 zu Art. 4a VStG) weisen darauf hin, dass der steuerrechtliche Erwerbsbegriff im Sinne von Art. 4a VStG einzig dem Ziel diene, eine mögliche Entreichung verrechnungssteuerlich zu erfassen, währenddem der aktienrechtliche Erwerbsbegriff auf die Vermeidung von Risiken im Zusammenhang mit dem Erwerb eigener Beteiligungsrechte ausgerichtet sei (vgl. zur Auslegung des aktienrechtlichen Begriffes des Erwerbes eigener Aktien im Lichte des Zwecks der einschlägigen aktienrechtlichen Bestimmungen auch GRONER, 85 ff.).

40 Entscheid des BGer vom 2. März 2004, StE 2004 B 42.38 Nr. 24.

Aus dieser Veräusserung ermittelte die zuständige Steuerbehörde einen Grundstücksgewinn von Fr. 214 300.– und setzte die Grundstücksgewinnsteuer auf Fr. 53 335.– fest und bestätigte diese Veranlagungsverfügung im Einspracheverfahren.

Den dagegen von der Steuerpflichtigen eingelegten Rekurs hiess die Steuerrekurskommission III des Kantons Zürich gut und reduzierte die geschuldete Grundstücksgewinnsteuer auf Fr. 12 475.05. Zu dieser Reduktion gelangte diese Gerichtsstanz, indem sie zunächst das Verhältnis zwischen dem Gesamterlös der veräusserten Liegenschaft und dem in die neue Liegenschaft investierten Betrag ermittelte und anschliessend in diesem Verhältnis (im konkreten Fall 76,61 %) einen Steueraufschub für die Grundstücksgewinnsteuer gewährte. Es wurden also nur 23,39 % der auf dem Gesamtgewinn von Fr. 214 300.– geschuldeten Steuer erhoben. Diese Berechnungsart wird «relative» oder «proportionale» Methode der Berechnung des Steueraufschubs genannt, während die Steuerbehörden die sog. absolute Methode anwandte. Weil der in die neue Liegenschaft investierte Betrag (Fr. 892 477.–) tiefer war als die Anlagekosten der veräusserten Liegenschaft, ergab sich nach der absoluten Methode überhaupt kein Steueraufschub.

Das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich erkannte, dass – anders als bei der Anwendung des alten Steuergesetzes – die absolute Methode anzuwenden sei, hiess deshalb eine von der Stadt Uster erhobene Beschwerde gut und setzte die geschuldete Grundstücksgewinnsteuer wieder auf Fr. 53 335.– fest. Die von der Steuerpflichtigen dagegen erhobene Verwaltungsgerichtsbeschwerde wurde vom Bundesgericht abgewiesen. Zunächst entschied das Bundesgericht, dass zwar der Wortlaut von Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG sowohl die relative bzw. proportionale als auch die absolute Methode der Berechnung des Steueraufschubs zulasse, dass aber in dieser Frage kein Freiraum der Kantone bestehe und dass diese Frage für die ganze Schweiz einheitlich zu regeln sei. Anzuwenden sei die von der Vorinstanz herangezogene, absolute Methode.

Rechtliche Beurteilung durch das Bundesgericht

Zum Ergebnis, wonach trotz dem Wortlaut des StHG, der nicht eindeutig die eine oder die andere Methode der Berechnung des Steueraufschubs anordnet, für die Kantone (Gesetzgeber und Praxis) nur eine Methode zulässig ist (E 3.2), gelangte das Bundesgericht mit folgenden Erwägungen:

1. Der Bundesgesetzgeber habe nicht nur entschieden, dass die Kantone den Mehrwert bei Veräusserungen von Grundstücken zu besteuern hätten, sondern er habe auch festgelegt, dass die bisher teilweise vorgesehenen Befreiungen nicht mehr zulässig seien.

2. Den Kantonen sei freigestellt, ob sie die Gewinne auf Geschäftsgrundstücken mit einer separaten Objektsteuer oder im Rahmen der ordentlichen Einkommen-/Gewinnsteuer erfassen wollten; unabhängig von diesem Wahlrecht schreibe das StHG jedoch gewisse Steueraufschubtatbestände vor.
3. Der Steueraufschub beim Ersatz von selbst bewohnten Wohnliegenschaften stelle für gewisse Kantone eine Neuerung dar, und das Parlament habe es abgelehnt, die ursprünglich vom Ständerat vorgesehene Lösung, wonach es den Kantonen überlassen werden solle, ob sie diesen Aufschubtatbestand vorsehen wollen, abgelehnt und eine verbindliche Bundeslösung angestrebt. Damit habe der Bundesgesetzgeber zum Ausdruck gebracht, dass er insoweit eine Harmonisierung der kantonalen Regelungen angestrebt habe. Dem würde es widersprechen, «den Kantonen bei Fragen, die die Wiederverwendung des Gewinns und damit *das Prinzip*⁴¹ des Steueraufschubs betreffen, einen weiten Spielraum einzuräumen» (E 3.2). Das Nebeneinanderbestehen der absoluten und der proportionalen Methode würde angesichts der sehr unterschiedlichen Ergebnisse, welche diese beiden Methoden zeitigen könnten, dem Ziel der Harmonisierung zuwiderlaufen.
4. Die Anwendung einer für die ganze Schweiz einheitlichen Methode dränge sich umso mehr auf, als dass das StHG den Steueraufschub auch bei Ersatzbeschaffungen über die Kantonsgrenze hinweg zulasse und dabei entsprechende – vom Bundesgericht nicht weiter ausgeführte – doppelbesteuerungsrechtliche Fragestellungen aufgeworfen würden.

Schliesslich wies das Bundesgericht darauf hin, dass es mit der Anordnung einer einheitlichen Methode der Berechnung des Steueraufschubs nicht gegen Art. 129 Abs. 2 BV verstosse, weil es hier nicht um eine Tariffrage gehe.

Nachdem das Bundesgericht festgestellt hat, dass das StHG eine einheitliche Methode für alle Kantone anordne, zeigt es die verschiedenen in den Kantonen angewandten Methoden auf und schreitet sodann zur Auslegung von Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG. Dabei geht das Gericht vom in Art. 12 Abs. 1 StHG aufgestellten Grundsatz aus, wonach Grundstücksgewinne im Umfang der Differenz zwischen dem Veräusserungserlös und den Anlagekosten steuerpflichtig sind. Sodann weist das Gericht darauf hin, dass das Parlament entgegen der Absicht des Bundesrats den Aufschubtatbestand der Ersatzbeschaffung von selbstgenutzten Wohnliegenschaf-

41 Hervorhebung durch die Verfasser.

ten in das StHG aufgenommen habe. Zweck dieser Bestimmung sei es, dass dem Steuerpflichtigen dank des Steueraufschubs, wenn nötig, der gesamte Verkaufserlös für die Finanzierung eines Ersatzobjekts zur Verfügung stehe. Ungeachtet der Gründe für den Wohnortwechsel wollte damit der Gesetzgeber die Mobilität der Steuerpflichtigen fördern oder zumindest in keiner Weise hemmen. Ein weitergehender, vom Nationalrat gewünschter Aufschubtatbestand, der mit wohnbaupolitischen Motiven begründet wurde, habe bezeichnenderweise keinen Eingang ins Gesetz gefunden⁴². Der Grundsatz, wonach Grundstücksgewinne zu versteuern seien, werde im StHG durchbrochen, wenn der volle Veräusserungserlös für den Erwerb einer Ersatzliegenschaft eingesetzt werde. Wenn jedoch, wie im zu beurteilenden Fall, die in das Ersatzobjekt investierten Mittel die Anlagekosten der veräusserten Liegenschaft nicht übersteigen, stehe der vollständigen Besteuerung des Grundstücksgewinns nichts im Wege, weil die Steuer die zur Ersatzbeschaffung benötigten Mittel nicht verringere. Zusätzlich zum Ersatzobjekt stehe dem Steuerpflichtigen der volle Veräusserungsgewinn zur Verfügung, und dieser müsse deshalb als realisiert gelten. Dieses Auslegungsergebnis des StHG entspreche auch dem Leistungsfähigkeitsprinzip; die absolute Methode allein vermöge das richtige Ergebnis herbeizuführen – und zwar auch in Fällen, in denen zwar ein höherer Betrag als die Anlagekosten der veräusserten Liegenschaft, aber weniger als der Veräusserungserlös in die Ersatzliegenschaft investiert werde. Hier werde mit der absoluten Methode ein Teilaufschub bei der Grundstückgewinnsteuer erreicht, weil nur jener Betrag besteuert werde, der nicht wieder investiert worden, d. h. frei verfügbar sei.

Das Bundesgericht setzt sich nicht mit der Frage auseinander, ob allenfalls Kantonen, die auf Verordnungs- oder Gesetzesstufe oder gemäss ihrer Praxis bisher die proportionale Methode des Steueraufschubs kennen, eine Übergangsfrist eingeräumt werden soll.

Bemerkungen und Schlussfolgerungen

Das Urteil des Bundesgerichts ist klar und eindeutig. Nur die absolute Methode der Berechnung des Steueraufschubs bei der Ersatzbeschaffung von selbstgenutzten Wohnliegenschaften ist bundesrechtskonform. Selbst Kantone, die in ihren Steuergesetzen die proportionale Methode festgelegt haben, wie z. B. Basel Stadt, müssen für Veräusserungen, die nach dem Erlass dieses Urteils erfolgt sind, bei Ersatzbeschaffungen für die Berechnung des Betrags des Steueraufschubs die absolute Methode anwenden⁴³.

Dem Ergebnis der bundesgerichtlichen Rechtsprechung, wonach im zu beurteilenden Fall lediglich die vom Verwaltungsgericht des Kantons Zürich angeordnete, absolute Methode Anwendung finden kann, ist zuzustimmen. Die Geschichte und das Konzept des Steueraufschubs bei Ersatzbeschaffungen sprechen klar für die absolute Methode. Dabei geht es allerdings nicht so sehr um die vom Bundesgericht mehrmals erwähnte Förderung bzw. nicht zu behindernde Mobilität der Steuerpflichtigen, weil ja der Steueraufschub nicht an einen Wohnsitzwechsel geknüpft ist, sondern unabhängig davon gewährt wird, wie gross die Distanz zwischen der veräusserten und der wiederbeschafften Liegenschaft ist⁴⁴. Massgebliches Kriterium ist die Höhe des nach der Ersatzbeschaffung verbleibenden Veräusserungserlöses. Der entsprechende Betrag steht den Steuerpflichtigen zur freien Verfügung und ermöglicht es ihm, die darauf entfallende Grundstückgewinnsteuer zu entrichten.

Die proportionale Methode geht von der unzutreffenden Annahme aus, dass gewissermassen jeder «Erlösfranken» mit einem anteiligen Gewinnanteil ausgestattet sei und führt zu einem nicht sachgemässen Steuervorteil. Zwar wird die Steuer lediglich aufgeschoben, aber je nach Veräusserungszeitpunkt der ersatzbeschafften Liegenschaft und je nach Wiederverwendung des dabei erzielten Erlöses resultiert ein nicht sachgemässer Zinsvorteil. Einen qualifizierten Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip stellt die gemäss den Feststel-

42 Der Nationalrat hat erst im Differenzbereinigungsverfahren beschlossen, dass auch ein Steueraufschub bei der Veräusserung von bestehenden Mietwohnungen, die in Eigentumswohnungen umgewandelt werden – sofern der Eigentümer sie selbst nutzt und der dabei erzielte Gewinn innert angemessener Frist zur Erstellung von neuen preisgünstigen Mietwohnungen in der Schweiz verwendet wird –, gewährt werden soll. Im weiteren Verlauf des Differenzbereinigungsverfahrens ist dann diese Bestimmung wieder fallen gelassen worden.

43 Sollten allerdings gewisse Kantone dieser bundesgerichtlichen Rechtsprechung nicht Folge leisten und die für die Steuerpflichtigen günstigere proportionale Methode weiter-

hin anwenden, stellt sich das bekannte Problem bei StHG-widrigen Bevorzugungen durch die Kantone. Es wird zu keinem letztinstanzlichen kantonalen Urteil kommen, das dann durch die Eidg. Steuerverwaltung allenfalls angefochten werden könnte. Aller Wahrscheinlichkeit nach bleibt es dann beim rechtswidrigen Zustand.

44 Im Extremfall würde der Steueraufschub auch dann greifen, wenn Stockwerkeigentum der gleichen Liegenschaft veräussert und wiederbeschafft würde.

lungen des Bundesgerichts (E 4.1 am Anfang) in den Kantonen Aargau und Solothurn geübte Praxis dar, wonach eine «umgekehrte» direkte Methode angewendet wird, indem davon ausgegangen wird, dass zunächst der Grundstücksgewinn in die Ersatzliegenschaft und erst anschliessend die Anlagekosten der veräusserten Liegenschaft investiert werden. Dort kommt es nur dann zur Besteuerung, wenn die Erwerbskosten der Ersatzliegenschaft kleiner sind als der Betrag des Grundstücksgewinns.

Überwiegend kritisch beurteilt werden müssen jedoch die vom Bundesgericht angeführten Begründungsansätze, wonach das StHG es den Kantonen nicht erlaube, eine andere als die direkte Methode der Ermittlung des Betrags des Steueraufschubs gesetzlich anzuordnen. Sachfremd ist es, im Zusammenhang mit der sich hier im Bereich der Grundstückgewinnbesteuerung von Liegenschaften des Privatvermögens stellenden Rechtsfrage auf die Möglichkeit hinzuweisen, bei Gewinnen auf Geschäftsgrundstücken entweder das dualistische oder das monistische System anzuordnen. Auch der Tatsache, dass das StHG den Kantonen nicht mehr erlaubt, bei Ersatzbeschaffungen gänzliche oder teilweise Steuerbefreiungen vorzusehen, mangelt es an hinreichender Relevanz für die zu entscheidende Rechtsfrage. Gleiches gilt für den Umstand, dass das StHG einen abschliessenden Katalog von Steueraufschubtatbeständen enthält. Ebenso wenig kann aus dem Umstand, dass es das Parlament schliesslich abgelehnt hat, den zwischenzeitlich vom Nationalrat eingebrachten Vorschlag, es den Kantonen freizustellen, ob sie bei der Ersatzbeschaffung von selbst genutzten Wohnliegenschaften einen Steueraufschub vorsehen wollen, abgeleitet werden, dass damit auch entschieden worden sei, wie sie diesen obligatorisch zu gewährenden Steueraufschub betragsmässig festzulegen haben. Das Bundesgericht hält in diesem Zusammenhang selbst fest, dass der Bundesgesetzgeber «insoweit eine Harmonisierung der kantonalen Regelungen anstrebt» (E 3.2). Die Wendung «insoweit» im Zusammenhang mit der obligatorischen Einführung des Steueraufschubtatbestandes der Ersatzbeschaffung liesse logischerweise nur den Schluss zu, dass eine weitergehende Harmonisierung, nämlich jene der Berechnung des Umfangs des Steueraufschubs, gerade nicht dem Gesetz zu entnehmen ist.

Das einzige Argument mit einem sachlichen Bezug zu der zu entscheidenden Rechtsfrage ist der vom Bundesgericht ganz am Schluss seiner Erwägungen angebrachte, aber nicht näher konkretisierte, Hinweis auf die doppelbesteuerungsrechtlichen Fragestellungen. Hier kann, wie die Schweizerische Steuerkonferenz in ihrem KS Nr. 19 zu Recht feststellt, das Nebeneinanderbestehen der absoluten und der relativen Methode tatsächlich zu

interkantonalen Doppel- und Nichtbesteuerungen führen. Allerdings hat die Schweizerische Steuerkonferenz in diesem KS lediglich eine Empfehlung an die Kantone abgegeben, die absolute Methode anzuwenden. Eine solche Empfehlung vermag jedoch weder den formellen noch den materiellen kantonalen Gesetzgeber zu binden, und deshalb hat auch die Schweizerische Steuerkonferenz darauf hingewiesen, dass geprüft werde, ob «eine normative Klarstellung im StHG vorgenommen werden soll»⁴⁵.

Das Bundesgericht hat jedoch, obwohl es selbst davon ausgeht, dass der Wortlaut von Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG «noch keinen Schluss auf die Anwendung einer bestimmten Methode zur Ermittlung der aufzuschiebenden Steuer ... erlaubt» (E 3.2 Abs. 2), mit nur einem einzigen Argument mit Sachbezug (interkantonale Problematik) nicht einen gesetzgeberischen Handlungsbedarf ausgelotet, sondern selbst entschieden, dass den Kantonen kein Handlungsspielraum verbleibe. Der bundesgerichtliche Ansatz, auf einer solch schmalen Begründungsbasis bei nicht eindeutigem Wortlaut des StHG zum Ergebnis zu kommen, es sei nur eine bundesrechtsmässige Lösung möglich, steht in einem starken Spannungsverhältnis zur Bundesverfassung, nach welcher das StHG ein blosses Rahmengesetz darstellen darf. Aus Sicht der Autoren bedürfte es zumindest bei einer StHG-Norm mit mehrdeutigem Wortlaut einer besseren Begründung für ein solches Auslegungsergebnis. Das Bundesgericht hätte sich z. B. mit der Frage auseinandersetzen können, ob sein Auslegungsergebnis aus einer verfassungskonformen Auslegung von Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG abzuleiten sei, weil die proportionale Methode der Berechnung des Steueraufschubs bei der Ersatzbeschaffung von selbstbewohnten Liegenschaften zu einer im Verhältnis zu Steuerpflichtigen, die selbst bewohnte Liegenschaften veräussern und keine Ersatzbeschaffung tätigen (weil sie z. B. aus der Schweiz wegziehen oder eine Mietwohnung beziehen), rechtsungleichen Behandlung führe.

So muss sich das Bundesgericht auch in casu den Vorwurf gefallen lassen, dass es die Beurteilungsspielräume, welche das StHG als Rahmengesetz den Kantonen gemäss dem klaren Willen des Verfassungsgebers offen lässt, allzu oft und leichtfertig zuschüttet. Zuzugeben ist allerdings, dass die Begründung für eine bundesrechtliche Einheitslösung bei vorliegender Problematik immer noch plausibler ausgefallen ist als bei den in die nächste Berichtsperiode fallenden Urteilen betreffend

45 KS Nr. 19 Ziff. 5 ganz am Schluss.

den Begriff der Liegenschaftsunterhaltskosten als bundesrechtlichen Begriff⁴⁶ und betreffend die bundesrechtliche Fixierung der Voraussetzungen für die Gewährung einer Satzreduktion für wiederkehrende Leistungen⁴⁷.

Literatur

- BAUER-BALMELLI MAJA, Änderungen in der Anwendung von Dreiecks- und Direktbegünstigtheorie, FStR 2001, 58 ff.
- BAUER-BALMELLI MAJA/NYFFENEGGER MARKUS, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2. A., Basel/Genf/München 2002, Art. 3
- BEHNISCH URS R., Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts in den Jahren 2002 und 2003, ZBJV 141 (2005), 441 ff.
- BEHNISCH URS R./HEUBERGER RETO, Die Rechtsprechung des Bundesgerichts zur Dreieckstheorie im Zickzackkurs, in: Jusletter vom 8. Mai 2000
- BÖCKLI PETER, Schweizer Aktienrecht, 3. A., Zürich 2004
- CASANOVA HUGO, Rechtsprechung 2002. Kantonale Abgaben (inkl. Steuerharmonisierung), ASA 73 (2004/05), 65 ff.
- FORSTMOSER PETER/MEIER-HAYOZ ARTHUR/NOBEL PETER, Schweizerisches Aktienrecht, Bern 1996
- GIGER ERNST, Steuerfragen beim Erwerb eigener Aktien, ST 1998, 659 ff.
- GRONER ROGER, Erwerb eigener Aktien, Basel/Genf/München 2003
- HÖHN ERNST/MÄUSLI PETER, Interkantonales Steuerrecht, 4. A., Bern/Stuttgart/Wien 2000
- HÖHN ERNST/WALDBURGER ROBERT, Steuerrecht, Bd. II, 9. A., Bern/Stuttgart/Wien 2002
- LOCHER PETER, Steuerharmonisierung und interkantonales Steuerrecht, ASA 65 (1996/97), 610 ff.
- MONTAVON PASCAL, La réintégration dans le bénéfice annuel des dividendes occultes, Der Treuhanderxperte 2000, 144 ff.
- REICH MARKUS, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2. A., Basel/Genf/München 2002, Vorbemerkungen zu Art. 1/2
- in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bd. 1/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Basel/Genf/München 2000, Art. 20
- Verdeckte Vorteilszuwendungen zwischen verbundenen Unternehmen, ASA 54 (1985/86), 609 ff.
- REICH MARKUS/WALDBURGER ROBERT, Rechtsprechung im Jahr 2002, FStR 2003, 221 ff. und 298 ff.
- SCHÄRRER ERWIN, Von Kapitaleinlagen und Gewinnausschüttungen und deren Behandlung bei der Aktiengesellschaft und beim Aktionär, ASA 43 (1974/75), 273 ff.
- SIMONEK MADELEINE, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 2002. Direkte Bundessteuer, ASA 73 (2004/05), 1 ff.
- VON AH JULIA/DUSS MARCO, in: Martin Zweifel/Peter Athanas/Maja Bauer-Balmelli (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. II/2, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (VStG), Basel/Genf/München 2005, Art. 4a
- ZWEIFEL MARTIN, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2. A., Basel/Genf/München 2002, Art. 40

46 BGer 2. Februar 2005, StE 2005 A 23.1 Nr. 10.

47 BGer 20. September 2005, 2A.100/2005.

Gesetzgebungs-Agenda 2005/4

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

Inhalt

1	Bund
1.1	Unternehmenssteuerreform II
1.2	Ehe- und Familienbesteuerung
1.3	Bekämpfung der Schwarzarbeit – Vereinfachtes Abrechnungsverfahren
1.4	Mitarbeiterbeteiligungen
1.5	Um- und Durchsetzung der formellen Steuerharmonisierung
1.6	Revision des Stiftungsrechts/Inkraftsetzung
2	Kantone
2.1	Aargau
2.2	Appenzell Ausserrhoden
2.3	Appenzell Innerrhoden
2.4	Basel-Landschaft
2.5	Basel-Stadt
2.6	Freiburg
2.7	Glarus
2.8	Graubünden
2.9	Nidwalden
2.10	Obwalden
2.11	Schaffhausen
2.12	Schwyz
2.13	Solothurn
2.14	Thurgau
2.15	Uri
2.16	Wallis
2.17	Zug
2.18	Zürich
3	Doppelbesteuerungsabkommen

1 Bund

1.1 Unternehmenssteuerreform II

Am 22. Juni 2005 hat der Bundesrat die Botschaft zur Unternehmenssteuerreform II (Bundesgesetz über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen, Unternehmenssteuerreformgesetz II) verabschiedet.¹ Mit dieser Vorlage beabsichtigt der Bundesrat eine Stärkung des Standortes Schweiz durch eine gezielte steuerliche Entlastung des Risikokapitals. Die Reform soll deshalb primär jenen Investoren zugute kommen, die unternehmerisch tätig sind. Andererseits zielt die Reform aber auch auf die gezielte steuerliche Entlastung der kleinen und mittleren Unternehmen (KMU). Entlastungen sollen vor allem dort vorgenommen werden, wo im internationalen Verhältnis der grösste Handlungsbedarf besteht. Zudem sollen ungerechtfertigte Überbesteuerungen gemildert und zum Teil beseitigt werden. Im Einzelnen werden folgende Änderungen beantragt:

- Für Dividenden aus Beteiligungen soll neu eine Teilbesteuerung eingeführt werden. Dividenden aus Beteiligungen im Privatvermögen sollen beim Bund zu 80%, bei den Kantonen nach deren eigenem Recht erfasst werden. Die Steuerfreiheit der Veräusserungsgewinne soll bestehen bleiben. Im Geschäftsvermögen sollen sowohl Dividenden als auch Veräusserungsgewinne (sofern eine Mindestquote erreicht wird) der Teilbesteuerung unterliegen, und zwar beim Bund zu 60% und bei den Kantonen nach deren eigenem Recht.
- Entlastungen für Personenunternehmen:
 - Möglichkeit des Steueraufschubs bei Übertragung von Grundstücken aus dem Geschäfts- ins Privatvermögen (dualistisches System);
 - Milderung der Steuerbelastung bei Liquidationsgewinnen (Vorsorgeaspekt);

* 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. BBl 2005, 4733.

- Möglichkeit des Steueraufschubs bei Übertragung von Unternehmen durch Erbteilung (Generationenwechsel);
- Ausweitung der Ersatzbeschaffungsmöglichkeit;
- Bewertung von Beteiligungen im Geschäftsvermögen für die Vermögenssteuer nach dem Einkommenssteuerwert.
- Entlastungen für juristische Personen:
 - Möglichkeit der Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer;
 - Erleichterungen beim Beteiligungsabzug (Halbierung der quantitativen Voraussetzungen);
 - Erleichterungen bei der Ersatzbeschaffung von Beteiligungen (Senkung der erforderlichen Beteiligungsquote von 20 % auf 10 %);
 - Erleichterungen bei der Emissionsabgabe.
- Aus Gründen der Rechtssicherheit sollen drei zentrale Steuersondertatbestände – nämlich die indirekte Teilliquidation, die Transponierung und der gewerbsmässige Wertschriftenhandel – durch klare gesetzliche Regelungen geordnet werden.
- Aufhebung der Bundesgesetze über die Bildung steuerbegünstigter Arbeitsbeschaffungsreserven (ABRG).

1.2 Ehe- und Familienbesteuerung

Der Reform der Ehe- und Familienbesteuerung, die mit der Ablehnung des Steuerpakets 2001 am 16. Mai 2004 neu angegangen werden muss, misst der Bundesrat ebenso grosse Bedeutung zu wie der anstehenden Unternehmenssteuerreform II (s. Abschn. 1.1). Deren Ausarbeitung setzt nach seiner Aussage jedoch zunächst wichtige Grundsatzentscheide voraus, insbesondere zur Ehepaarbesteuerung und zu steuerlichen Massnahmen für Kinder.

Um gleichwohl kurzfristig eine Verbesserung zu erreichen, hat der Bundesrat am 29. September 2005 eine Vorlage mit Sofortmassnahmen im Bereich der Ehepaarbesteuerung in die Vernehmlassung gegeben.² Ziel dieser Vorlage ist es, in einem ersten Schritt die verfassungswidrige steuerliche Diskriminierung der Zweiverdienerhepaare gegenüber den gleichsituierten Konkubinatspaaren im Recht der direkten Bundessteuer möglichst schnell zu mildern. In einem zweiten Schritt sollen dann der Systemscheid zwischen Individualbesteuerung und Splitting gefällt und die übrigen Mängel in der Familienbesteuerung gelöst werden.

Die anvisierte Sofortmassnahme soll über eine Neugestaltung und massive Erhöhung des bestehenden Zweiverdienerabzugs erreicht werden. Konkret schlägt der Bundesrat vor, den fixen Zweiverdienerabzug in der Höhe von Fr. 7600 neu auf 50 % des Einkommens des Zweitverdienenden zu erhöhen, und zwar bis zu einem Maximalbetrag von Fr. 55 000. Der heute geltende Zweiverdienerabzug von Fr. 7600 soll als Minimalansatz beibehalten werden. Diese Massnahme hat Mindererträge für den Bund von Fr. 750 Mio. zur Folge. Diese sollen einerseits durch die Reduktion von Ausgaben und andererseits durch Mehreinnahmen aufgefangen werden. Letztere sollen über eine Erhöhung des Steuertarifs für Alleinstehende ab der Einkommenshöhe erzielt werden, ab welcher bisher die Schlechterstellung der Zweiverdienerhepaare einsetzte. Damit sollen sich die Mindererträge, welche durch eine Reduktion von Ausgaben aufgefangen werden müssen, um netto Fr. 250 Mio. reduzieren.

Mit dieser Sofortmassnahme bleibt die Eliminierung der Schlechterstellung von Ehepaaren auf Zweiverdienerhepaare mit Erwerbseinkommen beschränkt. Für Zweiverdienerhepaare, bei denen mindestens eine Person Einkünfte ausschliesslich aus anderen Quellen (Renten, Pensionen, Vermögenserträge etc.) bezieht, bleibt die Schlechterstellung bestehen. Zudem wird mit dieser Massnahme neu eine Ungleichbehandlung von Ein- und Zweiverdiener-Ehepaaren geschaffen, die ihrerseits Fragen der Verfassungskonformität aufwirft. Gerade aus diesem Grunde hat die Konferenz der Kantonalen Finanzdirektoren (FDK) für die Kantone bereits ablehnend Stellung bezogen. Die Vernehmlassungsfrist läuft bis Ende Dezember 2005.

Was die längerfristig anvisierte Neuordnung der Ehe- und Familienbesteuerung betrifft, liegt im Übrigen zu den Folgen eines allfälligen Übergangs zur Individualbesteuerung ein umfassender Bericht der Eidg. Steuerverwaltung vor, der in Nachachtung des von Ständerat H. Lauri in der Herbstsession 2002 eingereichten Postulates erarbeitet und vom Bundesrat Anfang Dezember 2004 verabschiedet wurde.³ In der vergangenen Juni-Session nahm der Nationalrat eine Motion, welche den Übergang zur Individualbesteuerung fordert, an.

1.3 Bekämpfung der Schwarzarbeit – Vereinfachtes Abrechnungsverfahren

Am 17. Juni 2005 haben die eidg. Räte das Bundesgesetz über Massnahmen zur Bekämpfung der Schwarzar-

2 S. www.estv.admin.ch/data/d/pdf/vernehmlassung/050905_vernehmlassungsvorlage.pdf.

3 S. Gesetzgebungs-Agenda 2005/2, Abschn. 1.2, FStR 2005, 156; www.estv.admin.ch (Dokumentation/Berichte, Gutachten).

beit (Bundesgesetz gegen die Schwarzarbeit, BGSA)⁴ verabschiedet, das unter anderem bei geringfügigen Löhnen (bis zum Grenzbetrag gemäss Art. 7 BVG) ein vereinfachtes Abrechnungsverfahren für Sozialversicherungsbeiträge und Steuern vorsieht. Die Erhebungs-kompetenz (auch für die Steuern) kommt in diesen Fällen ausschliesslich der zuständigen AHV-Ausgleichskasse zu.

Das Datum des Inkrafttretens dieses Gesetzes, gegen das kein Referendum ergriffen wurde, wird vom Bundesrat bestimmt und ist derzeit noch offen.

1.4 Mitarbeiterbeteiligungen

In der Juni-Session 2005 hat der Ständerat das ihm vom Bundesrat mit Botschaft vom 17. November 2004 unterbreitete Bundesgesetz über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen⁵ als Erstrat beraten und es mit geringfügigen Änderungen angenommen.

1.5 Um- und Durchsetzung der formellen Steuerharmonisierung

Am 13. April 2005 hat der Bundesrat ein Vernehmlassungsverfahren zu einem Expertenbericht zur Um- und Durchsetzung der Steuerharmonisierung eröffnet, das bis zum 15. August 2005 dauerte. Die Expertenkommission empfiehlt in ihrem Bericht namentlich die Schaffung einer Kontrollkommission. Diese soll die kantonalen Steuergesetze und die darauf gestützte Praxis auf ihre Übereinstimmung mit der formellen Steuerharmonisierung überprüfen und nötigenfalls ein Verfahren einleiten können. Damit sollen Kontrolllücken geschlossen werden, welche die Durchsetzung des Steuerharmonisierungsgesetzes schwächen.

Von diesem Bericht hatte die Konferenz der kantonalen Finanzdirektoren (FDK) vorgängig zustimmend Kenntnis genommen. Nach Auswertung der Vernehmlassungsergebnisse, die noch ausstehend ist, wird der Bundesrat das weitere Vorgehen in enger Zusammenarbeit mit den Kantonen festlegen.

Dieser Bericht ist vom Website der Eidg. Steuerverwaltung abrufbar.⁶

1.6 Revision des Stiftungsrechts/Inkraftsetzung

Der Bundesrat hat die mit der Gesetzesvorlage zur Revision des Stiftungsrechts von den eidg. Räten am

8. Oktober 2004 beschlossenen Änderungen des Zivilgesetzbuches und des Bundessteuerrechts sowie die entsprechenden Ausführungsbestimmungen auf den 1. Januar 2006 in Kraft gesetzt.⁷ In zivilrechtlicher Hinsicht sehen diese die Möglichkeit einer Änderung von Stiftungszweck und -organisation sowie die Einführung einer obligatorischen Revisionsstelle vor. In steuerlicher Hinsicht bringen die entsprechenden Anpassungen 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.)

Für das kantonale Steuerrecht ist von besonderer Bedeutung, dass die geänderten Bestimmungen des Steuerharmonisierungsgesetzes (StHG) keine Anpassungsfrist vorsehen. Dies hat zur Folge, dass nach Massgabe von Art. 72 Abs. 2 StHG die erweiterten Abzugsmöglichkeiten ab der Steuerperiode 2006 auch für das kantonale Recht direkt Anwendung finden, auch wenn dieses formell noch nicht dem geänderten Harmonisierungsrecht angepasst sein sollte.

2 Kantone

2.1 Aargau

Der Regierungsrat des Kantons Aargau plant eine Teilrevision des Steuergesetzes auf den 1. Januar 2007. Er hat zu diesem Zweck im August 2005 einen Entwurf für eine Teilrevision des Steuergesetzes in die Vernehmlassung gegeben. Die Revision enthält vier Stossrichtungen: Steuerliche Entlastung bei den juristischen

4 S. BBI 2005, 4193.

5 S. Gesetzgebungs-Agenda 2005/2, Abschn. 1.4, FStR 2005, 157.

6 S. www.estv.admin.ch/data/sd/d/pdf/harmonisierung_d.pdf.

7 S. AS 2005, 4545.

Personen; Entlastung von Kleinverdienenden, Kleinrentnerinnen und Kleinrentnern; Umsetzung der neueren Vorgaben des StHG sowie Bereinigungen und Vereinfachungen in Bereichen, wo sich seit der Inkraftsetzung des total revidierten Steuergesetzes vom 1. Januar 2001 aufgrund von Gerichtsentscheiden oder Erfahrungen in der Praxis ein Handlungsbedarf ergeben hat.

Die wesentlichsten vorgeschlagenen Neuerungen sind:

- Halbierung der Kapitalsteuer bei den juristischen Personen von 2,5‰ auf 1,25‰;
- Gestaffelter Sozialabzug für steuerbare Einkommen unter Fr. 35 000;
- Umsetzung des Fusionsgesetzes und des Behindertengleichstellungsgesetzes, Anpassung an das revidierte Stiftungsrecht;
- Abschaffung der Mindeststeuer auf Grundstücken;
- Möglichkeit der Zusammenlegung von Steuerkommissionen.

Die Vernehmlassung dauerte bis zum 14. Oktober 2005. Die 1. Lesung im Grossen Rat ist im 1. Quartal 2006 und die 2. Lesung im 2. Quartal 2006 geplant.

2.2 Appenzell Ausserrhoden

Die Anpassung des Steuergesetzes an die harmonisierungsrechtlichen Vorgaben des Bundes gemäss Fusionsgesetz und Behindertengleichstellungsgesetz sowie betreffend die Unzulässigkeit steuerlicher Abzüge von Bestechungsgeldern ist per 1. September 2005 in Kraft gesetzt worden.

Die Vernehmlassung zum Nationalbankgold-Gesetz (NGG) hat ergeben, dass eine grosse Mehrheit der Stellungnahmen die Strategie des Regierungsrates unterstützt, wonach Schulden abgebaut und Steuern gesenkt werden sollen. Über die Einzelheiten der im Zusammenhang mit dem NGG vorgesehenen Änderungen des Steuergesetzes wurde in der letzten Ausgabe ausführlich berichtet.⁸ Die 1. Lesung des NGG im Kantonsrat wird am 28. November 2005 stattfinden, die 2. Lesung ist im Frühjahr 2006 vorgesehen. Die Volksabstimmung ist im Mai 2006 geplant.

2.3 Appenzell Innerrhoden

Die Standeskommission beantragt eine erste Teilrevision des Steuergesetzes, die insbesondere folgende Massnahmen beinhaltet:

- Erhöhung der Kinderabzüge (gestaffelt);
- Erhöhung des maximalen Kinderbetreuungsabzuges von Fr. 2000 auf Fr. 6000;

- Systemwechsel bei Kapitalleistungen aus Vorsorge vom Rentensatz zum reduzierten Normalsatz;
- Besteuerung der realisierten stillen Reserven bei der Liquidation von Personenunternehmen zu einem ermässigten Satz;
- Teilsteuerverfahren auf massgeblichen Beteiligungen: Senkung der mindestens geforderten Beteiligungsquote von 20 % auf 10 % und Senkung des anwendbaren Steuersatzes von 50 % auf (mindestens) 30 %;
- Besteuerung von Bauland auch dann zum Verkehrswert, wenn es dem BGGB unterstellt ist;
- Einführung eines kantonalen Gesamtsteuersatzes bei der Gewinnsteuer und der Kapitalsteuer;
- Senkung der Gewinnsteuer von 11,55 % auf 9,5 %;
- Senkung der Kapitalsteuer und der Mindeststeuer auf dem Eigenkapital;
- Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer;
- Abschaffung der Minimalsteuer auf dem Grundeigentum von juristischen Personen;
- Senkung der Erbschafts- und Schenkungssteuer für Nachkommen von 1,5 % auf 1,0 %;
- Erhöhung des Freibetrages bei der Erbschafts- und Schenkungssteuer für Nachkommen von maximal Fr. 50 000 auf Fr. 100 000 (bzw. auf Fr. 200 000, wenn der Empfänger das 35. Altersjahr noch nicht überschritten hat).

Diese Gesetzesänderung soll der Landsgemeinde vom 30. April 2006 vorgelegt werden und am 1. Januar 2007 in Kraft treten.

2.4 Basel-Landschaft

Der Regierungsrat hat die vom Landrat am 23. Juni 2005 beschlossene Einführung der neuen Lohnmeldepflicht mit Versand des Lohnausweises direkt an die Steuerverwaltung auf den 1. Januar 2006 (mit Wirkung ab Steuerjahr 2006, d.h. Lohnzahlungen ab 2006) in Kraft gesetzt. Administrativ wird sich diese Massnahme aber in der Regel erst anfangs des Jahres 2007 auswirken, wenn die Arbeitgebenden die Lohnausweise 2006 ausstellen werden.

Die neue Lohnmeldepflicht bedeutet, dass sämtliche Arbeitgebenden mit Sitz oder Betrieb im Kanton Basel-Landschaft ein Exemplar des Lohnausweises nicht nur dem Arbeitnehmer oder der Arbeitnehmerin, sondern direkt auch der Steuerbehörde abgeben müssen. Wo die arbeitende Person ihren Wohnsitz hat, spielt keine Rolle. Auch ist diese neue Lohnmeldepflicht völlig unabhängig von der Einführung und dem Inhalt des neuen Lohnausweises. Ziele der neuen Lohnmeldepflicht sind eine bessere Erfassung der steuerpflichtigen Einkommen und die Bekämpfung der Steuerhinterziehung. Den

8 S. Gesetzgebungs-Agenda 2005/3, Abschn. 2.1, FStR 2005, 241.

Zeitpunkt des Inkrafttretens hatte der Landrat dem Regierungsrat überlassen, um die Einführung dieses neuen Verfahrens mit dem Nachbarkanton Basel-Stadt abzustimmen. Der Kanton Basel-Stadt nimmt die Einführung der Lohnmeldepflicht ebenfalls auf den gleichen Zeitpunkt hin vor.

Ferner hat der Landrat eine Änderung des kantonalen Steuergesetzes beschlossen, wonach per 1. Januar 2006 die im Fusionsgesetz des Bundes geregelten Vorgaben nachvollzogen werden.

2.5 Basel-Stadt

Am 14. September 2005 hat der Grosse Rat des Kantons Basel-Stadt die vom Regierungsrat vorgeschlagene Teilrevision des Steuergesetzes teilweise gutgeheissen und folgende Neuerungen oder Änderungen beschlossen:

- Anwendung der absoluten Methode für die Berechnung des Grundstückgewinns bei Ersatzbeschaffungen von selbstgenutzten Liegenschaften bei bloss teilweiser Reinvestition des Veräusserungserlöses;
- beim Erbschafts- und Schenkungssteuertarif: Milderung der Progressionssprünge beim Übergang von einer Tarifstufe zur nächsthöheren;
- Möglichkeit von vollstreckbaren provisorischen Veranlagungen zur besseren Sicherung des Bezugs;
- Mithaftung von Käufer- und Verkäuferschaft für die Steuern auf den Vermittlungsprovisionen von ausländischen Immobilienmaklern.

Zurzeit sind folgende parlamentarische Vorstösse beim Regierungsrat oder bei der grossrätlichen Kommission für Wirtschaft und Abgaben hängig:

- Anzug⁹ betreffend Reform der Familienbesteuerung;
- Anzug zur Einführung des Vollsplittings;
- Motion zur Einführung des Teilsplittings;
- Anzug betreffend gezielte Steuererleichterungen für Haushalte mit Kindern;
- Anzug betreffend degressiven Kinderbetreuungs-kostenabzug;
- Anzug betreffend ausgeglichener Einkommenssteuerbelastung;
- Motion für ein steuerfreies Existenzminimum;
- Anzug zur Überprüfung der Vermögenssteuer;
- Anzug betreffend steuerlicher Behandlung des Feuerwehrsoldats;
- Anzug betreffend Bewirtschaftung von Verlustscheiden für öffentlich-rechtliche Forderungen.

2.6 Freiburg

Am 21. Juni 2005 hat der Grosse Rat die Gesetzesinitiative «Steuerrabatt für Familien» abgelehnt. Diese sah bei den Kinderabzügen vor, den Sozialabzug durch einen Abzug vom Steuerbetrag von Fr. 700 pro Kind, resp. Fr. 850 ab dem dritten Kind, zu ersetzen.

Demgegenüber hat das Kantonsparlament den Gegenterwurf des Staatsrates gutgeheissen. Somit werden die Sozialabzüge für Kinder um maximal je Fr. 1500 für die tiefen und mittleren Einkommen erhöht: von Fr. 5500 auf Fr. 7000 für die ersten beiden Kinder und von Fr. 6500 auf Fr. 8000 ab dem dritten Kind. Die Erhöhung der Sozialabzüge ist degressiv ausgestaltet und variiert nach dem Reineinkommen und der Anzahl Kinder. Der Mindestabzug entspricht jedoch dem gegenwärtig geltenden Betrag.

Mit der gleichen Gesetzesrevision wurde auch die Mindeststeuer von Fr. 40 abgeschafft.

Die neuen Gesetzesbestimmungen treten am 1. Januar 2006 in Kraft.

2.7 Glarus

Die Motion betreffend Standesinitiative «Wiedereinführung von Ausbildungsabzügen» wurde überwiesen. Die Petition betreffend Abschaffung der obligatorischen Kirchensteuer für juristische Personen hat der Regierungsrat zur Kenntnis genommen. Der Regierungsrat stellt fest, dass derzeit kein Handlungsbedarf besteht.

Neu wurde eine Motion der FDP-Landratsfraktion eingereicht, welche einen Abzug der Kosten für die Fremdbetreuung der Kinder verlangt. Ein entsprechender Antrag wird voraussichtlich zuhanden der Landsgemeinde 2006 ausgearbeitet.

2.8 Graubünden

Die Regierung hat am 29. August 2005 die Botschaft für eine kleinere Teilrevision des Steuergesetzes verabschiedet. Diese Botschaft wird zusammen mit dem Bericht über eine Revision des Bündner Steuerrechts¹⁰ bereits in der Oktobersession im Grossen Rat behandelt. Die Gesetzesänderungen sollen – sofern ein Referendum nicht ergriffen wird – auf den 1. Januar 2006 in Kraft treten.

9 In der Form eines Anzugs kann jedes Mitglied des Grossen Rates die Änderung der Verfassung sowie Gesetzes- oder Beschlussesentwürfe oder Massnahmen der Verwaltung anregen.

10 S. Gesetzgebungs-Agenda 2005/3, Abschn. 2.5, FStR 2005, 242 f.

Die Teilrevision umfasst einerseits die Anpassungen an die steuerlichen Bestimmungen des Fusionsgesetzes und andererseits die Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung bei massgebenden Beteiligungen:

- Die durch das Fusionsgesetz geänderten Bestimmungen von DBG und StHG werden weitgehend unverändert übernommen. Werden durch Umstrukturierungen oder durch Vermögensübertragungen im Konzern stille Reserven auf eine steuerlich privilegierte Gesellschaft übertragen, wird darin ein Realisierungstatbestand erblickt. Von einer Besteuerung kann nur abgesehen werden, wenn es sich um stille Reserven auf Grundstücken oder auf massgebenden Beteiligungen, für die ein Beteiligungsabzug beansprucht werden könnte, handelt.
- Für Beteiligungen von mindestens 10% soll eine Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung eingeführt werden. Die Entlastung erfolgt sowohl bei der Einkommens- als auch bei der Vermögenssteuer durch eine Besteuerung zu 50% des anwendbaren Gesamtsteuersatzes. Mit dieser Massnahme soll verhindert werden, dass vermögende Steuerpflichtige in Kantone abwandern, welche eine derartige Privilegierung kennen.

2.9 Nidwalden

Der Landrat hat am 21. September 2005 in zweiter Lesung die Teilrevision des Steuergesetzes¹¹ genehmigt.

2.10 Obwalden

Es ist beabsichtigt, das kantonale Steuergesetz wie folgt zu revidieren:

- Der Einkommenssteuertarif soll auf der ganzen Linie gesenkt werden.
- Der Eigenmietwertsatz für Liegenschaften soll von 4,2% auf 4,0% reduziert werden.
- Es soll ein gestaffelter Vermögenssteuertarif eingeführt und die Vermögenssteuer für alle Kategorien wesentlich gesenkt werden.
- Kantonsweit soll ein proportionaler Gewinnsteuersatz von 6,6% (Kantons- und Gemeindesteuern) eingeführt werden. Der Gewinnsteuersatz würde demnach von den Steuerfüssen (Kanton und Gemeinden) abgekoppelt. Dasselbe gilt für die Kapitalsteuer. Der neue Kapitalsteuersatz soll für alle Gemeinden 2‰ betragen.
- Die Kapitalsteuer für Holding- und Domizilgesellschaften soll auf 0,01‰ gesenkt werden.
- Es sollen Anpassungen an das Fusionsgesetz, das Behindertengleichstellungsgesetz, das revidierte

Stiftungsrecht sowie an das Bundesgesetz über die Aufhebung der Haftung der Erben für Steuerbussen vorgenommen werden.

Die Vorlage ist zurzeit im Parlament in Bearbeitung. Geplant ist eine rasche Umsetzung auf den 1. Januar 2006.

2.11 Schaffhausen

Der Kantonsrat hat am 5. September 2005 eine Teilrevision des Steuergesetzes verabschiedet. Sie enthält folgende Kernpunkte:

- Einführung des Teilsplittingverfahrens mit Divisor 1,9;
- Beibehaltung der Personalsteuer;
- generelle Sperrung des Steuerregisters (Abschaffung des Steuerausweises);
- Anpassungen des Steuergesetzes an das Fusionsgesetz und das Behindertengleichstellungsgesetz.

Die Inkraftsetzung ist auf den 1. Januar 2006 vorgesehen.

2.12 Schwyz

Der Regierungsrat hat am 5. Juli 2005 eine Vorlage zur Teilrevision des Steuergesetzes zuhanden des Kantonsrats verabschiedet. Der Vorentwurf hatte in der Vernehmlassung breite Zustimmung gefunden, weshalb der Regierungsrat an den Kernpunkten des Reformvorhabens festhalten konnte. Es geht dabei vor allem um die Anpassung des kantonalen Steuerrechts an geändertes Bundesrecht, den Übergang zur einjährigen Deklarationspflicht, die Abschaffung des Steuerausweises und die Reduktion des Einkommenssteuersatzes auf Dividenden aus qualifizierten Beteiligungen. Um die Ausgewogenheit der Vorlage nochmals zu verbessern und dem relativ guten Abschneiden der Initiative «Gerechte Kinderabzüge» an der Volksabstimmung im April Rechnung zu tragen, werden dem Kantonsrat zusätzliche Entlastungsmassnahmen beantragt. So soll der Abzug für minderjährige Kinder von Fr. 5000 auf Fr. 7500 und derjenige für volljährige Kinder in Ausbildung von Fr. 7000 auf Fr. 9500 erhöht werden. In Ergänzung zur einkommenssteuerseitigen Reduktion der wirtschaftlichen Doppelbelastung auf Dividenden aus qualifizierter Beteiligung schlägt der Regierungsrat vor, den Tarif bei der Vermögenssteuer allgemein um 0,1‰ auf 0,7‰ zu reduzieren und bei der Kapitalsteuer von 0,8‰ bzw. 0,05‰ auf 0,4‰ bzw. 0,025‰ (jeweils einfache Steuer) zu halbieren.

Die Teilrevision des Steuergesetzes soll wie ursprünglich vorgesehen auf Beginn des Jahres 2007 in Kraft treten. Neu sollen jedoch diejenigen Paragraphen, die der Umsetzung des Fusionsgesetzes ins kantonale Steuerrecht dienen, bereits unmittelbar nach der obligatori-

11 S. Gesetzgebungs-Agenda 2005/3, Abschn. 2.6, FStR 2005, 243.

schen Volksabstimmung im nächsten Frühjahr in Kraft gesetzt werden.

Die Beratung der Vorlage im Kantonsrat ist für Ende November 2005 vorgesehen. Die vorberatende Kommission empfiehlt Eintreten, schlägt aber zusätzliche Entlastungen vor, denen sich der Regierungsrat nicht anschliessen kann. Erwähnt seien hier nur die wichtigsten: So soll bezüglich Dividendenbesteuerung die Schwelle für die qualifizierende Beteiligung auf 5% oder Fr. 5 Mio. herabgesetzt und die Steuerreduktion von 50% auf 75% ausgedehnt werden. Ausserdem sollen die Vermögenssteuer nicht wie vom Regierungsrat vorgeschlagen auf 0,7‰, sondern auf 0,5‰ gesenkt und der Besitzesdauerzuschlag für kurzfristig erzielte Grundstückgewinne reduziert werden.

2.13 Solothurn

Gegen die vom Kantonsrat beschlossene Teilrevision des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern¹² ist das Referendum nicht ergriffen worden. Die Revision tritt somit wie vorgesehen am 1. Januar 2006 in Kraft.

In der letzten Session hat der Kantonsrat beschlossen, der Bundesversammlung zwei Standesinitiativen mit folgendem Wortlaut einzureichen:

- Entgelte, die für nebenberufliche Tätigkeiten im Interesse der Öffentlichkeit erbracht werden, sollen bis zu einem festzulegenden Betrag von der Steuerpflicht befreit werden. Der Bund soll einen solchen Freibetrag für die direkte Bundessteuer festlegen und über das Steuerharmonisierungsgesetz diesen Abzug auch für die Staatssteuer vorsehen.
- Das heutige Steuersystem auf Ebene Bund ist massiv zu vereinfachen. Es ist ein massiv vereinfachtes Steuersystem (Flat tax) mit 1-3 Tarifstufen und maximal 1-3 Abzugsmöglichkeiten einzuführen. Die bundesgesetzlichen Grundlagen sind entsprechend anzupassen.

In einer früheren Session hat der Kantonsrat die Regierung beauftragt, Botschaft und Entwurf für eine Standesinitiative im Bereich der Familienbesteuerung auszuarbeiten. Diese soll bei der direkten Bundessteuer die Gleichstellung von verheirateten und unverheirateten Paaren gemäss Teilsplittingmodell verlangen. Im Weiteren sollen Familien aller Einkommenskategorien im Sinne des abgelehnten Steuerpakets 2001 entlastet werden. Vorzusehen wäre zudem ein zusätzlicher Aus- und Weiterbildungsabzug.

2.14 Thurgau

Der Grosse Rat des Kantons Thurgau verabschiedete am 14. September 2005 eine Unternehmenssteuerreform. Materiell geht es im Wesentlichen um Folgendes:

- Es wird ein proportionaler Gewinnsteuersatz von 4,5% für das Jahr 2006 und von 4,0% ab 2007 eingeführt. Damit wird der renditeabhängige, progressive Tarif abgelöst, welcher insbesondere ertragsstarke Unternehmen von einer Sitznahme im Kanton Thurgau abhielt.
- Die Kapitalsteuer bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften wird auf 0,3‰ (mindestens jedoch Fr. 100) reduziert, was insbesondere kapitalintensive Unternehmen entlastet.
- Mit einer Reduktion der Kapitalsteuer bei Holding- und Verwaltungsgesellschaften auf 0,01‰ (mindestens Fr. 300) sollen der Wegzug mobiler Gesellschaften verhindert und gleichzeitig der Standort Thurgau für die Neuansiedlung solcher Unternehmen weiter begünstigt werden.
- Die wirtschaftliche Doppelbelastung des Einkommens aus Beteiligungen an Unternehmen wird mit dem Halbsteuersatzverfahren stark gemildert. Vorausgesetzt wird, dass die steuerpflichtige Person mit mindestens 5% am Aktien-, Grund- oder Stammkapital beteiligt ist. Damit soll der Kanton Thurgau für Unternehmer attraktiver werden, was indirekt zu Neuansiedlungen von juristischen Personen und damit zur Schaffung neuer Arbeitsplätze führen soll.

Der Regierungsrat wird, vorbehaltlich eines fakultativen Referendums, diese Gesetzesrevision auf den 1. Januar 2006 in Kraft setzen.

2.15 Uri

In der Volksabstimmung vom 25. September 2005 wurde die Gesetzesänderung betreffend den Abzug für bescheidene Einkommen¹³ deutlich angenommen. Sie wird am 1. Januar 2006 in Kraft treten.

2.16 Wallis

Gegen das vom Grossen Rat am 17. Juni 2005 verabschiedete Dekret zur Änderung des Steuergesetzes¹⁴ ist das Referendum nicht ergriffen worden. Somit treten die Gesetzesänderungen am 1. Januar 2006 in Kraft.

12 S. Gesetzgebungs-Agenda 2005/3, Abschn. 2.10, FStR 2005, 244.

13 S. Gesetzgebungs-Agenda 2005/3, Abschn. 2.13, FStR 2005, 245.

14 IFF Forum für Steuerrecht 2005/3, Abschn. 2.14, FStR 2005, 245.

2.17 Zug

Die erste Revision des seit 2001 in Kraft stehenden Steuergesetzes soll u. a. diverse – zum Teil nur formelle, zum Teil aber auch materielle – Anpassungen an die geänderte Bundesgesetzgebung enthalten (Bundesgesetz über die Änderung des Obligationenrechts [Die kaufmännische Buchführung], Bundesgesetz über die Schaffung und die Anpassung gesetzlicher Grundlagen für die Bearbeitung von Personendaten, Bundesgesetz zur Koordination und Vereinfachung der Veranlagungsverfahren für die direkten Steuern im interkantonalen Verhältnis, Behindertengleichstellungsgesetz, Fusionsgesetz, Bundesgesetz über die Aufhebung der Haftung der Erben für Steuerbussen).

Die anstehende Steuergesetzrevision bezweckt auch, die durch parlamentarische Vorstösse anvisierten Revisionsziele einer Lösung zuzuführen oder zumindest hierüber einen Zwischenbericht abzuliefern; so namentlich in den Bereichen Eigenbetreuungs-/Fremdbetreuungsabzug, Kinderabzug, Vermögenssteuer und Finanzierung der NFA.

Neu soll den Eltern, welche ihre Kinder selbst betreuen, ein gleich hoher Abzug zugestanden werden wie denjenigen, welche die Kinder durch eine Drittperson betreuen lassen müssen. Der neue § 33 Abs. 2^{bis} StG sieht vor, dass Eltern für jedes weniger als 16 Jahre alte Kind Fr. 3000 für die eigene Betreuung abziehen können, sofern das Reineinkommen den Betrag von Fr. 50 000 nicht übersteigt. Eine Erhöhung des Kinderabzuges und des Fremdbetreuungsabzuges erachtet der Regierungsrat als nicht angebracht. Die weiteren Motionen, die Steuersenkungen oder -erhöhungen verlangen, möchte der Regierungsrat erst im 2. Revisionspaket im Zusammenhang mit der Finanzierung der NFA behandeln.

Am 17. Mai 2005 hat der Regierungsrat die Steuergesetzrevision in zweiter Lesung verabschiedet und an den Kantonsrat überwiesen. Er hat seine ursprüngliche Absicht, die gesamte Problematik, die auf Bundesebene im Rahmen der Unternehmenssteuerreform II (s. vorne, Abschn. 1.1) diskutiert wird, erst im 2. Revisionspaket zu behandeln, revidiert und schlägt bereits auf Inkrafttreten des ersten Paketes, d. h. per 1. Januar 2007, eine Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung vor.

Die Gesetzesrevision ist zurzeit bei der vorberatenden kantonsrätlichen Kommission in Bearbeitung.

2.18 Zürich

Im Kanton Zürich treten im Jahr 2006 folgende Änderungen des Steuergesetzes in Kraft:

- Am 1. Januar 2006: die Steuergesetzrevision vom 25. August 2003 betreffend die Besteuerung der na-

türlichen Personen (Ausgleich der Teuerung sowie über diese hinausgehende Erhöhungen von Abzügen).

- Am 1. Juli 2006: die Steuergesetzrevision vom 25. April 2005, womit vorab die Schaffung eines kantonalen Steuerregisters sowie die Regelungskompetenz der Finanzdirektion für den elektronischen Datenaustausch zwischen den bestehenden kommunalen Steuerregistern und dem kantonalen Steuerregister (Schnittstellen) steuergesetzlich verankert werden. Ferner wird in der Revision vom 25. April 2005 das Verfahren für die Ausstellung von Steuerausweisen bei Vorliegen einer Datensperre geregelt.
- Geplant ist, auf den 1. Januar 2006 die Steuergesetzrevision vom 27. Juni 2005 zur Anpassung des Steuergesetzes an die mit dem Fusionsgesetz geänderten Bestimmungen der Harmonisierungserlasse in Kraft zu setzen.
- Weiter ist geplant, auf den 1. Januar 2006 auch die Steuergesetzrevision vom 25. April 2005 betreffend die Erhöhung des Kinderabzuges von Fr. 5400 auf Fr. 6800 in Kraft zu setzen. Diese Änderung des Steuergesetzes wurde vom Kantonsrat als Gegenvorschlag zur Volksinitiative «Verdoppelung der Kinderabzüge zur Entlastung der Familien» beschlossen. In der Volksabstimmung vom 25. September 2005 haben die Stimmbürgerinnen und Stimmbürger des Kantons Zürich diesen Gegenvorschlag des Kantonsrates der Volksinitiative vorgezogen.

Der Regierungsrat hat am 14. September 2005, im Rahmen der Beantwortung einer kantonsrätlichen Anfrage, zu den Steuerausfällen der Steuergesetz- und Staatssteuerfuss-Änderungen seit 1999 Stellung genommen. Daraus ergibt sich, dass natürliche und juristische Personen heute deutlich weniger Steuern entrichten müssen. Nach den Schätzungen des Regierungsrates sind es unter Einschluss der Ausfälle aus der Freistellung der Nachkommen bei der Erbschafts- und Schenkungssteuer inzwischen Fr. 833 Mio. pro Jahr. Dazu kommen geschätzte Fr. 110 bis 120 Mio. bei den politischen Gemeinden aus der Abschaffung der Handänderungssteuer.

Schliesslich bleibt anzumerken, dass im Kanton Zürich weiterhin verschiedene Vorstösse zur Ehegattenbesteuerung und zum geplanten neuen Lohnausweis der Schweizerischen Steuerkonferenz und der Eidg. Steuerverwaltung hängig sind.

3 Doppelbesteuerungsabkommen

Am 19. Juli 2005 wurde ein revidiertes Einkommenssteuerabkommen mit *Pakistan* unterzeichnet, welches das bisherige Abkommen vom 30. Dezember 1959 (in der durch das Protokoll vom 15. Juni 1962 geänderten Fassung) ablösen soll. Diese Revisionsverhandlungen gehen auf ein pakistanisches Begehren aus den 80er-Jahren zurück und stehen im Zusammenhang mit der Änderung der Abkommenspolitik dieses Staates. Aus pakistanischer Sicht müssten die bestehenden, mit dieser Neuausrichtung nicht im Einklang stehenden Abkommen angepasst oder gekündigt werden. Neben einer formalen Anpassung an die Musterabkommen der OECD und der UNO bringt das neue Abkommen zahlreiche Änderungen gegenüber dem bestehenden Abkommen.

Das Besteuerungsrecht des Quellenstaates wird für Dividenden aus Beteiligung von mindestens 20 % gegenseitig auf 10 % und für andere Dividenden auf 20 % begrenzt (bisher: Entlastung lediglich für Dividenden aus einer Beteiligung von mindestens 33 1/3 %, wobei die pakistanische Steuer für aus dem industriellen Ertrag einer in Pakistan ansässigen Gesellschaft stammende Dividenden auf 10 % bzw. für aus anderen Erträgen stammende Dividenden auf 20 % und die schweizerische Steuer auf 15 % begrenzt ist). Für Zinsen beträgt die Quellensteuer inskünftig 10 % (bisher: Entlastung lediglich für Zinsen auf seit 1961 entstandenen Forderungen, wobei die pakistanische Steuer auf solchen Zinszahlungen an schweizerische Gesellschaften und Personengesellschaften 30 % und die schweizerische Steuer auf solchen Zinszahlungen an pakistanische Gesellschaften 15 % nicht übersteigen darf). Zinsen auf von den pakistanischen Behörden genehmigten Krediten im Rahmen besonderer Förderungsprogramme sind indessen von der Quellensteuer befreit und berechtigen in der Schweiz zu einer fiktiven Steueranrechnung von 10 % (bisher: Begrenzung des schweizerischen Besteuerungsrechts für von der pakistanischen Steuer befreite Zinsen auf 10 %). Diesen Verbesserungen stehen eine ungünstigere Lösung bei Lizenzgebühren sowie die Einräumung eines Quellenbesteuerungsrechts für Dienstleistungsvergütungen gegenüber. Für Lizenzgebühren und unterstützende Dienstleistungen im Zusammenhang mit Lizenzverträgen beträgt die Quellensteuer neu 10 % (bisher 0 %). Vergütungen für technische Dienstleistungen können im Quellenstaat mit 10 % besteuert werden, doch wird im Protokoll festgehalten, dass diese Steuer auf 7,5 % begrenzt und nur auf 80 % der Bruttovergütung berechnet wird, solange die Schweiz auf der Zahlung von Dienstleistungsvergütungen an im Ausland ansässige Personen keine Quellensteuer erhebt. Damit beträgt die pakistanische Quellen-

steuer auf Dienstleistungsvergütungen effektiv lediglich 6 %.

Der Begriff der Betriebsstätte wird gegenüber der üblichen schweizerischen Abkommenspraxis ausgeweitet und umfasst auch Auslieferungslager. Bauausführungen und Montagen sowie damit zusammenhängende Überwachungstätigkeiten, deren Dauer sechs Monate übersteigt, gelten als Betriebsstätten. Versicherungsunternehmen (mit Ausnahme der Rückversicherung) begründen eine Betriebsstätte, wenn sie im anderen Staat Prämien einziehen oder dortige Risiken versichern.

Mangels Einigung über die Zuteilung des Besteuerungsrechts für Gewinne aus der Veräusserung von Aktien, die zu einer Beteiligung von mindestens 20 % gehören, werden solche Gewinne vom sachlichen Geltungsbereich des Abkommens ausgeklammert und können somit in beiden Staaten nach internem Recht besteuert werden.

Während Gewinne von Unternehmen aus dem Betrieb von Luftfahrzeugen im internationalen Verkehr nur in dem Staat besteuert werden können, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung befindet, ist für Gewinne aus dem Betrieb von Seeschiffen im internationalen Verkehr eine Teilung des Besteuerungsrechts vorgesehen, wobei beide Staaten die nach internem Recht ermittelte Steuer um 50 % reduzieren.

Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit können nicht nur beim Vorliegen einer festen Einrichtung am Arbeitsort besteuert werden, sondern auch bei einem Aufenthalt von mehr als 183 Tagen innerhalb eines Steuerjahres.

Die Verhandlungen mit *Algerien* über den Abschluss eines Einkommens- und Vermögenssteuerabkommens konnten am 4. August 2005 mit der Paraphierung eines Abkommensentwurfs abgeschlossen werden.

In einem am 10. August 2005 mit *Finnland* paraphierten Protokoll zum Abkommen vom 16. Dezember 1991 wird der Nullsatz für Dividenden aus Beteiligungen von mindestens 20 % vereinbart. Diese Bestimmung wird, sofern dieses Protokoll im Laufe des Jahres 2006 in Kraft tritt, rückwirkend ab 1. Januar 2006 Anwendung finden. Im Weiteren einigten sich beide Seiten auf eine Anpassung der Amtshilfebestimmung. Inskünftig sollen auch Auskünfte, die für die Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts des ersuchenden Staates im Falle von Betrugsdelikten im Zusammenhang mit einer unter das Abkommen fallenden Steuer erforderlich sind, sowie die bei den Steuerbehörden vorhandenen oder ordentlichereinzureichenden Informationen über Holdinggesellschaften im Sinne von Art. 28 Abs. 2 StHG ausgetauscht werden.

Das Doppelbesteuerungsabkommen vom 23. April 1997 mit *Argentinien* ist mangels Genehmigung durch das argentinische Parlament noch nicht in Kraft getreten. Dennoch wird dieses Abkommen zusammen mit einem am 23. November 2000 unterzeichneten Protokoll zu diesem Abkommen auf Grund einer Vereinbarung zwischen den Regierungen beider Staaten seit dem 1. Januar 2001 provisorisch angewendet. Von argentinischer Seite wurde geltend gemacht, dass dieses Abkommen vom argentinischen Parlament in dieser Form nicht genehmigt und dass auch die provisorische Anwendung zeitlich nicht unbefristet weitergeführt werden könne. Aus diesem Grunde verlangte Argentinien die Aufnahme von Nachverhandlungen zwecks Revision einzelner Bestimmungen des Abkommens. In der Folge wurde am 16. August 2005 ein entsprechendes Änderungsprotokoll paraphiert. Die darin vereinbarten Änderungen sollten es nun dem argentinischen Parlament ermöglichen, das Abkommen zu genehmigen und in Kraft treten zu lassen.

Impressum (Fortsetzung)

IFF Beirat Steuerrecht

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 Ausgabe 2006/1

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:
