
IFF Institut für Finanzwissenschaft
und Finanzrecht



Universität St.Gallen

IFF Forum für Steuerrecht

Aus dem Inhalt

Dr. Michael Beusch

**Die Einheitsbeschwerde im Steuerrecht
Neuerungen und Konstanten beim formellen bundesgerichtlichen
Rechtsschutz aufgrund des Bundesgerichtsgesetzes (2. Teil)**

PD Dr. Fred Henneberger/
PD Dr. Alexandre Ziegler

**Zur Frage der Angemessenheit von Salären in der Aktiengesellschaft
mitarbeitender Aktionäre**

Prof. Dr. Robert Danon

**Le concept de bénéficiaire effectif dans le cadre du MC OCDE
Réflexions et analyse de la jurisprudence récente**

Dr. Julia von Ah

**Patrick Waldburger: Sparvereinigung der Einkommensteuer
Eine verfassungsrechtliche Beurteilung**

Dr. Markus F. Huber/
Lic. iur. Petra Klaus

**Rechtsgleichheit und degressive Steuertarife
Zur Frage der Vereinbarkeit mit dem Grundsatz der Besteuerung nach der
wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit**

Lic. iur. Rainer Zigerlig/
Lic. iur. Heinz Baumgartner/
Dr. Raoul Stocker

Gesetzgebungs-Agenda 2007/1

2007/1

Impressum

IFF Forum für Steuerrecht

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

Herausgeber und Verlag

Institut für Finanzwissenschaft und Finanzrecht an der Universität St.Gallen, Varnbühlstrasse 19, CH-9000 St.Gallen

Telefon: +41 (0)71 224 25 20

Telefax: +41 (0)71 224 26 70

E-Mail: fstr-iff@unisg.ch

Internet-Website: www.iff.unisg.ch

Redaktion

Leitung: Dr. rer. publ. Ruedi Baumann

Stellvertreter: Prof. Dr. oec. et lic. iur. Klaus A. Vallender

Unternehmensteuer: Prof. Dr. oec. Peter Athanas

Einkommensteuer: Dr. iur. Thomas Meister, LL. M. (Tax)

Umsatzsteuer und Verkehrsteuern: Dr. oec. publ. Ivo. P. Baumgartner

Internationales Steuerrecht: Prof. Dr. iur. et lic. oec. Robert Waldburger und Prof. Dr. iur. Pascal Hinny

Steuerstrafrecht: Alfred Meier, Fürsprecher

Steuerrechts-System: Prof. Dr. oec. et lic. iur. Klaus A. Vallender

Rechtsprechungs-Überblick: Prof. Dr. iur. et lic. oec. Robert Waldburger

Gesetzgebungs-Agenda: Lic. iur. Rainer Zigerlig

Erscheinungsweise

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

Bezugspreis

Jahres-Abonnement: CHF 396 (Studenten: 50 % Rabatt für Neu-Abonnemente), Mehrfach-Abonnemente: Auskunft beim Verlag. In diesen Preisen sind der Jahresordner sowie die Mehrwertsteuer enthalten.

Die Rechnungsstellung erfolgt jeweils am Jahresanfang. Einzelhefte: CHF 99. Es werden die effektiven Versandkosten verrechnet.

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 Urheberrechtsgesetz nicht ausdrücklich zugelassene Verwertung bedarf vorheriger schriftlicher Zustimmung des Verlags. Das gilt insbesondere für Vervielfältigung, Bearbeitung, Übersetzung, Mikroverfilmung und Einspeicherung, Verarbeitung bzw. Wiedergabe in Datenbanken oder anderen elektronischen Medien und Systemen. Fotokopien dürfen nur als Einzelkopien für den persönlichen Gebrauch hergestellt werden.

Konzept und Gestaltung

Designalltag Zürich, Ruedi Rüegg, Zürich

Druck

Cavelti AG, Druck und Media, CH-9201 Gossau

Internet-Auftritt

www.iff.unisg.ch – Publikationen – IFF Forum für Steuerrecht

Abkürzungsvorschlag

FStR

ISSN 1424-9855

Fortsetzung letzte Innenseite

IFF Institut für Finanzwissenschaft
und Finanzrecht



Universität St.Gallen

IFF Forum für Steuerrecht

2007/1

Inhalt

	Artikel	
Dr. Michael Beusch	Die Einheitsbeschwerde im Steuerrecht Neuerungen und Konstanten beim formellen bundesgerichtlichen Rechtsschutz aufgrund des Bundesgerichtsgesetzes (2. Teil)	3
PD Dr. Fred Henneberger/ PD Dr. Alexandre Ziegler	Zur Frage der Angemessenheit von Salären in der Aktiengesellschaft mitarbeitender Aktionäre	19
Prof. Dr. Robert Danon	Le concept de bénéficiaire effectif dans le cadre du MC OCDE Réflexions et analyse de la jurisprudence récente	38
	Literatur-Forum	
Dr. Julia von Ah	Patrick Waldburger: Sparbereinigung der Einkommensteuer Eine verfassungsrechtliche Beurteilung	56
	Gesetzgebungs-Forum	
Dr. Markus F. Huber/ Lic. iur. Petra Klaus	Rechtsgleichheit und degressive Steuertarife Zur Frage der Vereinbarkeit mit dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit	63
	Gesetzgebungs-Agenda	
Lic. iur. Rainer Zigerlig/ Lic. iur. Heinz Baumgartner/ Dr. Raoul Stocker	Gesetzgebungs-Agenda 2007/1	74

Die Einheitsbeschwerde im Steuerrecht

Neuerungen und Konstanten beim formellen bundesgerichtlichen Rechtsschutz aufgrund des Bundesgerichtsgesetzes (2. Teil)

Dr. iur. Michael Beusch*

Inhalt**

In der vorangehenden Ausgabe:

1	Einleitung	4.4	Übergangsrecht
2	Darstellung des Status quo	4.5	Auswirkungen auf die Kantone
3	Ziele der Justizreform	4.5.1	Richterliche Vorinstanzen
4	Einheitsbeschwerde im öffentlichen Recht	4.5.2	Übergangsfrist für Anpassungen
4.1	Vorbemerkung: Organisation des Bundesgerichts	4.5.3	Länge des Instanzenzuges
4.1.1	Keine vom Gesetzgeber vorgegebene Spezialisierung	4.5.4	Ausgestaltung der kantonalen Kognition (Novenverbot)
4.1.2	Umfang und Besetzung des Spruchkörpers	4.5.5	Eröffnung kantonalen Entscheide
4.2	Eintretensvoraussetzungen	4.6	Spezialfall Steuerstrafrecht
4.2.1	Anfechtungsobjekt	5	Subsidiäre Verfassungsbeschwerde
4.2.1.1	Verfügungen und kantonale Erlasse	6	Würdigung und Fazit
4.2.1.2	Ausnahmenkatalog		Literatur
4.2.1.3	Vorinstanzen		Rechtsquellen
4.2.2	Beschwerdegrund		Materialien
4.2.3	Subsidiarität		
4.2.4	Beschwerderecht		
4.2.5	Form		
4.2.6	Frist		

In dieser Ausgabe:

4.3	Ausgewählte Einzelfragen
4.3.1	Vorbemerkung
4.3.2	Kein Anwaltsmonopol
4.3.3	Keine Zugangsbeschränkungen
4.3.4	Zulässigkeit elektronischer Eingaben
4.3.5	Begründungspflicht der Beschwerde
4.3.6	Kostenvorschusspflicht
4.3.7	Keine aufschiebende Wirkung der Beschwerde
4.3.8	Eingeschränkte Officialmaxime durch das Bundesgericht
4.3.9	Kognition des Bundesgerichts
4.3.10	Ausweitung der Öffentlichkeit von Verhandlungen und Urteilsberatungen
4.3.11	Keine Reformatio in peius
4.3.12	Reformatorsche Entscheide ausser im StHG-Bereich
4.3.13	Kosten- und Entschädigungsfolgen
4.3.14	Eröffnung der Entscheide

* Rechtsanwalt, Bundesverwaltungsrichter und Ersatzrichter am Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, Lehrbeauftragter an der Universität Zürich.

** Meiner Kollegin Dr. iur. Daniela Thurnherr, LL.M., danke ich für die kritische Durchsicht dieses Beitrages.

4.3 Ausgewählte Einzelfragen

4.3.1 Vorbemerkung

Nachstehend werden – ohne Anspruch auf vollständige Darstellung – einige ausgewählte Einzelfragen betrachtet, welche (auch) für die Einheitsbeschwerde in Steuer-sachen von Interesse sind. Der Aufbau folgt dabei dem chronologischen Ablauf vom Moment des anzufechtenden Entscheids über die Beschwerdeerhebung bis zum Urteil des Bundesgerichts.

4.3.2 Kein Anwaltsmonopol

Die Frage, ob das Anwaltsmonopol über zivil- und strafrechtliche Angelegenheiten auch auf die öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ausgedehnt werden sollte, führte zu langen und wechsellvollen Diskussionen¹⁶⁰. Der Bundesrat hatte in seiner Botschaft nämlich eine solche Ausweitung noch vorgesehen, da er von einer generellen Ausdehnung des Anwaltsmonopols eine «siebende» Wirkung erwartete und – zu Recht – darauf hinwies, dass «das Einreichen einer Beschwerde im öffentlichen Recht (...) nicht weniger formelle und materielle Rechtskenntnisse voraus(setze) als die Beschwerdeführung im Zivil- oder Strafrechtsbereich»¹⁶¹. Dabei war sich der Bundesrat der Folgen für das Steuerrecht durchaus bewusst, hielt er doch fest, wegen Fehlens eines Anwaltsmonopols für die Vertretung vor den Vorinstanzen habe «die Ausdehnung des Anwaltsmonopols zur Folge, dass eine Partei, die sich im vorinstanzlichen Verfahren von einem Steuerexperten hat vertreten lassen, im Verfahren vor dem Bundesgericht entweder ihren Parteivertreter wechseln oder aber – unter Verzicht auf die Parteientschädigung – die Beschwerde in eigenem Namen einreichen muss. Davon ist ein gewisser Abhalteeffekt zu erwarten, der zur Entlastung des Bundesgerichts beitragen dürfte.»

Nachdem der Ständerat ursprünglich – gegen seine vorberatende Kommission – dem Bundesrat noch gefolgt war¹⁶², wurde diese Regelung schliesslich in den Räten doch wieder dahingehend zurück geändert, dass die bisherige Regelung weiter gelten sollte und der Anwaltszwang weiterhin auf das Zivil- und Strafrecht beschränkt bleibt¹⁶³. Massgebend für diesen Meinungsumschwung waren nicht zuletzt die gebräuchlichen Verhältnisse im Beitrags- und Steuerrecht, in welchen oft Treuhänder

oder Steuerberaterinnen ohne Anwaltspatent Klienten vertreten¹⁶⁴.

Dieses Beibehalten des Status quo für das öffentliche Recht lässt sich – zumindest für das Steuerrecht – sicher rechtfertigen, da sich mit der öffentlich-rechtlichen Einheitsbeschwerde kaum mehr komplexe Abgrenzungsfragen ergeben, zumal die subsidiäre Verfassungsbeschwerde im Steuerrecht nur marginale Bedeutung hat¹⁶⁵. Allerdings sind ausreichende Begründungen für ein gutes Prozessieren nach wie vor unabdingbar¹⁶⁶.

Nichts geändert hat sich auch bei steuerstrafrechtlichen Prozessen. Da es sich bei sämtlichen Steuerstrafen um echte kriminalrechtliche Strafen handelt¹⁶⁷, gilt für entsprechende Verfahren – unabhängig vom letztlich für die Anrufung des Bundesgerichts einschlägigen Rechtsmittel¹⁶⁸ – das Anwaltsmonopol¹⁶⁹.

4.3.3 Keine Zugangsbeschränkungen

Nach wie vor existieren im Steuerrecht keine Beschränkungen für den Zugang zum Bundesgericht. Wiewohl selbstverständlich auch Steuerstreitigkeiten einen Streitwert aufweisen¹⁷⁰, hat der entsprechende Streitwertgrenzen aufstellende Artikel mangels ausdrücklicher Erwähnung für das Steuerrecht keine Bedeutung¹⁷¹.

160 Vgl. KARLEN, Das neue Bundesgerichtsgesetz – Die wesentlichen Neuerungen und was sie bedeuten, 32 f., auch zum Folgenden.

161 Botschaft zur Totalrevision der Bundesrechtspflege, BBI 2001, 4293, auch zum Folgenden.

162 AB S 2003, 895 f.

163 Art. 40 Abs. 1 BGG.

164 AB N 2004, 1589 ff. Zu diesem Meinungsumschwung beigetragen hat sicher auch die «Überzeugungsarbeit» der von einer Änderung betroffenen Berufsverbände, welche – durchaus legitimerweise und letztlich auch erfolgreich – ihre Interessen zu wahren versuchten; vgl. etwa SCHÜLE, Auf leisen Sohlen zum Anwaltsmonopol?, 555.

165 Vgl. nachstehend Abschn. 5. Zur Bedeutung sauberer Abgrenzungen und sorgfältigen Prozessierens nach bis Ende 2006 geltendem Recht vgl. aber etwa FORSTER, Woran staatsrechtliche Beschwerden scheitern, 77 ff. Immerhin sei angemerkt, dass auch in Zukunft die bundesgerichtliche Prüfung der vorgebrachten Rügen nach den Vorschriften über die entsprechende Beschwerdeart erfolgt; Art. 119 Abs. 3 BGG.

166 Vgl. nachstehend Abschn. 4.3.5.

167 BEUSCH, Vorbem. zu Art. 45 - 50 StG N 10 mwH. Der Bericht der Expertenkommission Steuerstrafrecht vom Oktober 2004, 26 ff., spricht bezogen auf die übertretungsstrafrechtlichen Regelungen in DBG und StHG von «Verwaltungsverfahren mit Sanktionen mit strafrechtlichem Charakter»; vgl. auch den Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Ständerates vom 13.2.2006 zur Initiative des Kantons Jura: «Aufhebung von Bundessteuerbestimmungen, die gegen Artikel 6 EMRK verstossen» (BBI 2006, 4021) sowie die diesbezügliche Stellungnahme des Bundesrats vom 12.4.2006 (BBI 2006, 4039).

168 Vgl. nachstehend Abschn. 4.6.

169 Art. 40 Abs. 1 BGG.

170 Dies zeigt sich insbesondere auch bei der Verlegung der Gerichtskosten, deren Höhe massgeblich vom Streitwert abhängt (Art. 65 Abs. 2 BGG); vgl. auch nachstehend Abschn. 4.3.13.

171 Art. 85 Abs. 1 BGG: auf dem Gebiet der Staatshaftung und der öffentlich-rechtlichen Arbeitsverhältnisse, wenn der Streitwert weniger als Fr. 30 000 bzw. 15 000 beträgt. Von diesen Beträgen kann nur abgewichen und dennoch ein Zugang zum

4.3.4 Zulässigkeit elektronischer Eingaben

Auch Bundesgericht und übrige Bundesbehörden können und wollen sich den neueren Kommunikationsformen nicht verschliessen. Neu ist so die Einreichung von Rechtsschriften auf elektronischem Weg möglich¹⁷². Dabei muss das Dokument, das die Rechtsschrift und die Beilagen enthält, von der Partei oder ihrem Vertreter bzw. ihrer Vertreterin mit einer anerkannten elektronischen Signatur versehen werden. Diese hat wie die handschriftliche Unterschrift die Zuordnung eines Dokumentes zu einer Person zu garantieren sowie zu bestätigen, dass der Unterzeichner mit dem verfassten Inhalt einverstanden ist und Dritten gegenüber erklärt, dass er die entsprechenden Rechtsfolgen auf sich nimmt¹⁷³. Um diesen Anforderungen genügen zu können, kann es sich bei der – gemäss Terminologie des Bundesgerichtsgesetzes – anerkannten elektronischen Signatur nur um eine qualifizierte elektronische Signatur im Sinne der einschlägigen Gesetzgebung handeln¹⁷⁴.

Das Bundesgericht bestimmt sodann in einem Reglement, in welchem Format die elektronische Zustellung erfolgen kann¹⁷⁵. Die – zwingend notwendige – Regelung

derartiger Fragen auf dieser Normhierarchiestufe ist dabei angesichts der Tatsache, dass die technischen Formate sehr schnell ändern können, mehr als sinnvoll¹⁷⁶. Die Möglichkeit zur elektronischen Einreichung bzw. zur Zustellung der Entscheide auf diesem Weg wird wegen der damit verbundenen Effizienzgewinne in Zukunft sicher an Bedeutung gewinnen¹⁷⁷.

4.3.5 Begründungspflicht der Beschwerde

Währenddem im bis Ende 2006 und (in übergangsrechtlichen Konstellationen auch heute noch) geltenden Recht bei der staatsrechtlichen Beschwerde das strenge Rügeprinzip gilt¹⁷⁸, war im Verfahren der Verwaltungsgerichtsbeschwerde die Begründungspflicht etwas weniger streng¹⁷⁹. Neu verlangt das Gesetz für sämtliche Beschwerden, dass die Rechtsschriften in einer Begründung in gedrängter Form darlegen, inwiefern der angefochtene Akt Recht verletze¹⁸⁰. Nach der Intention der Botschaft sind an die Begründung eher höhere Anforderungen als bisher bei der Verwaltungsgerichtsbeschwerde zu stellen. Zwar werde «es Sache der Rechtsprechung sein, zu entscheiden, ob eine Begründung ohne ausdrückliche Nennung der verletzten Bestimmungen» ausreiche. «Angesichts der hohen Arbeitslast des Bundesgerichts (müsse aber) verlangt werden, dass die Beschwerdeführer ihre Begehren hinreichend begründen und damit zu einer effizienten Justiz» beitragen¹⁸¹. Was genau dies im Ergebnis heisst, kann heute noch nicht gesagt werden. Klar scheint immerhin, dass – ausgehend von der heutigen Rechtsprechung zur Verwaltungsgerichtsbeschwerde – aus der Beschwerde mindestens ersichtlich werden muss, in welchen Punkten und weshalb der angefochtene Akt beanstandet wird, wobei sich die Begründung in minimalem Umfang auch mit dem angefochtenen Entscheid aus-

Bundesgericht erlangt werden, wenn es sich um eine Rechtsfrage von grundlegender Bedeutung handelt; vgl. dazu etwa GÄCHTER/THURNHERR, Neues Bundesgerichtsgesetz: Rechtsschutz gewahrt, 34.

Eine weitere Streitwertgrenze findet sich in Art. 83 lit. f Ziff. 1 BGG für das öffentliche Beschaffungswesen; vgl. zu den aktuellen Streitwertgrenzen für das Jahr 2006 die V des EVD über die Anpassung der Schwellenwerte im öffentlichen Beschaffungswesen, AS 2005, 5677. Auch bei Erreichen der Schwellenwerte wird hier gemäss Art. 83 lit. f Ziff. 2 BGG zusätzlich vorausgesetzt, dass sich eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt; zur Problematik dieser Regelung vgl. WOLF, Die neue Rechtsmittelordnung im Bund, 11 ff.

172 Art. 42 Abs. 4 BGG; vgl. auch Art. 21a VwVG (in der Fassung ab 1.1.2007). Es gibt dabei insbesondere keine Beschränkung des Kreises der dergestalt Eingabeberechtigten; Botschaft zur Totalrevision der Bundesrechtspflege, BBI 2001, 4263.

173 Vgl. Botschaft zur Totalrevision der Bundesrechtspflege, BBI 2001, 4263; vgl. auch SPÜHLER/DOLGE/VOCK, Art. 42 BGG N 7 f.

174 Art. 2 lit. c ZertES (BG über die elektronische Signatur). Vgl. auch Art. 2 lit. e des Reglementes des Bundesgerichts vom 5.12.2006 über den elektronischen Rechtsverkehr mit Parteien und Vorinstanzen (ReRBGer) und Art. 14 Abs. 2^{bis} OR, wonach der eigenhändigen Unterschrift nur eine qualifizierte elektronische Signatur gleichgestellt ist, die auf einem qualifizierten Zertifikat eines anerkannten Zertifizierungsdienste-Anbieters im Sinne des ZertES beruht. Ob allerdings das zusätzliche Einführen eines weiteren Begriffs im Bundesgerichtsgesetz im an solchen Definitionen ohnehin nicht armen Rechtsgebiet des elektronischen Rechtsverkehrs nötig gewesen war, erscheint fraglich; vgl. BEUSCH/ROHNER, Möglichkeiten und Grenzen der elektronischen Einreichung von Steuererklärungen bei den direkten Steuern, 4.4.1. Die Frage (noch) offen lassend dagegen BÜHLER, Der elektronische Geschäftsverkehr mit dem schweizerischen Bundesgericht, 394 f.

175 Vgl. BÜHLER, Der elektronische Geschäftsverkehr mit dem schweizerischen Bundesgericht, 395 f. Zur Frage der Fristenwahrung vgl. vorstehend Abschn. 4.2.6.

176 Vgl. Botschaft zur Totalrevision der Bundesrechtspflege, BBI 2001, 4266; vgl. BEUSCH/ROHNER, Möglichkeiten und Grenzen der elektronischen Einreichung von Steuererklärungen bei den direkten Steuern, 4.3.3.

177 Vgl. auch KARLEN, Das neue Bundesgerichtsgesetz – Die wesentlichen Neuerungen und was sie bedeuten, 28. Vgl. aber zur Problematik der Anfangsphase vorstehend Fn 158.

178 Art. 90 Abs. 1 lit. b OG; vgl. HÄFELIN/HALLER, Schweizerisches Bundesstaatsrecht. Die neue Bundesverfassung, N 2033 mwH.

179 Art. 108 OG. Vgl. aber BGE 130 I 312 E 1.

180 Art. 42 Abs. 2 BGG. Zu den Konsequenzen der Begründungspflicht für die Rügen der Verletzung von Grundrechten und von kantonalem und interkantonalem Recht vgl. Art. 106 Abs. 2 BGG sowie nachstehend Abschn. 4.3.8.

181 Botschaft zur Totalrevision der Bundesrechtspflege, BBI 2001, 4294, 4346. In diesem Sinn auch KARLEN, Das neue Bundesgerichtsgesetz – Die wesentlichen Neuerungen und was sie bedeuten, 26: «(Mit Art. 42 Abs. 2 BGG) besteht eine Grundlage, die Begründungspflicht inskünftig etwas strenger zu handhaben.»

einander setzen muss¹⁸². Sicher ist zudem, dass – bei allem Verständnis für Effizienzüberlegungen – die Begründungspflicht nicht (besonders) streng sein darf, um das Gericht von Geschäften zu befreien. Ist eine Begründung aber einmal wirklich ungenügend, so kann dies in offensichtlichen Fällen sogar zu einer einzelrichterlichen Nichteintretensverfügung führen¹⁸³.

4.3.6 Kostenvorschusspflicht

Da es nach BGG keine unentgeltlichen Verfahren mehr gibt und in sämtlichen Verfahren vor Bundesgericht Kosten verlegt werden¹⁸⁴, sind diese Kosten grundsätzlich sicherzustellen, und zwar durch diejenige Partei, welche das Bundesgericht anruft¹⁸⁵. Deutlich zu Gunsten des Rechtsuchenden vereinfacht worden sind die Modalitäten der Einhaltung der angesetzten Zahlungsfristen: Währenddem nach geltendem Recht aufgrund der strengen bundesgerichtlichen Rechtsprechung die Frist nur eingehalten ist, wenn der Vorschuss spätestens am letzten Tag der Frist beim Gericht eingeht oder an die Post übergeben wird¹⁸⁶, so gilt neu die Frist für die Zahlung eines

Vorschusses oder für eine Sicherstellung als gewährt, wenn der Betrag rechtzeitig zu Gunsten des Bundesgerichts der Schweizerischen Post übergeben oder einem Post- oder Bankkonto in der Schweiz belastet worden ist¹⁸⁷. Eine zusätzliche Milderung erfuh die Regelung durch die im Verlauf der parlamentarischen Beratungen eingefügte Verpflichtung des Gerichts zur Ansetzung einer Nachfrist bei Verpassen der ersten Frist zur Leistung eines Kostenvorschusses¹⁸⁸.

4.3.7 Keine aufschiebende Wirkung der Beschwerde

Die öffentlich-rechtliche Einheitsbeschwerde hat in der Regel keine aufschiebende Wirkung, es sei denn, solches werde ausdrücklich angeordnet¹⁸⁹. Ob es sich bei der genannten Beschwerde um ein ausserordentliches Rechtsmittel handelt, das Rechtskraft und Vollstreckbarkeit der angefochtenen Entscheide hemmt, ist umstritten¹⁹⁰. Geht man von einem ausserordentlichen Rechtsmittel aus, so ist das im vorinstanzlichen Entscheid Erkannte (theoretisch) vollstreckbar, was trotz bestehendem Rückzahlungsanspruch bei Obsiegen vor Bundesgericht bei der im vorinstanzlichen Verfahren noch unterliegenden Partei zu Liquiditätsproblemen führen kann. In potentiell entsprechenden Konstellationen empfiehlt sich deshalb bis zur entsprechenden Klärung durch das Bundesgericht vorsichtshalber ein Gesuch um Gewährung der aufschiebenden Wirkung¹⁹¹.

182 BGE 131 II 449 E 1.3. Zu den strengeren Anforderungen für die für das Steuerrecht nicht einschlägigen Konstellationen von Art. 84 Abs. 2 BGG sowie Art. 106 Abs. 2 und Art. 117 BGG vgl. HÄFELIN/HALLER/KELLER, Bundesgericht und Verfassungsgerichtsbarkeit nach der Justizreform, N 2021, 2039 f.; KARLEN, Das neue Bundesgerichtsgesetz – Die wesentlichen Neuerungen und was sie bedeuten, 27 f.

183 Art. 108 Abs. 1 lit. b BGG; vgl. auch vorstehend Abschn. 4.1.2. Zu weiteren möglichen Konsequenzen eines Verstosses gegen die in Art. 42 Abs. 2 BGG umschriebene Begründungspflicht vgl. auch Botschaft zur Totalrevision der Bundesrechtspflege, BBI 2001, 4294 f.

184 Art. 65 BGG; vgl. nachstehend Abschn. 4.3.13.

185 Art. 62 Abs. 1 BGG; vgl. auch bereits Art. 150 Abs. 1 OG. Bei Vorliegen besonderer, weder im Gesetz noch in der Botschaft zur Totalrevision der Bundesrechtspflege näher ausgeführter Gründe kann allerdings auf die Erhebung des Kostenvorschusses ganz oder teilweise verzichtet werden; vgl. demgegenüber mögliche Gründe bei SPÜHLER/DOLGE/VOCK, Art. 62 BGG N 2. Unter genau umrissenen Umständen, nämlich bei fehlendem Wohnsitz in der Schweiz oder nachweislicher Zahlungsfähigkeit, kann zudem die das Bundesgericht anrufende Partei auch auf Begehren der Gegenpartei zur Sicherstellung einer allfälligen Parteientschädigung verpflichtet werden (Art. 62 Abs. 2 BGG, vgl. auch bereits Art. 150 Abs. 1 OG); zur Bemessung der Parteientschädigung vgl. Art. 68 BGG sowie nachstehend Abschn. 4.3.13. Nach wie vor besteht auch die Möglichkeit der unentgeltlichen Rechtspflege; Art. 64 BGG.

186 Die Erteilung des Zahlungsauftrags an eine Bank innert der Frist genügt nach bis Ende 2006 geltendem Recht dagegen nicht. Erfolgt die Ausführung der Zahlung zwischen der Bank und der Post auf elektronischem Weg (Benützung elektronischer Datenträger bzw. elektronische Datenübermittlung im Rahmen des Sammelauftragsdienstes der Post [SAD]), so kamen angesichts der Besonderheiten dieser Zahlungsart und der damit verbundenen technischen Abläufe spezielle Regeln zur Anwendung. Die Zahlung galt nur dann als rechtzeitig geleistet, wenn einerseits die elektronischen Daten bzw. der Datenträger spätestens am letzten Tag der vom Gericht festgesetzten Frist der Post übergeben wurde und andererseits das eingesetzte Fälligkeitsdatum noch innert der vom Gericht fest-

gesetzten Zahlungsfrist lag; vgl. etwa (anstelle vieler) BGer 1P.465/2006, 14.8.2006, E 2.

187 Art. 48 Abs. 4 BGG. Wie allerdings WALTHER, Auswirkungen des BGG auf die Anwaltschaft/Parteivertretung, 360, angesichts des im massgeblichen Punkt gegenüber dem heute einschlägigen Art. 21 VwVG unveränderten Inhalts, wonach die Übergabe des Betrags an die schweizerische Post zur Fristwahrung genügt, zum Schluss kommt, fürderhin sei die Wahrung der Zahlungsfrist nicht mehr durch rechtzeitige Übergabe eines Zahlungsauftrags an die Post möglich, bleibt unklar.

188 Art. 62 Abs. 3 und 63 Abs. 2 BGG; anders, ohne Ansetzung einer Nachfrist, noch ausdrücklich Botschaft zur Totalrevision der Bundesrechtspflege, BBI 2001, 3404; vgl. auch KARLEN, Das neue Bundesgerichtsgesetz – Die wesentlichen Neuerungen und was sie bedeuten, 30.

189 Art. 103 BGG; anders noch Art. 111 Abs. 1 OG. Damit wollte der Gesetzgeber auch die Attraktivität der Beschwerde an das Bundesgericht senken und dieses entlasten; VON WERDT, Art. 103 BGG N 6. Weiterhin aufschiebende Wirkung hat die bei den von Bundesorganen erhobenen Steuern einschlägige Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht; Art. 37 VGG iVm Art. 55 Abs. 1 VwVG.

190 Ein ordentliches Rechtsmittel unter Berufung auf Art. 119 Abs. 1 BGG bejahend AEMISEGGER, Der Beschwerdegang in öffentlichen Angelegenheiten, 116; a. A. ZIEGLER, Zur Rechtsnatur der künftigen Einheitsbeschwerden, 56 f.

191 Art. 103 Abs. 3 BGG. Vgl. dazu neuerdings ausführlich BAUMBERGER, Aufschiebende Wirkung bundesrechtlicher Rechtsmittel im öffentlichen Recht, 174 ff.

4.3.8 Eingeschränkte Officialmaxime durch das Bundesgericht

Das Bundesgericht wendet das Recht zwar von Amtes wegen an¹⁹². Die Verletzung von Grundrechten und von kantonalem und interkantonalem Recht wird allerdings nur insofern geprüft, als eine solche Rüge in der Beschwerde vorgebracht und begründet worden ist¹⁹³. Damit wird die heute sowohl bei der staatsrechtlichen Beschwerde als auch der Verwaltungsgerichtsbeschwerde geltende Praxis festgeschrieben¹⁹⁴. Fehlt es an einer solchen Begründung und «führt der Beschwerdeführer nicht zumindest in erkennbarer Weise an, welches Grundrecht seiner Meinung nach verletzt sei, und legt er nicht kurz dar, worin die behauptete Verletzung bestehe, unterbleibt die Überprüfung durch das Bundesgericht»¹⁹⁵.

4.3.9 Kognition des Bundesgerichts

Das Bundesgericht übt eine Rechtskontrolle aus und ist dementsprechend an den Sachverhalt gebunden, wie ihn die Vorinstanz festgestellt hat¹⁹⁶. Bereits daraus folgt die grundsätzliche Unzulässigkeit des Vorbringens neuer Tatsachen und Beweismittel vor Bundesgericht¹⁹⁷. Neue Tatsachen und Beweismittel dürfen dementsprechend nur so weit vorgebracht werden, als erst der Entscheid der Vorinstanz dazu Anlass gegeben hat¹⁹⁸. Nicht geregelt ist im Gesetz allerdings, inwieweit Tatsachen, welche sich erst nach dem vorinstanzlichen Entscheid verwirklicht haben (so genannte echte tatsächliche Noven) und

neue Rechtsbehauptungen zulässig sind. Einschlägig bleibt diesbezüglich die bisherige Rechtsprechung¹⁹⁹.

Für das Steuerrecht bedeutet dies, dass echte Noven vom Novenverbot ausgenommen sind, und zwar namentlich neue tatsächliche Behauptungen und Beweismittel, die auf einem Revisions- oder – bei den direkten Steuern – auf einem Nachsteuergrund beruhen oder der Stützung von geltend gemachten Rechtsverletzungen dienen, die ihrer Natur nach neuer tatsächlicher Vorbringen oder Beweismittel bedürfen²⁰⁰.

Das vor Bundesgericht bestehende Novenverbot erweist sich im Übrigen im Lichte der Rechtsweggarantie als unproblematisch, garantiert diese doch nicht einmal einen Zugang zum Bundesgericht, geschweige denn eine bestimmte Art der Überprüfung²⁰¹.

4.3.10 Ausweitung der Öffentlichkeit von Verhandlungen und Urteilsberatungen

Währenddem das noch geltende Recht in gewissen Bereichen die Öffentlichkeit von Verhandlungen, Beratungen und Abstimmungen ganz ausschloss und in Steuersachen blosse Parteiöffentlichkeit vorsah²⁰², sind fortan Parteiverhandlungen wie auch die mündlichen Beratungen und die darauf folgenden Abstimmungen in allen Rechtsgebieten grundsätzlich öffentlich²⁰³. Nach wie vor kann aber im Einzelfall die Öffentlichkeit ganz oder teilweise ausgeschlossen werden, wenn eine Gefährdung der Sicherheit, der öffentlichen Ordnung oder der Sittlichkeit zu befürchten ist oder das Interesse einer beteiligten Person es rechtfertigt²⁰⁴. Ein derartiges Interesse kann allerdings angesichts der bewussten Abschaffung der Parteiöffentlichkeit in Steuersachen nicht allein darin bestehen, dass die in der Streitsache erscheinenden Steuerdaten des Beschwerdeführers der Öffentlichkeit zugänglich gemacht werden²⁰⁵. Die damit erfolgende Durchbre-

192 Art. 106 Abs. 1 BGG; vgl. dazu auch VON WERDT, Art. 106 BGG N 2 ff.

193 Art. 106 Abs. 2 BGG; zur Begründungspflicht vgl. vorstehend Abschn. 4.3.5. Zu den Gründen für diese Regelung vgl. Botschaft zur Totalrevision der Bundesrechtspflege, BBl 2001, 4344.

194 Botschaft zur Totalrevision der Bundesrechtspflege, BBl 2001, 4344; AEMISEGGER, Der Beschwerdegang in öffentlichen Angelegenheiten, 118 ff.

195 Botschaft zur Totalrevision der Bundesrechtspflege, BBl 2001, 4345. Da alle Beschwerdegründe mit demselben Rechtsmittel vorgebracht werden können, muss in der Beschwerdeschrift selbst darauf geachtet werden, dass dem Rügeprinzip – wo nötig – genügend nachgekommen wird; vgl. auch GÄCHTER/THURNHERR, Neues Bundesgerichtsgesetz: Rechtsschutz gewahrt, 34.

196 Art. 105 Abs. 1 BGG; vgl. vorstehend Abschn. 4.2.2. Eine Ausnahme besteht für gewisse sozialversicherungsrechtliche Streitigkeiten (Art. 105 Abs. 3 BGG); vgl. zu dieser systemwidrig erweiterten Kognition VON WERDT, Art. 105 BGG N 6 f.

197 Vgl. etwa die dies aufnehmende Erwägung im Entscheid des VGer ZH vom 22.12.1999, RB 1999 Nr. 149 E 2.

198 Art. 99 Abs. 1 BGG; zu den Beispielen zulässiger Noven im Sinne dieses Artikels vgl. Botschaft zur Totalrevision der Bundesrechtspflege, BBl 2001, 4339 f. Neue Begehren dagegen sind gänzlich unzulässig (Art. 99 Abs. 2 BGG); vgl. DAUM/MARTI, Die öffentlich-rechtliche Einheitsbeschwerde, 37.

199 BGE 125 II 508 E 3 (echte rechtliche Noven); BGE 130 II 497 E 2 (echte tatsächliche Noven).

200 Vgl. etwa Art. 51 bzw. 53 StHG und Art. 147 bzw. 151 DBG. Vgl. auch BEUSCH/BÄRTSCHI, Rechtsschutz bei den harmonisierten Staats- und Gemeindesteuern und der direkten Bundessteuer, 4.7.2.

201 AUBERT/MAHON, Art. 29a BV N 5; BEUSCH, Auswirkungen der Rechtsweggarantie von Art. 29a BV auf den Rechtsschutz im Steuerrecht, 734. Novenverbote sind in diesem Licht sogar vor kantonalen Instanzen denkbar; vgl. nachfolgend Abschn. 4.5.4.

202 Art. 17 Abs. 1 und 2 OG.

203 Art. 59 Abs. 1 BGG. Eine mündliche Parteiverhandlung bzw. eine mündliche Urteilsberatung findet aber nicht in jedem Fall statt; in der überwiegenden Anzahl der Fälle wird nach wie vor auf dem Weg der Aktenzirkulation entschieden werden; Art. 57 f. BGG; vgl. Botschaft zur Totalrevision der Bundesrechtspflege, BBl 2001, 4302 f.

204 Art. 59 Abs. 2 BGG.

205 Gl. M. VON WERDT, Art. 59 BGG N 11. Etwas anderes könnte allenfalls immerhin aus der Botschaft zur Totalrevision der

chung des Steuergeheimnisses findet im BGG ohne weiteres eine genügende gesetzliche Grundlage²⁰⁶.

Diese Beibehaltung bzw. (bezogen auf das Steuerrecht) Ausweitung der Öffentlichkeit befindet sich auch in Übereinstimmung mit dem Öffentlichkeitsgesetz (BGÖ) vom 17.12.2004²⁰⁷. Nur die öffentliche mündliche Urteilsberatung ermöglicht im Übrigen auch, die Rechtsposition einer auch nach Diskussion noch bestehenden Minderheit zur Kenntnis zu bekommen. Nach wie vor nicht vorgesehen ist nämlich die Publikation von Minderheitsmeinungen²⁰⁸.

4.3.11 Keine Reformatio in peius

Ab dem 1.1.2007 auch im Steuerrecht ausdrücklich ausgeschlossen ist eine Reformatio in peius zu Ungunsten des Beschwerdeführenden²⁰⁹. Diese bis anhin bei der Verwaltungsgerichtsbeschwerde bestehende Möglichkeit²¹⁰, welche vom Bundesgericht nicht selten angewendet²¹¹ und zu Recht seit langem kritisiert worden ist²¹², wurde

richtigerweise ersatzlos gestrichen²¹³. Dies gibt kantonalen Rechtsmittelinstanzen, deren kantonales Recht eine Reformatio in peius nicht zwingend zulässt bzw. bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen vorschreibt, ab dem 1.1.2007 die Möglichkeit, ihrerseits ebenfalls wieder auf derartige Schlechterstellungen zu verzichten²¹⁴.

4.3.12 Reformatorische Entscheide ausser im StHG-Bereich

Was die Art des gutheissenden Entscheides betrifft, so übernimmt das BGG die für die Verwaltungsgerichtsbeschwerde geltende Regelung. Heisst das Bundesgericht nämlich die Beschwerde gut, so entscheidet es in der Sache selbst oder weist diese zu neuer Beurteilung an die Vorinstanz zurück. Es kann die Sache aber auch an die Behörde zurückweisen, die als erste Instanz entschieden hat²¹⁵. Das Fällen rein kassatorischer Entscheide, wie dies bei der staatsrechtlichen Beschwerde noch ausschliesslich möglich war²¹⁶, ist damit an sich nicht mehr vorgesehen²¹⁷. Vorbehalten bleiben müssen allerdings spezialgesetzliche Regelungen, welche im Rahmen der umfassenden Anpassung anderer Bundesgesetze nicht geändert worden sind. Genau eine solche Ausnahme sieht das Steuerharmonisierungsgesetz weiterhin vor²¹⁸: Erweist sich eine Beschwerde als begründet, so hebt das Bundesgericht den Entscheid auf und weist die Sache zur neuen Beurteilung an die Vorinstanz zurück²¹⁹.

Nachdem aufgrund der Zulässigkeit der öffentlich-rechtlichen Einheitsbeschwerde bezogen auf genuin kantonale Angelegenheiten wie die Erbschafts- und Schenkungssteuer sowie selbst bei der subsidiären Verfassungsbeschwerde nunmehr bei Gutheissung (theoretisch) reformatorische Entscheide möglich sind²²⁰, ist nicht

Bundesrechtspflege gelesen werden, in der festgehalten wird, Art. 59 Abs. 2 BGG decke die in Art. 17 Abs. 1 und 2 OG geregelten Fälle ohne weiteres ab (BBI 2001, 4303; in diesem Sinn wohl auch SPÜHLER/DOLGE/VOCK, Art. 59 BGG N 2). Auf jeden Fall ist – so man die Öffentlichkeit auszuschliessen wünscht – ein entsprechender, rechtzeitiger Antrag ratsam. Eine endgültige Klärung dieser Frage wird erst die bundesgerichtliche Praxis bringen.

206 Vgl. ZWEIFEL, Art. 110 DBG N 13.

207 Dieses Gesetz ist auf den 1.7.2006 in Kraft getreten, gilt für das Bundesgericht unmittelbar allerdings nur sinngemäss, soweit dieses administrative Aufgaben oder solche im Zusammenhang mit der Aufsicht über das Bundesverwaltungsgericht und das Bundesstrafgericht erfüllt (Art. 28 Abs. 1 BGG; vgl. auch Art. 17a OG). Für Gerichtsverfahren selbst ist das Gesetz nicht einschlägig; Art. 3 Abs. 1 BGÖ.

Zur zunehmenden Bedeutung einer über diese eher klassischen Elemente hinausgehenden Informationspolitik durch Gerichte vgl. SAXER, Vom Öffentlichkeitsprinzip zur Justizkommunikation – Rechtsstaatliche Determinanten einer verstärkten Öffentlichkeitsarbeit der Gerichte, 459 ff.

208 Botschaft zur Totalrevision der Bundesrechtspflege, BBI 2001, 4303. Eine Einführung dieses in verschiedenen Staaten verbreiteten, beim Europäischen Gerichtshof für Menschenrechte und auch in verschiedenen Kantonen (vgl. etwa § 138 Abs. 4 des Gerichtsverfassungsgesetzes des Kantons Zürich vom 13.6.1976) bestehenden Instituts auch für die Gerichte des Bundes wurde soweit ersichtlich nie diskutiert.

209 Art. 107 Abs. 1 BGG.

210 Art. 114 Abs. 1 OG.

211 Vgl. etwa das Beispiel bei CASANOVA, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 2004 – Kantonale Abgaben (inkl. Steuerharmonisierung), 99 f., sowie die bei den Autoren in Fn 212 besprochenen Beispiele.

212 Vgl. dazu grundlegend und die Fragwürdigkeit der Reformatio in peius nachweisend bereits BÖCKLI, Reformatio in peius – oder der Schlag auf die hilfeschuchende Hand, 97 ff. Vgl. auch aus neuerer Zeit FELBER, Abfuhr trotz Rückzug der Beschwerde, Eigentümliches Verfahrensrecht im Steuerrecht, 536; SIMONEK, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 2003 – Direkte Bundessteuer, 14 f.; DIES., Die

steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 2004 – Direkte Bundessteuer, 23 ff. mwH.

213 Vgl. Botschaft zur Totalrevision der Bundesrechtspflege, BBI 2001, 4345.

214 Vgl. etwa den Entscheid des VGer ZH vom 23.10.2002, in welchem dieses *contre coeur* aufgrund der Vorgaben von StHG und DBG und angesichts von Art. 114 Abs. 1 OG als zweite kantonale Gerichtsinstanz ebenfalls die Reformatio in peius einführen musste; RB 2002 Nr. 116, RB 2003 Nr. 98.

215 Art. 107 Abs. 2 BGG; vgl. Art. 114 Abs. 2 OG.

216 Vgl. HÄFELIN/HALLER, Schweizerisches Bundesstaatsrecht. Die neue Bundesverfassung, N 2041, mit Hinweisen auf schon damals bestehende Ausnahmen.

217 Vgl. AEMISEGGER, Der Beschwerdegang in öffentlichen Angelegenheiten, 171 f.; DAUM/MARTI, Die öffentlich-rechtliche Einheitsbeschwerde, 38.

218 Geändert bzw. terminologisch angepasst wurde nämlich lediglich Art. 73 Abs. 1 StHG.

219 Art. 73 Abs. 3 StHG; gl. M. OBERSON, Droit fiscal suisse, § 23 N 100.

220 Art. 107 Abs. 2 iVm Art. 117 BGG. Für den Bereich der subsidiären Verfassungsbeschwerde wird immerhin erwartet, dass das Bundesgericht sich wie ehemals bei der staatsrechtlichen

recht einsichtig und lässt sich auch aus den Materialien nicht entnehmen, weshalb gerade im Steuerharmonisierungsbereich genau diese Ausnahme bestehen blieb²²¹.

4.3.13 Kosten- und Entschädigungsfolgen

Anders als nach bisherigem Recht gibt es ab dem 1.1.2007 vor Bundesgericht in keinem Rechtsgebiet mehr ausnahmslos kostenlose Verfahren²²². Bei den bis anhin kostenlosen Verfahren wird allerdings nur eine höchst bescheidene Gebühr von maximal Fr. 1000 erhoben²²³, und nach wie vor kann ausnahmsweise auf die Erhebung von Kosten gänzlich verzichtet werden²²⁴. Weiterhin ist die Gerichtsgebühr auch streitwertabhängig²²⁵. Die maximalen Gebühren wurden dabei der Teuerung angepasst und betragen allerhöchstens Fr. 200 000²²⁶. Die Gerichtskosten werden in der Regel der unterliegenden Partei auferlegt²²⁷, und zwar – da es bei Steuern stets um Vermögensinteressen des Gemeinwesens geht – auch der unterliegenden öffentlichen Hand²²⁸.

Was die Parteientschädigung betrifft, so bestimmt das Bundesgericht im Urteil, ob und bejahendenfalls in welchem Mass die Kosten der obsiegenden Partei von der unterliegenden zu ersetzen sind²²⁹. Dem obsiegenden Gemeinwesen ist allerdings – zumindest im Steuerrecht – kaum je eine Parteientschädigung zuzusprechen, werden die Eidg. Steuerverwaltung oder auch die kantonalen

Steuerverwaltungen doch stets in ihrem amtlichen Wirkungsbereich tätig²³⁰.

4.3.14 Eröffnung der Entscheide

Was die Eröffnung der Entscheide betrifft, so ist auf die Neuheit hinzuweisen, dass diese mit dem Einverständnis der Partei auch auf elektronischem Weg erfolgen kann²³¹. Die letztlich für den Erfolg dieses Weges entscheidenden Detailnormen, die Anforderungen an die elektronische Eröffnung, regelt das Bundesgericht in einem Reglement²³².

4.4 Übergangsrecht

Per 1.1.2007 werden nicht nur das BGG in Kraft gesetzt und unzählige weitere Bundesgesetze geändert, sondern auch das alte Bundesrechtspflegegesetz aufgehoben²³³. Dieses wird allerdings noch eine gewisse Zeit seine Bedeutung behalten. Das Bundesgerichtsgesetz enthält nämlich eine für Prozessgesetze übliche Übergangsbestimmung: So ist es erst auf die nach seinem Inkrafttreten beim Bundesgericht eingeleiteten Verfahren anwendbar, auf ein Beschwerdeverfahren sogar nur dann, wenn auch der angefochtene Entscheid nach dem Inkrafttreten dieses Gesetzes ergangen ist²³⁴.

Nicht zu verwechseln ist dieses Übergangsrecht mit der den Kantonen für die Anpassung ihrer Gesetzgebung zur Verfügung stehenden Übergangsfrist²³⁵.

4.5 Auswirkungen auf die Kantone

4.5.1 Richterliche Vorinstanzen

Die neue Justizordnung sieht nur noch ganz ausnahmsweise vor, dass – spätestens ab 1.1.2009 nach Ablauf der

Beschwerde auf eine Kassation beschränken wird. Regelmässig nur eine solche kommt im Übrigen auch bei erfolgreichen Beschwerden gegen kantonale Erlasse in Frage; vgl. HÄFELIN/HALLER/KELLER, Bundesgericht und Verfassungsgerichtsbarkeit nach der Justizreform, N 2043.

- 221 Der Gesetzgeber sah diese Variante beim Erlass des StHG wohl deshalb vor, weil er die selbst im harmonisierten Recht noch bestehenden Freiräume und die entsprechende – zumindest partielle – Souveränität der Kantone unterstreichen wollte. Von diesen Freiräumen ist allerdings bekanntlich angesichts der die vertikale Steuerharmonisierung betonenden Rechtsprechung des Bundesgerichts nur mehr wenig übrig geblieben; vgl. vorstehend Fn 19.
- 222 Art. 65 BGG; vgl. auch WALTHER, Auswirkungen des BGG auf die Anwaltschaft/Parteivertretung, 375. Dies schliesst nicht aus, dass keine der Parteien diese Kosten tragen muss, weil diese zufolge Gewährung der unentgeltlichen Rechtspflege zugunsten der unterliegenden Partei (Art. 64 BGG) auf die Gerichtskasse genommen werden.
- 223 Art. 65 Abs. 4 BGG. Zu den bis Ende 2006 noch kostenlosen Verfahren vgl. Botschaft zur Totalrevision der Bundesrechtspflege, BBl 2001, 3405, sowie KARLEN, Das neue Bundesgerichtsgesetz – Die wesentlichen Neuerungen und was sie bedeuten, 30 f.
- 224 Art. 66 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 BGG.
- 225 Art. 65 Abs. 2 ff. BGG; zur Streitwertberechnung vgl. Art. 51 ff. BGG.
- 226 Art. 65 Abs. 3 lit. b iVm Abs. 5 BGG.
- 227 Art. 66 Abs. 1 BGG, mit Hinweis auf die Existenz möglicher Ausnahmen (vgl. auch Abs. 2).
- 228 Art. 66 Abs. 4 BGG; vgl. bereits Art. 156 Abs. 2 OG.
- 229 Art. 66 Abs. 1 und 2 BGG.

230 Art. 68 Abs. 3 BGG.

231 Art. 39 Abs. 2 BGG; Art. 60 Abs. 3 BGG; Art. 3 ReRBGer.

232 Art. 60 Abs. 3 BGG; Reglement des Bundesgerichts vom 5.12.2006 über den elektronischen Rechtsverkehr mit Parteien und Vorinstanzen (ReRBGer); vgl. (ausführlich) BÜHLER, Der elektronische Geschäftsverkehr mit dem schweizerischen Bundesgericht, 397 ff.; zum Fristenlauf SPÜHLER/DOLGE/VOCK, Art. 44 BGG N 3. Zur Berechtigung der Regelung dieser Fragen in einem Reglement vgl. auch BEUSCH/ROHNER, Möglichkeiten und Grenzen der elektronischen Einreichung von Steuererklärungen bei den direkten Steuern, sowie vorstehend Fn 176.

233 Art. 131 Abs. 1 BGG.

234 Art. 132 Abs. 1 BGG. Auf am 1.1.2007 hängige Verfahren ist das BGG mithin ebenso wenig anwendbar wie auf im Jahre 2007 vor Bundesgericht eingereichte Beschwerden, welche von den Vorinstanzen noch im Jahre 2006 eröffnet worden sind (vgl. KARLEN, Das neue Bundesgerichtsgesetz – Die wesentlichen Neuerungen und was sie bedeuten, 75). Dementsprechend ist Art. 112 BGG für solche Entscheide noch nicht einschlägig.

235 Vgl. nachstehend Abschn. 4.5.2.

zweijährigen Übergangsfrist²³⁶ – gegen Entscheide nicht-richterlicher Behörden an das Bundesgericht gelangt werden kann²³⁷. Demzufolge sind durch die Kantone auch in denjenigen Gebieten (obere) Gerichtsinstanzen zu schaffen, in denen der Ausnahmenkatalog der öffentlich-rechtlichen Einheitsbeschwerde greift und nur eine subsidiäre Verfassungsbeschwerde geführt werden kann²³⁸. Mindestens eine Gerichtsinstanz mit einer umfassenden Rechts- und Sachverhaltskontrolle verlangt im Übrigen bereits die nach Ablauf der zweijährigen Übergangsfrist²³⁹ spätestens ab 1.1.2009 ebenfalls geltende Rechtsweggarantie²⁴⁰.

Das Bundesgerichtsgesetz sowie die Bundesgesetzgebung verlangen im öffentlichen Recht von den Kantonen aber keinen doppelten gerichtlichen Instanzenzug²⁴¹.

Im Steuerrecht sind die durch die Rechtsweggarantie und das neue Bundesgerichtsgesetz ausgelösten Anpassungen relativ gering, existiert doch bei der zahlenmässig bedeutendsten Art des Verfahrens, der Steuererhebung, sowie demjenigen mit den einschneidendsten Wirkungen, der Steuerstrafe, bereits nach bisherigem Recht ein mehrstufiger Rechtsschutz mit mindestens einer Gerichtsinstanz²⁴². Anpassungsbedarf besteht dagegen bei Steuerer-

lass und -bezug, bei welchen es heute vielfach noch keinen genügenden (gerichtlichen) Rechtsschutz gibt²⁴³.

Diese Anpassungen gebietet zum einen wie gesagt die Rechtsweggarantie, zum anderen aber auch die im Bundesgerichtsgesetz vorgesehene Vorinstanzenregelung. Zwar sind Erlass und Stundung im Ausnahmenkatalog der öffentlich-rechtlichen Einheitsbeschwerde aufgeführt²⁴⁴ und ist die subsidiäre Verfassungsbeschwerde nur zulässig, wenn ein rechtlich geschütztes Interesse angerufen werden kann²⁴⁵. Da aber bei gegebenen Voraussetzungen ein Anspruch auf Gewährung des Erlasses besteht, gibt es auch ein rechtlich geschütztes Interesse und ist nach Durchlaufen des kantonalen Instanzenzuges auch eine subsidiäre Verfassungsbeschwerde an das Bundesgericht möglich²⁴⁶.

Welche gerichtliche Instanz bzw. gerichtlichen Instanzen in den Kantonen für diese Überprüfung vorzusehen sind, regelt das Bundesrecht nicht abschliessend. Unmittelbare Vorinstanzen des Bundesgerichts in diesen Fällen sind zwar an sich nur obere kantonale Gerichte, es sei denn, es könne als Ausnahme nach einem anderen Bundesgesetz gegen Entscheide anderer richterlicher Behörden direkt Beschwerde an das Bundesgericht erhoben werden²⁴⁷. Genau derartige Ausnahmen lassen das Recht der direkten Bundessteuer sowie das Steuerharmonisierungsgesetz für den harmonisierten Bereich zu, ist doch in beiden Gesetzen die Einführung einer zweiten kantonalen Gerichtsinstanz den Kantonen überlassen²⁴⁸. Abzu-

236 Vgl. nachfolgend Abschn. 4.5.2.

237 Art. 86 Abs. 3, 87 und 88 Abs. 1 lit. b BGG. Umstritten ist dagegen, ob auch Art. 88 Abs. 2 BGG generell in kantonalen Stimmrechtsangelegenheiten einen Verzicht auf eine richterliche Vorinstanz zulässt; zustimmend KARLEN, Das neue Bundesgerichtsgesetz – Die wesentlichen Neuerungen und was sie bedeuten, 70; verneinend PFISTERER, Der kantonale Gesetzgeber vor der Reform der Bundesrechtspflege, 305 f.; TOPHINKE, Bedeutung der Rechtsweggarantie für die Anpassung der kantonalen Gesetzgebung, 105 f.

Angesichts der verfassungsrechtlichen Vorgaben der Rechtsweggarantie (Art. 29a BV) ist m. E. davon auszugehen, Art. 88 Abs. 2 BGG statuiere keine generell zulässige Ausnahme. Dies zum einen, weil die Frage, ob die politischen Rechte der Stimmberechtigten in kantonalen Angelegenheiten durch behördliche Akte verletzt werden können, durchaus justizabel ist. Zum anderen enthält Art. 88 Abs. 2 BGG selbst bereits eine Ausnahme von der Überprüfbarkeit bezüglich Akte des Parlaments und der Regierung, was den zulässigen Ausnahmen von der Rechtsweggarantie entspricht; vgl. BEUSCH, Auswirkungen der Rechtsweggarantie von Art. 29a BV auf den Rechtsschutz im Steuerrecht, 735 ff.

238 KARLEN, Das neue Bundesgerichtsgesetz – Die wesentlichen Neuerungen und was sie bedeuten, 69 f.

239 Vgl. nachfolgend Abschn. 4.5.2.

240 Art. 29a BV.

241 BERGER, Gedanken zu einer Reform der Zuständigkeitsordnung in der Zürcherischen Steuerrechtspflege, 96 Fn 8; PFISTERER, Der kantonale Gesetzgeber vor der Reform der Bundesrechtspflege, 295; TOPHINKE, Bedeutung der Rechtsweggarantie für die Anpassung der kantonalen Gesetzgebung, 109.

242 Vgl. die Übersichten bei BEUSCH, Auswirkungen der Rechtsweggarantie von Art. 29a BV auf den Rechtsschutz im Steuerrecht, 717 ff.

243 Vgl. zum Status quo bzw. dem Anpassungsbedarf BEUSCH, Auswirkungen der Rechtsweggarantie von Art. 29a BV auf den Rechtsschutz im Steuerrecht, 725 ff. bzw. 746 ff. Quantitativ weitaus bedeutendere Auswirkungen hat diese Regelung dagegen für andere Gebiete, etwa für das Ausländerrecht, wo neu auch die in freiem Ermessen erteilten bzw. eben verweigerten Bewilligungen einer gerichtlichen Überprüfung unterliegen; vgl. dazu weiterführend KIENER/KUHN, Rechtsschutz im Ausländerrecht, 102 ff.

244 Art. 83 lit. m BGG.

245 Art. 115 lit. b BGG. Damit wurde der bei der heutigen staatsrechtlichen Beschwerde geltende Status quo übernommen; vgl. KARLEN, Das neue Bundesgerichtsgesetz – Die wesentlichen Neuerungen und was sie bedeuten, 57 f.

246 BEUSCH, Auswirkungen der Rechtsweggarantie von Art. 29a BV auf den Rechtsschutz im Steuerrecht, 741 ff., unter Widerlegung des das alte Zürcher Steuergesetz betreffenden BGE 122 I 373, wo auf eine staatsrechtliche Beschwerde gegen die Verweigerung eines Erlasses mangels rechtlich geschützten Interesses nicht eingetreten worden war; zustimmend auch CASANOVA, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 2004 – Kantonale Abgaben (inkl. Steuerharmonisierung), 98, 100; kritisch dazu BERGER, Gedanken zu einer Reform der Zuständigkeitsordnung in der Zürcherischen Steuerrechtspflege, 108 Fn 55.

247 Art. 86 Abs. 2 BGG.

248 Art. 145 DBG; Art. 50 Abs. 3 StHG; vgl. PFISTERER, Der kantonale Gesetzgeber vor der Reform der Bundesrechtspflege, 312. Kraft höchstrichterlicher Rechtsprechung vorgegeben ist allerdings eine Parallelität der Verfahren: Wenn es für die harmonisierten Steuern zwei innerkantonale Instanzen gibt, muss

stellen ist mithin zur Bezeichnung der richtigen Vorinstanz in den Fällen von Erlass und Stundung auf allfällige einschlägige Regelungen des kantonalen Rechts; die Kantone besitzen bei der direkten Bundessteuer Spielraum²⁴⁹. Gibt es in einem Kanton zwei gerichtliche Instanzen, soll bei diesen Fragen aber nur eine Gerichtsinstanz eingesetzt werden²⁵⁰, so steht von vornherein die obere kantonale Instanz im Vordergrund²⁵¹. Dies gilt um so mehr, wenn das kantonale Recht die obersten kantonalen Gerichte ausdrücklich festlegt und nur diese qua Wahl durch das Volk oder das kantonale Parlament demokratisch legitimiert sind.

So verhält sich die Situation etwa im Kanton Zürich, wo für das Steuerrecht nur das Verwaltungsgericht als oberstes kantonales Gericht festgelegt ist und auch nur dessen Mitglieder durch das kantonale Parlament gewählt werden²⁵².

Kein Spielraum ergibt sich dagegen bezüglich der Fälle von Erlass und Stundung bei kantonalen Steuern; da diese keinen harmonisierten Bereich betreffen²⁵³, muss es sich bei einem allfälligen einstufigen kantonalen Instanzenzug bei der kantonalen Instanz zwingend um eine obere kantonale Instanz handeln, sind doch nur solche Vorinstanzen des Bundesgerichts²⁵⁴.

Eine für das Steuerrecht weitere bedeutsame Anpassung ergibt sich bei den Sicherstellungsverfügungen betreffend die direkte Bundessteuer, wo bis anhin noch überhaupt keine kantonale Gerichtsinstanz involviert war – das Bundesgericht amtet als erste und einzige gericht-

liche Instanz²⁵⁵ – und eine solche nun neu zu schaffen ist²⁵⁶. Auch bei dieser Gerichtsinstanz sollte es sich um eine obere kantonale Instanz handeln, weil von der eigentlichen Intention des Gesetzgebers her nur diese zulässige Vorinstanzen des Bundesgerichts sind, das nachher nach wie vor angerufen werden kann²⁵⁷. In Kantonen, in denen ein zweistufiger Instanzenzug besteht²⁵⁸, steht deshalb auch für diesen Sachbereich erneut die zweite Instanz als Beschwerdeinstanz für Fragen der Steuersicherung im Vordergrund²⁵⁹, woran sich auch dadurch nichts ändert, dass das DBG gemäss seiner konstanten Terminologie von der «kantonalen Steuerrekurskommission» spricht²⁶⁰.

4.5.2 Übergangsfrist für Anpassungen

Gemäss den Vorgaben des Bundesgerichtsgesetzes haben die Kantone zwei Jahre Zeit, um für den Bereich der öffentlich-rechtlichen Einheitsbeschwerde die notwendigen Ausführungsbestimmungen über die Zuständigkeit, die Organisation und das Verfahren der Vorinstanzen zu treffen²⁶¹. Also müssen die entsprechenden Änderungen spätestens auf den 1.1.2009 erfolgen. Diese Regelung warf allerdings Fragen in Bezug auf die Geltung bzw. das Verhältnis der auf den 1.1.2007 in Kraft tretenden Rechtsweggarantie auf²⁶². Dieser Artikel enthält nämlich keine Übergangsfrist, weshalb in der Lehre auch ohne gesetzliche Umsetzung auf kantonaler Ebene für eine sofortige Anwendbarkeit plädiert worden ist²⁶³. Um dies abschliessend zu klären, wurde im Bundesgerichtsgesetz in der ersten Änderungsnovelle festgehalten, die

dies auch für die direkte Bundessteuer gelten; BGE 130 II 65; vgl. auch BEUSCH/BÄRTSCHI, Rechtsschutz bei den harmonisierten Staats- und Gemeindesteuern und der direkten Bundessteuer, 3.1; BEUSCH, Vereinbarkeit eines Novenverbots vor der zweiten kantonalen Instanz mit den Vorgaben des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer sowie dem Steuerharmonisierungsgesetz, 869 ff.

249 Vgl. PFISTERER, Der kantonale Gesetzgeber vor der Reform der Bundesrechtspflege, 314 ff.

250 Vgl. zu den Gründen für eine Instanz BERGER, Gedanken zu einer Reform der Zuständigkeitsordnung in der Zürcherischen Steuerrechtspflege, 106 ff.

251 Vgl. BEUSCH/BÄRTSCHI, Rechtsschutz bei den harmonisierten Staats- und Gemeindesteuern und der direkten Bundessteuer, 3.2.2.2.

252 Art. 74 Abs. 2 der Verfassung des Kantons Zürich vom 27.2.2005 und § 33 Abs. 1 VRPG ZH. Demgegenüber sind die Mitglieder der Steuerrekurskommissionen nach heute geltendem Recht vom Regierungsrat, also der Exekutive und Spitze der Verwaltung, ernannt; § 112 Abs. 1 StG ZH. Vgl. zu Aufbau und Besonderheiten der Zürcher Steuerrekurskommission MÜLLER, Aspekte der Verwaltungsrechtspflege, dargestellt am Beispiel von Staatssteuerrekurs und Bundessteuerbeschwerde nach Zürcher Recht, 49 ff.

253 Vgl. BEUSCH, Auswirkungen der Rechtsweggarantie von Art. 29a BV auf den Rechtsschutz im Steuerrecht, 731 ff.

254 Art. 86 Abs. 2 iVm Art. 114 BGG.

255 Art. 169 Abs. 3 DBG.

256 Art. 169 Abs. 3 DBG in der Fassung gemäss Verwaltungsgerichtsgesetz (VGG). Es besteht allerdings eine Übergangsfrist von zwei Jahren zur Einführung dieser Instanz; Art. 130 Abs. 2 BGG; vgl. auch nachstehend Abschn. 4.5.2. Zur Problematik der damit verbundenen Verlängerung des Instanzenzugs gerade in diesem Rechtsgebiet vgl. nachstehend Abschn. 4.5.3.

257 Art. 86 Abs. 2 BGG.

258 Vgl. dazu BEUSCH, Auswirkungen der Rechtsweggarantie von Art. 29a BV auf den Rechtsschutz im Steuerrecht, 718 Fn 44 mwH.

259 BEUSCH/BÄRTSCHI, Rechtsschutz bei den harmonisierten Staats- und Gemeindesteuern und der direkten Bundessteuer, 3.2.2.2; a. A. BERGER, Gedanken zu einer Reform der Zuständigkeitsordnung in der Zürcherischen Steuerrechtspflege, 114.

260 Welche Instanz innerkantonal nämlich die Funktion der «kantonalen Steuerrekurskommission» gemäss Terminologie des DBG übernimmt, bestimmt selbstredend das kantonale Recht.

261 Art. 130 Abs. 2 BGG (in der Fassung vor Änderung durch das Bundesgesetz über die Bereinigung und Aktualisierung der Totalrevision der Bundesrechtspflege).

262 Art. 29a BV.

263 So etwa BEUSCH, Auswirkungen der Rechtsweggarantie von Art. 29a BV auf den Rechtsschutz im Steuerrecht, 751 f.; PFISTERER, Der kantonale Gesetzgeber vor der Reform der Bundesrechtspflege, 326.

bereits erwähnte, im Gesetz vorgesehene Übergangsfrist stelle «indirekt auch eine Übergangsfrist für die Umsetzung der Rechtsweggarantie dar»²⁶⁴.

Diese Übergangsfrist führt dazu, dass der Rechtsschutz – ausserhalb des Anwendungsbereichs von Art. 6 EMRK – während dieser zweijährigen Frist je nach kantonaler Umsetzungsgeschwindigkeit unterschiedlich sein könnte²⁶⁵. Um diese föderalen Ungleichheiten zu vermeiden, könnte das Bundesgericht allerdings – wie seinerzeit bei der Einführung der Steuerharmonisierung auch – den Rechtsuchenden in den schneller umsetzenden Kantonen den ausgebauten Rechtsschutz erst nach Ablauf der Übergangsfrist zugestehen²⁶⁶. Bis längstens Ende 2008 werden deshalb auch in den keine Ausnahmeregelungen beanspruchenden Gebieten vom Bundesgericht selbst Nicht-Gerichte noch als Vorinstanzen akzeptiert.

4.5.3 Länge des Instanzenzuges

Die Einführung des Bundesgerichtsgesetzes sowie die damit verbundenen Gesetzesänderungen haben im Steuerrecht an zwei Stellen Auswirkungen auf die Länge des Instanzenzuges. So muss bei interkantonalen Kollisionskonflikten stets ein kantonaler Instanzenzug vollständig durchlaufen werden²⁶⁷. Zudem gibt es bei den Sicherstellungsverfügungen betreffend die direkte Bundessteuer eine neue kantonale Gerichtsinstanz als Vorinstanz des Bundesgerichts²⁶⁸.

Diese zusätzliche Verlängerung des Instanzenzuges ist zwar vor dem Hintergrund der angestrebten Entlastung des Bundesgerichts verständlich, in der Sache aber unbefriedigend. Die Sicherstellungsverfügung ist ja dem im SchKG geregelten Arrest nachgebildet²⁶⁹ und stellt diesem gegenüber eine *Lex specialis* dar²⁷⁰. Für den Schuldner, d. h. den Steuerpflichtigen, weist die steuergesetzliche Spezialregelung nämlich bereits jetzt einige erheb-

liche Nachteile auf, dauern doch die entsprechenden Rechtsmittelverfahren zur Aufhebung der Sicherstellung einiges länger als im SchKG. Während dort nach Verhängung des Arrests eine Einsprachefrist von 10 Tagen läuft, der Arrestrichter «ohne Verzug» entscheidet und auch die obere kantonale Gerichtsbehörde innert 10 Tagen angerufen werden muss, dauert die Beschwerdefrist bei der direkten Bundessteuer jeweils 30 Tage, und es ist eine Behandlungsfrist weder für die kantonale Instanz noch für das Bundesgericht vorgesehen.

4.5.4 Ausgestaltung der kantonalen Kognition (Novenverbot)

Bereits aus den Anforderungen an die Kognition der richterlichen Vorinstanzen des Bundesgerichts, wonach diese selbst oder eine vorgängig zuständige andere richterliche Behörde den Sachverhalt frei prüfen und das massgebende Recht von Amtes wegen anwenden muss²⁷¹, geht hervor, dass bei gesetzlich vorgesehenem Bestehen eines kantonalen Gerichtsinstanzenzuges die zweiten (und die folgenden) Gerichtsinstanzen in ihren Verfahren neben Kognitionsbeschränkungen auch Novenverbote vorsehen dürfen²⁷². Diesbezüglich ändert sich gegenüber der bisherigen Rechtslage nichts, wurde doch genau dies durch das Bundesgericht unlängst festgehalten²⁷³.

4.5.5 Eröffnung kantonalen Entscheide

Was die Eröffnung der kantonalen Entscheide betrifft, so ändert sich gegenüber heute wenig. Zum einen wird die bereits aus dem rechtlichen Gehör fliessende Begründungspflicht konkretisiert²⁷⁴. Zum anderen wird festgehalten, dass die für eine Anfechtung in Frage kommenden Entscheide der letzten kantonalen Instanzen der zu-

264 Botschaft zum BG über die Bereinigung und Aktualisierung der Totalrevision der Bundesrechtspflege; BBl 2006, 3075 f. Der entsprechende Art. 130 Abs. 3 BGG wurde wie folgt präzisiert: «Innert zwei Jahren nach Inkrafttreten dieses Gesetzes erlassen die Kantone Ausführungsbestimmungen über die Zuständigkeit, die Organisation und das Verfahren der Vorinstanzen im Sinne der Artikel 86 Absätze 2 und 3 und 88 Absatz 2, einschliesslich der Bestimmungen, die zur Gewährleistung der Rechtsweggarantie nach Artikel 29a der Bundesverfassung erforderlich sind.»; BBl 2006, 5799 f.

265 Vgl. GÄCHTER, Rechtsweg-Garantie: Ein Grundrecht auf Raten, 31 ff.

266 Vgl. BGE 123 II 588 E 2d (S. 593).

267 Vgl. ausführlicher und kritisch zur Abschaffung des heute noch eine Abkürzung zulassenden Art. 86 Abs. 2 OG vorstehend Abschn. 4.2.3.

268 Vgl. vorstehend Abschn. 4.5.1.

269 Vgl. die ausdrückliche Marginalie von Art. 78 StHG und Art. 170 DBG.

270 Vgl. AMONN/WALTHER, Grundriss des Schuldbetriebs- und Konkursrechts, § 51 N 22 ff.

271 Art. 110 BGG. Die unmittelbare Vorinstanz muss dabei lediglich zwingend mindestens die Rügen nach Art. 95 - 98 BGG prüfen können (Art. 111 Abs. 3 BGG; vgl. WALTHER, Auswirkungen des BGG auf die Anwaltschaft/Parteivertretung, 373 f.). Nicht zwingend ist dabei aber, dass das Gericht eine Angemessenheitskontrolle vornehmen muss; BEUSCH, Auswirkungen der Rechtsweggarantie von Art. 29a BV auf den Rechtsschutz im Steuerrecht, 734 mwH; MÜLLER, Die Rechtsweggarantie – Chancen und Risiken. Ein Plädoyer für mehr Vertrauen in die öffentliche Verwaltung, 176.

272 BEUSCH, Auswirkungen der Rechtsweggarantie von Art. 29a BV auf den Rechtsschutz im Steuerrecht, 734; DERS., Vereinbarkeit eines Novenverbots vor der zweiten kantonalen Instanz mit den Vorgaben des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer sowie dem Steuerharmonisierungsgesetz, 869 ff.

273 BGE 131 II 548; vgl. auch zustimmend BEUSCH, Zulässigkeit eines Novenverbots vor der zweiten kantonalen Instanz im Steuerjustizverfahren betreffend die direkte Bundessteuer sowie die harmonisierten Staats- und Gemeindesteuern, 1540 f., sowie CASANOVA, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 2004 – Kantonale Abgaben (inkl. Steuerharmonisierung), 95.

274 Vgl. insbesondere Art. 112 Abs. 1 lit. b BGG.

ständigen Amtsstelle eröffnet werden müssen²⁷⁵. Angesichts des klaren Wortlauts des Gesetzes wird in den letztinstanzlichen kantonalen Entscheid selbst dann eine Rechtsmittelbelehrung aufzunehmen sein, wenn nur die subsidiäre Verfassungsbeschwerde zulässig ist²⁷⁶.

4.6 Spezialfall Steuerstrafrecht

Ausgangspunkt für jede Darstellung des steuerstrafrechtlichen Rechtsschutzes durch das Bundesgericht ist auch im Jahre 2007 die von Walter R. Pfund zur Charakterisierung der schweizerischen Steuerstraf(verfahrens)-Rechtsordnung vor nunmehr 28 Jahren gebrauchte Metapher des «Gestrüpps»²⁷⁷. In der Schweiz bestehen nämlich eigentlich zwei Steuerstrafrechtssysteme: dasjenige der von Bundesorganen erhobenen Bundessteuern sowie dasjenige der durch die Kantone veranlagten Steuern²⁷⁸. Während sich allerdings in der ersten Kategorie weitgehende Kongruenz feststellen lässt – anwendbar ist nahezu ausschliesslich das Verwaltungsstrafrechtsgesetz²⁷⁹ –, differieren – zumindest noch zur Zeit – die steuerstrafrechtlichen Rechtsschutzordnungen bei den durch die Kantone erhobenen Steuern erheblich²⁸⁰. Im Gegensatz zum materiellen Steuerstrafrecht wurde nämlich das Verfahren – trotz an sich bestehender Kompetenz²⁸¹ – nicht harmonisiert. Die Ausgestaltung des Prozessrechtes sowie die Organisation und Zuständigkeit der Behörden obliegen somit grundsätzlich immer noch den Kanto-

nen²⁸². Grundkonsens besteht (immerhin) darin, dass nicht nur bei der direkten Bundessteuer, sondern bei allen kantonalen direkten Steuern (Staats- und Gemeindesteuern) das sog. dualistische System der Strafverfolgung Anwendung findet²⁸³. So werden die Übertretungstatbestände in einem Administrativverfahren vor den zuständigen Steuer- bzw. Steuerjustizbehörden, die Vergehenstatbestände dagegen von den ordentlichen Straf(verfolgungs)-Behörden untersucht und geahndet²⁸⁴.

Diese Aufteilung spiegelt sich auch im bundesgerichtlichen Rechtsschutz. Während bei den in Anwendung der prozessualen Vorschriften des Verwaltungsstrafrechts zu beurteilenden Steuerstrafstatbeständen sowie bei den Vergehenstatbeständen der von den Kantonen veranlagten Steuern das Bundesgericht mit der Einheitsbeschwerde in Strafsachen angegangen werden kann²⁸⁵, ist die öffentlich-rechtliche Einheitsbeschwerde das Rechtsmittel gegen die ursprünglich in einem Administrativverfahren ausgesprochenen Übertretungsbussen²⁸⁶.

Da es sich aber auch bei den Übertretungsbussen um echte kriminalrechtliche Strafen handelt²⁸⁷, erweist sich

275 Art. 112 Abs. 4 BGG; vgl. auch vorstehend Fn 176.

276 Art. 112 Abs. 1 lit. d (iVm Art. 117) BGG; vgl. auch AEMISEGGER, Der Beschwerdegang in öffentlichen Angelegenheiten, 117; SEILER, Art. 112 BGG N 14.

277 PFUND, Das Gestrüpp unseres Steuerstrafrechts, 1 ff.

278 BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 357 ff.; BEUSCH, Vorbem. zu Art. 61 - 67 VStG N 5 ff. An dieser dualen Struktur wird sich – zumindest vorderhand – auch nichts ändern; vgl. den Bericht der Expertenkommission Steuerstrafrecht vom Oktober 2004 (vgl. vorstehend Fn 167), 17 ff.; vgl. zu den laufenden Revisionen des Steuerstrafrechts auch die entsprechende, laufend aktualisierte Rubrik in der Zeitschrift für Schweizerisches und Internationales Steuerrecht zsis, www.zsis.ch.

279 BG vom 22.3.1974 über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR). Dieses steckt zumindest einen mehr oder weniger engen einheitlichen Rahmen ab, auch wenn gerade bei den gerichtlichen Verfahren aufgrund der in Art. 82 VStrR erklärten Anwendbarkeit des kantonalen Strafprozessrechts erhebliche Unterschiede bestehen können. Diese 27 möglichen Varianten sollten allerdings relativ bald verschwinden: Seit dem 1.4.2003 enthält Art. 123 Abs. 1 BV eine Kompetenz des Bundes zum Erlass entsprechender einheitlicher Regelungen, und am 21.12.2005 wurde die Botschaft zur eidgenössischen Strafprozessordnung veröffentlicht (Botschaft zur Vereinheitlichung des Strafprozessrechts, BBl 2006, 1085 ff.). Diese wurde durch den Ständerat als Erstrat in der Wintersession 2006 verabschiedet.

280 Vgl. die Übersicht bei BEUSCH, Auswirkungen der Rechtsweggarantie von Art. 29a BV auf den Rechtsschutz im Steuerrecht, 721 ff.

281 Art. 129 Abs. 2 BV.

282 Art. 3 BV iVm fehlendem Harmonisierungstatbestand. Eine Ausnahme bildet lediglich die Bezeichnung der Verwaltungsgerichtsbeschwerde als Rechtsmittel, mit welchem letztinstanzliche kantonale Entscheide an das Bundesgericht weitergezogen werden können müssen; Art. 73 StHG.

283 SIEBER, Vorbem. zu Art. 55 - 58 N 4 ff. mwH, auch zum Folgenden.

284 Auch an diesem dualistischen System wird sich – zumindest vorderhand – nichts ändern; vgl. den Bericht der Expertenkommission Steuerstrafrecht vom Oktober 2004 (vgl. vorstehend Fn 167), 17 ff.; vgl. dazu auch die entsprechende, laufend aktualisierte Rubrik in der Zeitschrift für Schweizerisches und Internationales Steuerrecht zsis, www.zsis.ch. So wird denn auch auf den 1.1.2007 ausdrücklich festgehalten, in den nach StHG ablaufenden Verfahren urteile nie ein Strafgericht; Art. 57^{bis} Abs. 2 in der Fassung gemäss VGG. Vgl. den Entwurf zu Art. 57^{bis} StHG und die Änderungen von Art. 182 DBG (BBl 2004, 6444) sowie die Erklärungen dazu in der Botschaft des Bundesrates zu den «Bilateralen II» vom 1.10.2004 (BBl 2004, 6279 f.). Diese Präzisionen erfolgten im Zusammenhang mit der Amts- und Rechtshilfe sowie Art. 51 des sogenannten Schengen-Übereinkommens und sollen die Verweigerung des Informationsaustausches bei blosser Steuerhinterziehung absichern.

285 So ausdrücklich Art. 188 Abs. 3 DBG sowie Art. 61 StHG in der Fassung gemäss BGG. Zur Einheitsbeschwerde in Strafsachen vgl. SCHMID, Die Strafrechtsbeschwerde nach dem BG über das Bundesgericht – eine erste Auslegeordnung, 160 ff., sowie THOMMEN/WIPRÄCHTIGER, Die Beschwerde in Strafsachen, 651 ff.

286 Vgl. Art. 182 Abs. 2 DBG in der Fassung gemäss VGG (BBl 2005, 4152) sowie Art. 73 StHG in der Fassung gemäss VGG (BBl 2005, 4153).

287 BEUSCH, Vorbem. zu Art. 45 - 50 StG N 10 mwH; (grundlegend) ZWEIFEL, Die Strafsteuer als Strafe, 4 ff. Der Bericht der Expertenkommission Steuerstrafrecht vom Oktober 2004 (vgl. vorstehend Fn 278), 26 ff., spricht bezogen auf die übertretungsstrafrechtlichen Regelungen in DBG und StHG von «Verwaltungsverfahren mit Sanktionen mit straf-

trotz dieser weiterhin bestehenden Gabelung der Rechtsmittelwege für den Bereich sämtlicher Steuerstrafen für den Weg an das Bundesgericht das für das Strafrecht geltende Anwaltsmonopol als einschlägig²⁸⁸.

5 Subsidiäre Verfassungsbeschwerde

Die subsidiäre Verfassungsbeschwerde, welche in der Botschaft des Bundesrates noch nicht vorgesehen gewesen war und in den parlamentarischen Beratungen als Fangnetz zur Sicherstellung der einheitlichen Anwendung des ganzen Bundes- und Völkerrechts durch die Kantone eingefügt worden ist²⁸⁹, kommt als nachgeordnetes Rechtsmittel ausschliesslich dann in Betracht, wenn gegen letztinstanzliche kantonale Entscheide die Einheitsbeschwerde aufgrund des Sachgebietsausschlusses²⁹⁰ oder mangels Erreichens des notwendigen Streitwerts²⁹¹ nicht zulässig ist²⁹². Die subsidiäre Verfassungsbeschwerde ist mithin keinesfalls immer dann zulässig, wenn die Einheitsbeschwerde nicht in Frage kommt, sondern nur in den erwähnten Konstellationen²⁹³; nie möglich ist das Einlegen einer subsidiären Verfassungsbeschwerde insbesondere gegen Entscheide von Bundesbehörden.

Gerade auch wegen dieser Einschränkung ist der Anwendungsbereich der subsidiären Verfassungsbeschwerde im Steuerrecht von vornherein gering, spielt sie doch für alle von Bundesorganen erhobenen Bundessteuern wie Mehrwert- und Verrechnungssteuer sowie Stempelabgaben keine Rolle. Aber auch in den Gebieten mit kantonalen Endentscheiden ist die subsidiäre Verfassungsbeschwerde nur bei Fragen von Stundung und Erlass

denkbar²⁹⁴. In diesen Gebieten ist deren Ergreifen allerdings bei Einhalten der weiteren Prozessvoraussetzungen zumindest bei der Verweigerung eines Erlasses möglich. Da nämlich bei gegebenen Voraussetzungen ein Anspruch auf dessen Gewährung besteht, gibt es auch ein rechtlich geschütztes Interesse²⁹⁵.

Dabei sei nicht verkannt, dass dies bei der direkten Bundessteuer zur seltsam anmutenden Konstellation führt, dass bei zu erlassenen Beträgen von über Fr. 5000, über welche die Eidgenössische Erlasskommission und hernach das Bundesverwaltungsgericht entscheiden²⁹⁶, wegen des Entscheids durch eine Bundesbehörde das Bundesgericht nicht angerufen werden kann²⁹⁷, wohingegen bei Beträgen unterhalb dieser Limite, welche in die kantonale Zuständigkeit fallen²⁹⁸, gegen den (letztinstanzlichen) Entscheid des kantonalen Gerichts nur – aber immerhin – die subsidiäre Verfassungsbeschwerde an das Bundesgericht erhoben werden kann. Dies ist allerdings die hinzunehmende Folge des in der Rechtsmittelordnung der direkten Bundessteuer bestehenden geteilten Instanzenzugs, wonach bei einer Verfügungszuständigkeit einer Bundesbehörde auch die Rechtsmittelbehörde eine solche des Bundes ist, bei Verfügungszuständigkeit einer kantonalen Behörde dagegen auch die Rechtsmittelinstanz kantonal bleibt²⁹⁹.

Selbst in diesen Fällen dürfte die subsidiäre Verfassungsbeschwerde im Steuerrecht aber von nur marginaler Bedeutung bleiben, kann mit ihr doch ausschliesslich die Verletzung von verfassungsmässigen Rechten gerügt werden³⁰⁰.

rechtlichem Charakter»; vgl. auch den Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Ständerates vom 13.2.2006 zur Initiative des Kantons Jura: «Aufhebung von Bundessteuerbestimmungen, die gegen Artikel 6 EMRK verstossen» (BBl 2006, 4021) sowie die diesbezügliche Stellungnahme des Bundesrats vom 12.4.2006 (BBl 2006, 4039).

288 Art. 40 Abs. 1 BGG; vgl. demgegenüber für das «normale» Steuerrechtsschutzverfahren vorstehend Abschn. 4.3.2.

289 Zur Entstehungsgeschichte der subsidiären Verfassungsbeschwerde vgl. GÄCHTER, Neues Bundesgerichtsgesetz: Rechtsschutz gewährt, 37 f.

290 Art. 83 BGG; vgl. vorstehend Abschn. 4.2.1.2.

291 Art. 83 lit. f; Art. 85 BGG.

292 Art. 113 ff. BGG. Die subsidiäre Verfassungsbeschwerde unterliegt mithin der so genannten absoluten Subsidiarität; vgl. SCHWEIZER, Die subsidiäre Verfassungsbeschwerde nach neuem Bundesgerichtsgesetz, 243 f.

293 Vgl. KARLEN, Das neue Bundesgerichtsgesetz – Die wesentlichen Neuerungen und was sie bedeuten, 56 f.; SCHWEIZER, Die subsidiäre Verfassungsbeschwerde nach neuem Bundesgerichtsgesetz, 214 ff.

294 Art. 83 lit. m BGG; vgl. auch OBERSON, Droit fiscal suisse, § 23 N 103 ff.

295 Art. 115 lit. b BGG. Vgl. BEUSCH, Auswirkungen der Rechtsweggarantie von Art. 29a BV auf den Rechtsschutz im Steuerrecht, 741 ff., unter Widerlegung des das alte Zürcher Steuergesetz betreffenden BGE 122 I 373, wo auf eine staatsrechtliche Beschwerde gegen die Verweigerung eines Erlasses mangels rechtlich geschützten Interesses nicht eingetreten worden war; zustimmend auch CASANOVA, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 2004 – Kantonale Abgaben (inkl. Steuerharmonisierung), 98, 100; kritisch dazu BERGER, Gedanken zu einer Reform der Zuständigkeitsordnung in der Zürcherischen Steuerrechtspflege, 108 Fn 55. Zum Erfordernis des rechtlich geschützten Interesses allgemein und der bisherigen, restriktiven und oft kritisierten Rechtsprechung des Bundesgerichts AUER, Die Beschwerdebefugnis nach dem neuen Bundesgerichtsgesetz, 203 ff.; vgl. des Weiteren auch die Übersicht über die Kritik bei GÄCHTER, Rechtsmissbrauch im öffentlichen Recht, 294 f.

296 Art. 102 Abs. 4 DBG iVm Art. 4 Abs. 1 der V über die Behandlung von Erlassgesuchen für die direkte Bundessteuer.

297 Art. 83 lit. m BGG.

298 Art. 4 Abs. 2 der V über die Behandlung von Erlassgesuchen für die direkte Bundessteuer.

299 BEUSCH, Auswirkungen der Rechtsweggarantie von Art. 29a BV auf den Rechtsschutz im Steuerrecht, 748 f. mwH.

300 Art. 116 BGG.

6 Würdigung und Fazit

Die öffentlich-rechtliche Einheitsbeschwerde bringt sicherlich – gerade auch für den Rechtsvertreter – gewisse Vereinfachungen, wobei sorgfältiges Prozessieren selbstredend notwendig bleibt³⁰¹. Steuerrechtsspezifisch zu begrüssen ist insbesondere auch die Abschaffung der Reformatio in peius vor Bundesgericht. Daneben führt die Revision aber in Fragen behaupteter interkantonaler Doppelbesteuerungen sowie bei Steuersicherungen zu nicht sachgerechten Verlängerungen des Instanzenzuges. Zu bedauern ist schliesslich, dass der Gesetzgeber darauf verzichtet hat, die Justizorganisation des Bundesgerichts durch eine vermehrte Spezialisierung vorzubestimmen. In nahezu allen übrigen Fragen und insbesondere bei den von Bundesorganen erhobenen Steuern bleibt es weitgehend bei den bisherigen Lösungen.

Literatur

AEMISEGGER HEINZ, Der Beschwerdegang in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten, in: Bernhard Ehrenzeller/Rainer J. Schweizer (Hrsg.), Die Reorganisation der Bundesrechtspflege – Neuerungen und Auswirkungen auf die Praxis, St.Gallen 2006, 103 ff.

- Vereinfachtes Verfahren, Art. 108 und 109 BGG, Instruktionsverfahren, Art. 32 BGG, in: Bernhard Ehrenzeller/Rainer J. Schweizer (Hrsg.), Die Reorganisation der Bundesrechtspflege – Neuerungen und Auswirkungen auf die Praxis, St.Gallen 2006, 475 ff.

AMONN KURT/WALTHER FRIDOLIN, Grundriss des Schuldbetreibungs- und Konkursrechts, 7. A., Bern 2003

AUBERT JEAN-FRANÇOIS/MAHON PASCAL, Petit commentaire de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999, Zürich/Basel/Genf 2003

AUER CHRISTOPH, Auswirkungen der Reorganisation der Bundesrechtspflege auf die Kantone, ZBl 107 (2006), 121 ff.

- Die Beschwerdebefugnis nach dem neuen Bundesgerichtsgesetz, in: Die Mitarbeiter des Bundesamts für Justiz (Hrsg.), Aus der Werkstatt des Rechts, Festschrift für Heinrich Koller, Basel/Genf/München 2006, 197 ff.

BANDLI CHRISTOPH, Zur Spruchkörperbildung an Gerichten: Vorausbestimmung als Fairnessgarantin, in: Die Mitarbeiter des Bundesamts für Justiz (Hrsg.),

Aus der Werkstatt des Rechts, Festschrift für Heinrich Koller, Basel/Genf/München 2006, 209 ff.

BAUMBERGER XAVER, Aufschiebende Wirkung bundesrechtlicher Rechtsmittel im öffentlichen Recht, Zürich/Basel/Genf 2006

BEHNISCH URS R., Liliane Subilia-Rouge/Pascal Mollard/Anne Tissot Benedetto (Hrsg.): Festschrift SRK, ASA 75 (2006/07), 101 ff.

BELLANGER FRANÇOIS/TANQUEREL THIERRY, Les nouveaux recours fédéraux en droit public, Genf/Zürich/Basel 2006

BENZ ROLF, Verfassungsmässige Aspekte degressiver Einkommens- und Vermögenssteuertarife, zsis)-Monatsflash März 2006 (www.zsis.ch)

BERGER MARKUS, Gedanken zu einer Reform der Zuständigkeitsordnung in der Zürcherischen Steuerrechtspflege, ZStP 2006, 95 ff.

BEUSCH MICHAEL, Art. 102 - 103 DBG, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Basel 2000

- Art. 3, 30, 45 - 47 StG, in: Martin Zweifel/Peter Athanas/Maja Bauer-Balmelli (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. II/3, Bundesgesetz über die Stempelabgaben (StG), Basel 2006

- Auswirkungen der Rechtsweggarantie von Art. 29a BV auf den Rechtsschutz im Steuerrecht, ASA 73 (2004/05), 709 ff.

- Vereinbarkeit eines Novenverbots vor der zweiten kantonalen Instanz mit den Vorgaben des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer sowie dem Steuerharmonisierungsgesetz, AJP 2005, 869 ff.

- Zulässigkeit eines Novenverbots vor der zweiten kantonalen Instanz im Steuerjustizverfahren betreffend die direkte Bundessteuer sowie die harmonisierten Staats- und Gemeindesteuern, AJP 2005, 1540 f.

BEUSCH MICHAEL/BÄRTSCHI BETTINA, Rechtsschutz bei den harmonisierten Staats- und Gemeindesteuern und der direkten Bundessteuer – dargestellt am Beispiel des Kantons Zürich, zsis) 31.8.2006 (www.zsis.ch)

BEUSCH MICHAEL/ROHNER ROGER, Möglichkeiten und Grenzen der elektronischen Einreichung von Steuererklärungen bei den direkten Steuern, zsis) 21.12.2006 (www.zsis.ch)

BIANCHI SILVIO, Ein eidgenössisches Steuergericht?, StR 1987, 351 ff.

301 Vgl. WALTHER, Auswirkungen des BGG auf die Anwaltschaft/Parteivertretung, 385 ff.

- BLUMENSTEIN ERNST/LOCHER PETER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. A., Zürich 2002
- BÖCKLI PETER, Reformatio in pejus – oder der Schlag auf die hilfeschuchende Hand, ZBl 81 (1980), 97 ff.
- BÜHLER JACQUES, Der elektronische Geschäftsverkehr mit dem schweizerischen Bundesgericht, in: Bernhard Ehrenzeller/Rainer J. Schweizer (Hrsg.), Die Reorganisation der Bundesrechtspflege – Neuerungen und Auswirkungen auf die Praxis, St.Gallen 2006, 391 ff.
- CAGIANUT FRANCIS/CAVELTI ULRICH, Degressive Steuersätze, FStR 2006, 150 ff.
- CASANOVA HUGO, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 2004 – Kantonale Abgaben (inkl. Steuerharmonisierung), ASA 75 (2006/07), 73 ff.
- CAVELTI ULRICH, Die Beschwerde wegen Verletzung des interkantonalen Doppelbesteuerungsverbots, FStR 2003, 253 ff.
- DAUM MICHEL/MARTI URSULA, Die öffentlich-rechtliche Einheitsbeschwerde, plädoyer 3/06, 34 ff.
- DUSS MARCO, Sprüche voller Widersprüche. Von Transponierungen, Seelenwanderungen eines Königs von Judäa, wunderbaren Gärten der Willkür, Gleis neundreiviertel und von Rabbi Eliezers Problem, ST 2001, 79 ff.
- FELBER MARKUS, Abfuhr trotz Rückzug der Beschwerde. Eigentümliches Verfahrensrecht im Steuerrecht, StR 2004, 536
- FORSTER MARC, Woran staatsrechtliche Beschwerden scheitern, SJZ 1993, 77 ff.
- GÄCHTER THOMAS, Rechtsmissbrauch im öffentlichen Recht, Zürich/Basel/Genf 2005
- Rechtsweggarantie: Ein Grundrecht auf Raten, plädoyer 3/06, 31 ff.
- GÄCHTER THOMAS/THURNHERR DANIELA, Neues Bundesgerichtsgesetz: Rechtsschutz gewahrt, plädoyer 2/06, 32 ff.
- HÄFELIN ULRICH/HALLER WALTER, Schweizerisches Bundesstaatsrecht. Die neue Bundesverfassung, 6. A., Zürich/Basel/Genf 2005
- HÄFELIN ULRICH/HALLER WALTER/KELLER HELEN, Bundesgericht und Verfassungsgerichtsbarkeit nach der Justizreform. Supplement zur 6. A. des «Schweizerischen Bundesstaatsrechts», Zürich/Basel/Genf 2006
- HÄFELIN ULRICH/MÜLLER GEORG/UHLMANN FELIX, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. A., Zürich/Basel/Genf 2006
- HINNY PASCAL, Fragen zum Steuertarifverlauf bei der Einkommens- und Vermögenssteuer – Insbesondere die Frage der Rechtmässigkeit eines teilweise degressiv verlaufenden Steuertarifs im Bereich sehr hoher Einkommen und Vermögen, am Beispiel der im Kanton Schaffhausen seit 2004 geltenden Regelung, FStR 2006, 61 ff.
- KÄLIN WALTER, Das Verfahren der staatsrechtlichen Beschwerde, 2. A., Bern 1994
- KARLEN PETER, Das neue Bundesgerichtsgesetz – Die wesentlichen Neuerungen und was sie bedeuten, Basel/Genf/München 2006
- KIENER REGINA/KUHN MATHIAS, Das neue Bundesgerichtsgesetz – eine vorläufige Würdigung, ZBl 107 (2006), 141 ff.
- Rechtsschutz im Ausländerrecht, in: Alberto Achermann/Martina Caroni/Astrid Epiney/Walter Kälin/Minh Son Nguyen (Hrsg.), Jahrbuch für Migrationsrecht 2005/2006, Bern 2006, 91 ff.
- KIESER UELI, Auswirkungen des Bundesgesetzes über das Bundesgericht auf die Sozialversicherungsrechtspflege, in: Bernhard Ehrenzeller/Rainer J. Schweizer (Hrsg.), Die Reorganisation der Bundesrechtspflege – Neuerungen und Auswirkungen in der Praxis, St.Gallen 2006, 439 ff.
- KOLLER HEINRICH, Grundzüge der neuen Bundesrechtspflege und des vereinheitlichten Prozessrechts, ZBl 107 (2006), 57 ff.
- LOCHER PETER, Degressive Tarife bei den direkten Steuern natürlicher Personen, recht 2006, 117 ff.
- MÜLLER MARKUS, Die Rechtsweggarantie – Chancen und Risiken. Ein Plädoyer für mehr Vertrauen in die öffentliche Verwaltung, ZBJV 2004, 161 ff.
- MÜLLER PATRICK M., Aspekte der Verwaltungsrechtspflege, dargestellt am Beispiel von Staatssteuerrekurs und Bundessteuerbeschwerde nach Zürcher Recht, Diss. Bern 2005, Bern 2006
- NOBEL PETER/WALDBURGER ROBERT, Der Unternehmensstandort Schweiz aus steuer- und aktienrechtlicher Sicht, in: Ernst A. Kramer/Peter Nobel/Robert Waldburger (Hrsg.), Festschrift für Peter Böckli, Zürich/Basel/Genf 2006, 27 ff.
- OBERSON XAVIER, Droit fiscal suisse, 3. A., Basel/Genf/München 2007

- PFISTERER THOMAS, Der kantonale Gesetzgeber vor der Reform der Bundesrechtspflege, in: Bernhard Ehrenzeller/Rainer J. Schweizer (Hrsg.), Die Reorganisation der Bundesrechtspflege – Neuerungen und Auswirkungen auf die Praxis, St.Gallen 2006, 257 ff.
- PFUND WALTER R., Das Gestrüpp unseres Steuerstrafrechts, ASA 48 (1979/80), 1 ff.
- REICH MARKUS, Verfassungsrechtliche Beurteilung der partiellen Steuerdegression am Beispiel des Einkommens- und Vermögenssteuertarifs des Kantons Obwalden, ASA 74 (2005/06), 689 ff.
- REICH MARKUS/WALDBURGER ROBERT, Rechtsprechung im Jahr 2005 (1. Teil), FStR 2006, 222 ff.
- SAXER URS, Vom Öffentlichkeitsprinzip zur Justizkommunikation – Rechtsstaatliche Determinanten einer verstärkten Öffentlichkeitsarbeit der Gerichte, ZSR NF 125 (2006), 459 ff.
- SCHMID NIKLAUS, Die Strafrechtsbeschwerde nach dem Bundesgesetz über das Bundesgericht – eine erste Auslegeordnung, ZStrR 2006, 160 ff.
- SCHÜLE KURT, Auf leisen Sohlen zum Anwaltsmonopol?, ST 2003, 555
- SCHWEIZER RAINER J., Die subsidiäre Verfassungsbeschwerde nach neuem Bundesgerichtsgesetz, in: Bernhard Ehrenzeller/Rainer J. Schweizer (Hrsg.), Die Reorganisation der Bundesrechtspflege – Neuerungen und Auswirkungen auf die Praxis, St.Gallen 2006, 351 ff.
- SEILER HANSJÖRG, Art. 112 BGG, in: Hansjörg Seiler/Nicolas von Werdt/Andreas Güngerich, Bundesgerichtsgesetz (BGG), Bern 2006
- SIEBER ROMAN, Art. 5, 8, 10 Abs. 1 und 2, 50 StG, in: Martin Zweifel/Peter Athanas/Maja Bauer-Balmelli (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. II/3, Bundesgesetz über die Stempelabgaben (StG), Basel 2006
- SIMONEK MADELEINE, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 2003 – Direkte Bundessteuer, ASA 74 (2005/06), 1 ff.
- Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 2004 – Direkte Bundessteuer, ASA 75 (2006/07), 3 ff.
- SPÜHLER KARL/DOLGE ANNETTE/VOCK DOMINIK, Kurzkommmentar zum Bundesgerichtsgesetz (BGG), Lachen 2006
- STADELMANN THOMAS, Die eidgenössische Steuerrekurskommission – ein Fachgericht. Überlegungen zur Spezialisierung in der Judikative, in: Liliane Subilia-Rouge/Pascal Mollard/Anne Tissot Benedetto (Hrsg.), Festschrift SRK, Lausanne 2004, 343 ff.
- Die Kontrollkommission zur Um- und Durchsetzung der Steuerharmonisierung – Einige Überlegungen zum Bericht der Expertenkommission vom Juni 2004, StR 2005, 655 ff.
- THOMMEN MARC/WIPRÄCHTIGER HANS, Die Beschwerde in Strafsachen, AJP 2006, 651 ff.
- TOPHINKE ESTHER, Bedeutung der Rechtsweggarantie für die Anpassung der kantonalen Gesetzgebung, ZBl 107 (2006), 88 ff.
- VITALI MARCO, Steuerdegression – Weder diskriminierend noch willkürlich, sondern sachlich begründet. Eine Antwort auf Rolf Benz, Verfassungsmässige Aspekte degressiver Einkommens- und Vermögenssteuertarife, zsis) – Monatsflash September 2006 (mit einer Kurz-Replik von Rolf Benz; www.zsis.ch)
- VON WERDT NICOLAS, Art. 59, 103, 105, 106, 112 BGG, in: Hansjörg Seiler/Nicolas von Werdt/Andreas Güngerich, Bundesgerichtsgesetz (BGG), Bern 2006
- WALTHER FRIDOLIN, Auswirkungen des BGG auf die Anwaltschaft/Parteivertretung, in: Bernhard Ehrenzeller/Rainer J. Schweizer (Hrsg.), Die Reorganisation der Bundesrechtspflege – Neuerungen und Auswirkungen auf die Praxis, St.Gallen 2006
- WEBER-DÜRLER BEATRICE, Zur neusten Entwicklung des Verhältnismässigkeitsprinzips, in: Benoît Bovay/Minh Son Nguyen (Hrsg.), Mélanges Pierre Moor, Bern 2005, 593 ff.
- WOLF ROBERT, Die neue Rechtsmittelordnung im Bund, Sonderheft Vergaberecht, Baurecht 2006, 11 ff.
- WURZBURGER ALAIN, La loi sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 – Charge et décharge du Tribunal fédéral, SJZ 2005, 489 ff.
- YERSIN DANIELLE, Harmonisation fiscale, la dernière ligne droite, ASA 69 (2000/01), 305 ff.
- ZIEGLER MARTIN, Zur Rechtsnatur der künftigen Einheitsbeschwerden. Lückenhaftes Bundesgesetz über das Bundesgericht (BGG), SJZ 2006, 56 f.
- ZWEIFEL MARTIN, Art. 109 - 119, 122 - 135, 203 DBG, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Basel 2000
- Die Strafsteuer als Strafe, ASA 58 (1989/90), 1 ff.

Rechtsquellen

- BGG, BG über das Bundesgericht (Bundesgerichtsgesetz) (vom 17.6.2005), SR 173.110
- BGÖ, BG über das Öffentlichkeitsprinzip der Verwaltung (Öffentlichkeitsgesetz) (vom 17.12.2004), SR 152.3
- EMRK, Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten (vom 4.11.1950), SR 0.101
- Gerichtsverfassungsgesetz des Kantons Zürich vom 13.6.1976, LS 211.1
- OG, BG über die Organisation der Bundesrechtspflege (Bundesrechtspflegegesetz) (vom 16.12.1943), SR 173.110
- OR, BG betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) (vom 30.3.1911), SR 220
- R für das Schweizerische Bundesgericht (vom 14.12.1978), SR 173.111.1
- ReRBGer, Reglement des Bundesgerichts über den elektronischen Rechtsverkehr mit Parteien und Vorinstanzen (vom 5.12.2006), SR 173.110.29
- RPG, BG über die Raumplanung (Raumplanungsgesetz) (vom 22.6.1979), SR 700
- SchKG, BG über Schuldbetreibung und Konkurs (SchKG) (vom 11.4.1889), SR 281.1
- StG ZH, Steuergesetz des Kantons Zürich (vom 8.6.1997), LS 631.1
- V über die Behandlung von Erlassgesuchen für die direkte Bundessteuer (vom 19.12.1994), SR 642.121
- Verfassung des Kantons Zürich (vom 27.2.2005), LS 101
- VGG, BG über das Verwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz) (vom 17.6.2005), SR 173.32
- VRPG AG, Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege des Kantons Aargau (vom 9.7.1968), SAR 271.100
- VRPG ZH, Gesetz über den Rechtsschutz in Verwaltungssachen (Verwaltungsrechtspflegegesetz) (vom 24.5.1959), LS 175.2
- VStrR, BG über das Verwaltungsstrafrecht (vom 22.3.1974), SR 313.0
- VwVG, BG über das Verwaltungsverfahren (vom 20.12.1968), SR 172.021

ZertES, BG über Zertifizierungsdienste im Bereich der elektronischen Signatur (BG über die elektronische Signatur) (vom 19.12.2003), SR 943.03

Materialien

- Bericht der Expertenkommission Steuerstrafrecht vom Oktober 2004, 26 ff. (<http://www.estv.admin.ch/data/d/steuerstrafrecht/bericht.pdf> [zuletzt besucht am 31.8.2006])
- Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Ständerates vom 13.2.2006 zur Initiative des Kantons Jura: «Aufhebung von Bundessteuerbestimmungen, die gegen Artikel 6 EMRK verstossen», BBl 2006, 4021
- Botschaft zum BG über die Bereinigung und Aktualisierung der Totalrevision der Bundesrechtspflege (vom 1.3.2006), BBl 2006, 3067 ff.
- Botschaft zur Totalrevision der Bundesrechtspflege (vom 28.2.2001), BBl 2001, 4202 ff.
- Stellungnahme des Bundesrats zum Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Ständerates vom 13.2.2006 zur Initiative des Kantons Jura: «Aufhebung von Bundessteuerbestimmungen, die gegen Artikel 6 EMRK verstossen» (vom 12.4.2006), BBl 2006, 4039

Zur Frage der Angemessenheit von Salären in der Aktiengesellschaft mitarbeitender Aktionäre

PD Dr. Fred Henneberger/PD Dr. Alexandre Ziegler



*PD Dr. Fred Henneberger,
Dozent an der Universität
St.Gallen (HSG) und Direktor
des Forschungsinstitutes für
Arbeit und Arbeitsrecht
(FAA-HSG), fred.henneber-
ger@unisg.ch*



*PD Dr. Alexandre Ziegler,
Assistenzprofessor an der
Universität Lausanne,
alexandre.ziegler@unil.ch*

Inhalt*

1	Einleitung und Problemstellung	5	Umsetzung: Lohnfunktionen mit Konfidenzintervall
2	Festlegung von Aktionärssalären gemäss Lehre und Rechtsprechung	5.1	Datenbasis
2.1	Die Fromer-Formel	5.2	Spezifikation der Lohnfunktion
2.2	Die Walliser Methode	5.3	Schätzung der Lohnfunktion
3	Alternativer Lösungsansatz I: Aufteilung des provisorischen Reingewinns	5.4	Berechnung des durchschnittlichen marktkonformen Stundenlohns und des Konfidenzintervalls
3.1	Berechnung der erfolgsunabhängigen marktkonformen Entlohnung der Arbeit	6	Zulässige Jahresarbeitszeit nach dem Arbeitsgesetz und empirische Verteilung der Arbeitszeit
3.2	Berechnung der erfolgsunabhängigen marktkonformen Entlohnung des Kapitals	7	Schlussfolgerungen
3.3	Bestimmung der Aufteilung der Restgrösse auf die beiden Produktionsfaktoren		Literaturhinweise
4	Alternativer Lösungsansatz II: Lohnfunktionen mit Konfidenzintervall		Statistische Unterlagen und Berechnungsmodule
			Rechtsquellen

* Wir bedanken uns bei Edward P. Lazear von der Stanford University für eine richtungweisende Idee, bei Alfonso Sousa-Poza vom Forschungsinstitut für Arbeit und Arbeitsrecht an der Universität St.Gallen (FAA-HSG) für zahlreiche statistische Auswertungen und die Schätzung von Lohnfunktionen, bei Sarah Sudjana vom FAA-HSG für Abklärungen zum Arbeitsgesetz, bei Richard Oesch und Markus Berger von der SRK II des Kantons Zürich für die Initiierung dieser Studie und die Diskussion der Ergebnisse, bei Ruedi Baumann und Ivo Baumgartner vom Institut für Finanzwissenschaft und Finanzrecht an der Universität St.Gallen (IFF-HSG) für inhaltliche Klarstellungen, bei Didier Froidevaux vom Bundesamt für Statistik (BFS) für die Zurverfügungstellung der Daten aus der Lohnstrukturhebung (LSE).

1 Einleitung und Problemstellung

In den meisten grossen Kapitalgesellschaften sind die Hauptanteilseigner nicht gleichzeitig auch Mitarbeiter der juristischen Person in leitender Funktion. Anteilseigner werden für ihre Kapitaleinlage durch Dividende oder Kapitalgewinne entschädigt, während die Mitarbeiter für ihre Arbeitsleistung einen Lohn erhalten. Bei funktionierenden Arbeits- und Kapitalmärkten erzielen die zur Produktion bzw. Dienstleistungserstellung eingesetzten Faktoren Kapital und Arbeit eine marktgerechte Entschädigung.

Ist der Leiter bzw. Direktor des Unternehmens gleichzeitig Gross-, Haupt- oder sogar Alleinaktionär, wie das zuweilen – insbesondere bei Klein- und Mittelunternehmen (KMU) in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft (AG und GmbH) – der Fall ist, wird der üblicherweise vorhandene Interessengegensatz zwischen Anteilseigner und Arbeitnehmer ausser Kraft gesetzt. Aufgrund der wirtschaftlichen Doppelbelastung der Dividenden hat der Unternehmer einen Anreiz, die Aufteilung seiner Gesamtentschädigung von der Gewinnausschüttung auf den Lohn zu verschieben. Der Gewinn einer Kapitalgesellschaft wird nämlich zunächst auf der Ebene der Gesellschaft selbst besteuert.¹ Die Ausschüttung des Nettogewinns als Dividende unterliegt dann zusätzlich der persönlichen Einkommenssteuer. Gelingt es dem Unternehmer in seiner Eigenschaft als Angestellter, die Kapitalverzinsung steuerlich als Lohn zu deklarieren, so kann die vom Gesetzgeber intendierte steuerliche Doppelbelastung umgangen werden.

Stellt die Steuerbehörde fest, dass die Höhe der deklarierten Lohnzahlung geschäftsmässig nicht begründet ist,² d. h. erheblich über dem marktkonformen Entgelt liegt, so wird die Differenz zwischen dem deklarierten und dem als angemessen betrachteten Lohn beim Aktionär als geldwerte Leistung bzw. als verdeckte Gewinnausschüttung³ qualifiziert.⁴ Um die gesetzlich fixierte

Doppelbelastung durchzusetzen,⁵ wird diese Differenz beim Unternehmen gewinnsteuerlich aufgerechnet.⁶ Die Steuerbehörde trägt die Beweislast dafür, dass das bezogene Salär übersetzt ist.⁷ Bei Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung steht der Gesellschaft zusätzlich ein Rückerstattungsanspruch nach Art. 678 Abs. 2 OR zu.

Ziel der vorliegenden Studie ist es, einen Ansatz zu entwickeln, um das angemessene Salär in der Gesellschaft mitarbeitender Anteilseigner nachvollziehbar bestimmen zu können. Obwohl sich unsere Erläuterungen auf die Aktiengesellschaft und ihre mitarbeitenden Aktionäre beziehen, gelten sie sinngemäss auch für ähnliche Sachverhalte anderer juristischer Personen.

2 Festlegung von Aktionärsalären gemäss Lehre und Rechtsprechung

Bei der Beurteilung eines Salärs auf seine geschäftsmässige Begründetheit hin geht es darum, jenes Entgelt zu bestimmen, das einem unabhängigen Dritten unter sonst gleichen Umständen für die entsprechende Arbeitsleistung bezahlt würde (arm's length-Prinzip).⁸ Bei diesem sog. Drittvergleich sind laut Lehre und Rechtsprechung alle objektiven und subjektiven Faktoren zu berücksichtigen, die erfahrungsgemäss die Gehälter beeinflussen.⁹ In der Praxis werden üblicherweise folgende Kriterien herangezogen:¹⁰

1 Vgl. Art. 57 DBG.

2 Dies ist dann der Fall, wenn das Verhältnis zwischen Arbeitsleistung und Salärbezug «ungewöhnlich ist und sich mit einem sachgemässen Geschäftsgebaren nicht vereinbaren lässt» (BGE 113 Ib 23, 25).

3 Vgl. Art. 58 Abs. 1 DBG.

4 Wird an den Aktionärsdirektor ein offensichtlich übersetztes Gehalt ausgerichtet, so stellt dieses eine verdeckte Gewinnausschüttung dar (vgl. LOCHER, Art. 58 Rz 118; BRÜLISAUER/KUHN, Art. 58 Rz 204 ff.). Vgl. auch VGer SZ 311/88, 11.7.1988, StE 1989 B 72.13.22 Nr. 12; StE 1990 B 72.13.22 Nr. 19. Zu den Voraussetzungen, die im Einzelnen für die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung gegeben sein müssen, vgl. StE 1990 B 72.13.22 Nr. 19b mH sowie StE 1989 B 72.13.22 Nr. 12. Ein Indiz für das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung kann in der Dividendenpolitik der Steuerpflichtigen begründet sein (vgl. SRK I ZH, ZStP 1993, S. 126 - 137, Nr. 12).

5 Zur grundsätzlichen Kritik an der steuerlichen Doppelbelastung der Kapitalerträge vgl. z. B. REIMANN/MENG, Der steuerpolitische Handlungsbedarf aus Anleger- und Investorensicht.

6 Die plötzliche Einführung eines Bonus- oder Gewinnbeteiligungsplans für den kurz vor der Pensionierung stehenden Aktionärsdirektor ist ebenfalls als geldwerte Leistung zu qualifizieren, falls hierfür keine zusätzlichen Leistungen seitens des Steuerpflichtigen erkennbar sind (vgl. VGer VD FI 01/0087, 8.3.2002).

7 Vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, § 64 Rz 146. Dieser Nachweis kann regelmässig nur durch ein unabhängiges Gutachten erbracht werden (vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, § 64 Rz 149; VGer ZH, 14.7.1993, StR 1994, S. 310 [312, 314] und SRK I ZH, 4.10.1993 [2. Rechtsgang], StR 1994, S. 310 [315]).

8 Vgl. bereits HEROLD, Wie hoch dürfen die Bezüge des Einmangelschalters einer AG sein, ohne als verdeckte Gewinnausschüttung zu gelten?, und insbesondere StE 1994 B 72.13.22 Nr. 28.

9 Vgl. KÄNZIG, Art. 49 Rz 83; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, § 64 Rz 149.

10 Vgl. z. B. VGer SZ 318/92, 21.8.1992; StK/KSTV SZ 267/91 und 268/91, 14.11.1994; VGer ZH, ZStP 1995, S. 224 - 228, Nr. 18, sowie GISLER, Aktuelles aus der Veranlagungsabteilung II, S. 25.

- allgemeine Salärpolitik und Salarierung von rang- und funktionsmässig Ähnlichgestellten sowie ihrer Stellvertreter (innerbetrieblicher Drittvergleich);¹¹ Verhältnis des Aktionärslohns zu den Gesamtlöhnen des Betriebs;
- Stellung des Salärempfängers in der Unternehmung und seine Funktionen, Verantwortungen und Aufgaben;
- Aufgabenerfüllung durch den Salärempfänger unter Einbezug seiner Ausbildung, seiner Spezialkenntnisse, Begabungen, Erfahrungen und Beziehungen sowie der geleisteten Arbeitszeit; Schwierigkeitsgrad der Arbeitsleistung;
- Verhältnis der Gewinnausschüttungen (in der Regel in Form von Dividenden) zum Lohn;¹²
- Verhältnis von Umsatz, Cashflow und Gewinn bzw. Geschäftserfolg zum Lohn;
- externe Drittvergleiche mit Salärempfängern in vergleichbaren Betrieben.

Gelingt es nicht, anhand der obigen Kriterien einen marktkonformen Lohn zu bestimmen, so wird subsidiär die nach dem gleichnamigen Autor benannte Fromer-Formel oder, für die Westschweiz, die Walliser Methode angewendet.¹³ Beide Methoden sollen nun kurz erläutert werden.

2.1 Die Fromer-Formel

Die Fromer-Formel ist ein Zweischrittverfahren zur Festlegung des steuerlich massgebenden Aktionärslohns.¹⁴ Ausgangspunkt der Überlegungen ist der provisorische Reingewinn. Dieser errechnet sich aus dem Ertrag minus dem Aufwand, wobei bei Letzterem die gesamte deklarierte Lohnzahlung wie auch alle nicht ausdrücklich als Salär bezeichneten Leistungen (übersetzte Spesenvergütungen, Provisionen, Gratifikationen, Sachleistungen, Bezahlung privater Lebenshaltungskosten, ausserordentliche Vergütungen, Beiträge an die berufliche Vorsorge im überobligatorischen Bereich,¹⁵ Nachzahlungen, um geringere Zahlungen früherer Jahre zu einem gewissen

Teil auszugleichen [sog. Kompensationsleistungen],¹⁶ usw.) an den Aktionär oder ihm nahe stehende Personen nicht inbegriffen sind.

1. In einem ersten Schritt werden vom provisorischen Reingewinn sowohl das als angemessen angesehene Grundsalar des Aktionärs als auch eine theoretische Grunddividende auf das eingesetzte Eigenkapital abgezogen. Daraus resultiert der verfügbare Reingewinn.
2. Dieser wird in einem zweiten Schritt auf die drei Positionen Reservenzuweisung, Erfolgsanteil des mitarbeitenden Aktionärs und Superdividende – mangels besonderer Informationen – üblicherweise gleichmässig verteilt. Das geschäftsmässig begründete Salär des mitarbeitenden Aktionärs errechnet sich sodann als Summe aus dem Grundsalar und einem Erfolgsanteil.

Diese Vorgehensweise wird in Tab. 1 nochmals exemplarisch zusammengefasst.

Tab. 1: Beispielhafte Darstellung der Fromer-Formel

1. Stufe: Abzug des Grundsalarers und der theoretischen Grunddividende	
Provisorischer Reingewinn (vor Salärbezug Aktionär)	1000
./. Angemessenes Arbeitsentgelt (8-Stunden-Tag ohne Erfolgskomponente)	-240
./. Theoretische Grunddividende	-160
Verfügbarer Reingewinn nach 1. Stufe	600
2. Stufe: Aufteilung des verfügbaren Reingewinns	
Reservenzuweisung (1/3)	200
Erfolgsanteil mitarbeitender Aktionär (1/3)	200
Superdividende (1/3)	200
Total Salär (Arbeitsentgelt plus Erfolgsanteil)	440
Steuerbarer Gewinn Unternehmen (prov. Reingewinn minus total Salär)	560

Die 1. Stufe der Fromer-Formel reflektiert die Grundentlohnung der beiden eingesetzten Produktionsfaktoren Arbeit und Kapital – diejenige Entlohnung also, welche bei einem normalen Geschäftsverlauf erwartet werden kann. Die 2. Stufe widerspiegelt die Aufteilung eines darüber hinausgehenden Gewinns auf die beiden Produktionsfaktoren. Während die Superdividende und die Reservenzuweisung (Reinvestition des Gewinns) ökonomisch gesehen eine Entlohnung des Faktors Kapital darstellen, repräsentiert der Erfolgsanteil zugunsten des Ak-

11 Dabei wird der Lohn des Aktionärsdirektors üblicherweise mit demjenigen des meistverdienenden unabhängigen Drittmitarbeiters oder des Stellvertreters des Aktionärsdirektors ins Verhältnis gesetzt.

12 Gleichwohl ist die Dividendenpolitik für die Frage der Geschäftsmässigkeit des Aktionärslohns ohne Bedeutung (vgl. VGer ZH, 14.7.1993, StR 1994, S. 310 [313 - 314]).

13 Vgl. VGer VD FI 01/0087, 8.3.2002, E 2a.

14 Vgl. GISLER, Aktuelles aus der Veranlagungsabteilung II, S. 27; KUNZ, Das Aktionärsgehalt – eine fremdbestimmte Grösse? Wie wird das steuerlich massgebende (marktkonforme) Gehalt festgelegt?, S. 896; MAZZUCATO, Geschäftsmässig (steuerlich) begründete Höhe des Aktionär- bzw. Gesellschaftergehalts, S. 6.

15 Zur Frage der vollumfänglichen Abzugsfähigkeit von Einmal-einlagen an die überobligatorische berufliche (Kader-)Vorsor-

ge zugunsten des Alleinaktionärs als Betriebsaufwand vgl. BGer 2A.45/2003, 29.7.2004.

Zu den unterschiedlichen Voraussetzungen der geschäftsmässigen Begründetheit von Beiträgen an eine Kaderversicherung oder an umhüllende Vorsorgepläne vgl. SRK TG 81/2001, 28.6.2001, mwH. Zu den Grundsätzen der Kollektivität, Planmässigkeit und relativen Gerechtigkeit im Kontext der beruflichen Vorsorge vgl. generell auch STADELMANN, Berufliche Vorsorge und Steuerrecht: Grundlagen und Grenzen.

16 Vgl. BGer 2A.562/2004, 6.10.2004.

tionärs eine Entlohnung des Faktors Arbeit. Somit werden mit der Fromer-Formel mangels besonderer Informationen faktisch zwei Drittel des über die Grundentlohnung der Produktionsfaktoren hinausgehenden Gewinns dem Faktor Kapital zugewiesen. Diese Standardgewichtung bei der Aufteilung des verfügbaren Reingewinns ist relativ willkürlich. Die im konkreten Einzelfall ökonomisch adäquate Gewichtung hängt von der Verhandlungsposition der beiden Produktionsfaktoren im betrachteten Betrieb ab, welche von der relativen Schwierigkeit bestimmt wird, den einen oder den anderen Produktionsfaktor zu ersetzen.

Voraussetzung für eine erfolgreiche Anwendung der Fromer-Formel ist die Bestimmung des angemessenen Arbeitsentgelts (Grundlohn) und der theoretischen Grunddividende. Problematisch ist, dass die Formel die verschiedenen Komponenten der Entlohnung der einzelnen Faktoren als weitgehend unabhängig voneinander betrachtet, was in der Realität jedoch nicht zutrifft. Tatsächlich werden Arbeitnehmer bereit sein, ein umso geringeres Grundsalar zu akzeptieren, je höher ihre erfolgsabhängige Komponente ist. Umgekehrt werden sie bei einem relativ geringen Bonusanteil einen entsprechend höheren Fixlohn fordern. Deshalb müssen die Höhe des Basislohns und der Anteil des verfügbaren Reingewinns, der an den Arbeitnehmer fliessen soll, als Einheit betrachtet werden. Ähnliche Effekte sind bei der Entlohnung des Kapitals zu beobachten: Je höher die Grunddividende ist, umso geringer können der Anteil der Reservenzuweisung und der gewinnabhängige Teil der Dividende ausfallen.

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass die Anwendung der Fromer-Formel in erheblichem Ausmass der Ausübung von Ermessen bei der Bewertung und Gewichtung der Entlohnung beider Produktionsfaktoren bedarf.

2.2 Die Walliser Methode

Bei der Walliser Methode wird der zugelassene Aktionärslohn als Summe von 3 Komponenten berechnet: dem Basislohn, einer Umsatzbeteiligung und einem Gewinnanteil. Die Vorgehensweise wird in Tab. 2 (s. folgende Seite) am Beispiel dreier mitarbeitender Aktionäre dargestellt.

1. Aufgrund der Ausbildung und der Funktion der mitarbeitenden Aktionäre wird zunächst ein Basislohn bestimmt, der in der Regel zwischen Fr. 100 000 und 150 000 angesetzt wird. In unserem Beispiel beträgt er Fr. 150 000.
2. In einem zweiten Schritt wird die Umsatzbeteiligung berechnet. Diese ist degressiv ausgestaltet und beträgt für die ersten Fr. 2 Mio. Umsatz 10 %, für die nächs-

ten Fr. 10 Mio. 9 %, für die nächsten Fr. 12 Mio. 8 % usw. Somit beträgt die Umsatzbeteiligung in unserem Beispiel in Tab. 2, in dem das Unternehmen Fr. 10 Mio. erwirtschaftet, die Summe aus 10 % von Fr. 2 Mio., d. h. Fr. 20 000, und 9 % von Fr. 8 Mio., d. h. Fr. 72 000, insgesamt also Fr. 92 000.

3. In einem dritten Schritt wird der den Aktionären zustehende Gewinnanteil berechnet. Ähnlich wie bei der Fromer-Formel beträgt dieser gesamthaft, d. h. für alle Aktionäre gemeinsam, ein Drittel des verfügbaren Reingewinns und wird auf die einzelnen Aktionäre gleichmässig verteilt. Der verfügbare Reingewinn errechnet sich aus dem steuerbaren Reingewinn zuzüglich der Bruttolöhne der mitarbeitenden Aktionäre und abzüglich der Arbeitsbeschaffungsreserven,¹⁷ der zugelassenen Basislöhne sowie der Umsatzbeteiligungen der mitarbeitenden Aktionäre. In unserem Beispiel in Tab. 2 beträgt der verfügbare Reingewinn Fr. 297 000. Dies ergibt eine Gewinnbeteiligung von gesamthaft Fr. 99 000, je Aktionär also von Fr. 33 000.

Der zugelassene Lohn je Aktionär ist die Summe aus dem Basislohn, Fr. 150 000, der Umsatzbeteiligung, Fr. 92 000, und der Gewinnbeteiligung, Fr. 33 000, insgesamt also Fr. 275 000. Dieser Betrag wird dann mit den Löhnen verglichen, welche die Aktionäre bezogen haben. Liegen die ausbezahlten Saläre über den steuerlich zugelassenen, so wird die Differenz beim Unternehmen gewinnsteuerlich aufgerechnet. In unserem Beispiel liegt der Bruttolohn des ersten Aktionärs mit Fr. 400 000 deutlich über dem zugelassenen Lohn von Fr. 275 000, was eine Aufrechnung in Höhe von Fr. 125 000 nach sich zieht. Der Lohn des zweiten Aktionärs von Fr. 300 000 übertrifft ebenfalls den zugelassenen Lohn um Fr. 25 000, was eine entsprechende Aufrechnung impliziert. Hingegen liegt der Lohn des dritten Aktionärs um Fr. 15 000 unterhalb des zugelassenen Lohns und bedingt deshalb keine Aufrechnung. Insgesamt beträgt die Aufrechnung beim Unternehmen also Fr. 150 000.

17 Steuerbegünstigte Arbeitsbeschaffungsreserven sind ein Instrument der Konjunkturpolitik, das die Unternehmer dazu ermuntern soll, in Aufschwungphasen Reserven zu bilden und diese in wirtschaftlich schwierigen Zeiten wieder zu verwenden und so ein antizyklisches Verhalten zu fördern. Die rechtliche Grundlage wurde mit dem Bundesgesetz über die Bildung steuerbegünstigter Arbeitsbeschaffungsreserven (ABRG, vom 20.12.1985) und der Verordnung über die Bildung steuerbegünstigter Arbeitsbeschaffungsreserven (ABRV, vom 9.8.1988) geschaffen. (Gemäss Ziff. II.5 des Entwurfs zu einem Bundesgesetz über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen [Unternehmenssteuerreformgesetz II, BBl 2005, S. 4875 ff.] sollen solche Reserven nur bis zum Inkrafttreten von Art. 26a-E ABRG gebildet werden können; nach Art. 26a Abs. 3-E ABRG soll der Bundesrat ermächtigt werden, das Gesetz nach Auflösung der Reserven aufzuheben.)

Tab. 2: Beispielhafte Darstellung der Walliser Methode

Berechnung des zugelassenen Lohns			
Anzahl mitarbeitende Aktionäre			3
1	Basislohn unter Berücksichtigung der Ausbildung und der Funktion		150 000
2	Erhöhung aufgrund des Umsatzes von	10 000 000	
	bis 2 Mio.	10 %	2 000 000 20 000
	von 2 bis 12 Mio.	9 %	8 000 000 72 000
	von 12 bis 24 Mio.	8 %	0 0
	von 24 bis 38 Mio.	7 %	0 0
	von 38 bis 55 Mio.	6 %	0 0
	von 55 bis 77 Mio.	5 %	0 0
	von 77 bis 108 Mio.	4 %	0 0
	von 108 bis 144 Mio.	3 %	0 0
	von 144 bis 200 Mio.	2 %	0 0
	ab 200 Mio.	1 %	0 0
	Erhöhung total		92 000 92 000
	Steuerbarer Gewinn		63 000
	./. Arbeitsbeschaffungsreserven	0	
	Bruttolohn Aktionär I		400 000
	Bruttolohn Aktionär II		300 000
	Bruttolohn Aktionär III		260 000
	./. Basislohn	3 x 150 000	- 450 000
	./. Anteil Umsatz (gemäss Berechnung)	3 x 92 000	- 276 000
	Verfügbarer Reingewinn		297 000
3	1/3 des verfügbaren Reingewinns	99 000:	3 33 000
	Zugelassener Lohn		275 000
Gewinnsteuerliche Aufrechnung			
	Bruttolohn Aktionär I	400 000	
	./. Zulässiger Lohn	- 275 000	125 000
	Bruttolohn Aktionär II	300 000	
	./. Zulässiger Lohn	- 275 000	25 000
	Bruttolohn Aktionär III	260 000	
	./. Zulässiger Lohn	- 275 000	i. O.
	Total Aufrechnung		150 000

Quelle: In Anlehnung an die Excel-Tabelle zur Bestimmung übersetzter Aktionärslöhne nach der so genannten «Méthode Valaisanne».

Die Aufteilung der Entlohnung des Faktors Arbeit in 3 Komponenten – Grundlohn, Umsatz- und Gewinnbeteiligung – durch die Walliser Methode entspricht der ökonomischen Intuition. Neben dem Basislohn, der die Humankapitalausstattung und Stellung des Mitarbeiters in der Unternehmung widerspiegelt, wird versucht, über die Umsatzbeteiligung der Grösse des Unternehmens Rechnung zu tragen und über die Gewinnbeteiligung den Beitrag des mitarbeitenden Aktionärs zum Erfolg des Unternehmens zu honorieren. Bei der Bestimmung des Basislohns orientiert man sich jedoch offensichtlich an Erfahrungswerten, welche definitionsgemäss nicht alle relevanten Einflussfaktoren auf den Lohn berücksichtigen können. Deshalb wird in bestimmten Fällen der festgelegte Basislohn nicht dem tatsächlichen Lohn entsprechen, welchen der mitarbeitende Aktionär auf dem freien Markt erzielen würde. Ähnlich verhält es sich bei der Ausgestaltung der Umsatzbeteiligung und der Berechnung der Gewinnbeteiligung.

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass auch die Anwendung der Walliser Methode nicht frei von Ermessen bei der Bewertung und Gewichtung der 3 Komponenten ist, aus denen sich der jeweilige zugelassene Aktionärslohn bestimmt.

3 Alternativer Lösungsansatz I: Aufteilung des provisorischen Reingewinns

Ein alternativer Lösungsansatz, den provisorischen Reingewinn G zwischen mitarbeitendem Aktionär in seiner Eigenschaft als Arbeitnehmer und in seiner Eigenschaft als Kapitalgeber aufzuteilen, besteht darin, ihn als Summe von 3 Termen zu betrachten: der (erfolgsunabhängigen) Entlohnung des mitarbeitenden Aktionärs zu Marktpreisen, der (ebenfalls erfolgsunabhängigen) Entlohnung des Eigenkapitals zu Marktpreisen und einer

(positiven oder negativen) Restgrösse, welche den Erfolg des Unternehmens in der Berichtsperiode misst. Formal kann diese Aufteilung folgendermassen dargestellt werden:

$$G = w \cdot \text{Arbeitsstunden} + r \cdot \text{Eigenkapital} + \text{Restgrösse},$$

wobei w den Stundenlohnsatz und r die Eigenkapitalrendite bezeichnen. Ähnlich wie bei der Fromer-Formel errechnet sich der Aktionärslohn dann aus zwei Teilen: der Entlohnung des mitarbeitenden Aktionärs zu Marktpreisen, $w \cdot \text{Arbeitsstunden}$, und dem Anteil des Faktors Arbeit an der Restgrösse.

Um diesen Ansatz umzusetzen, müssen die marktkonforme Entlohnung des mitarbeitenden Aktionärs, die marktkonforme Entlohnung des Eigenkapitals sowie zusätzlich die Aufteilung der Restgrösse zwischen Arbeit und Kapital (Teilungsregel) bestimmt werden. Nachfolgend wird das Vorgehen beschrieben, das zur Bestimmung dieser drei Komponenten prinzipiell geeignet wäre, sowie auf die konkreten Umsetzungsschwierigkeiten eingegangen.

3.1 Berechnung der erfolgsunabhängigen marktkonformen Entlohnung der Arbeit

Die (erfolgsunabhängige) marktkonforme Entlohnung des Faktors Arbeit, $w \cdot \text{Arbeitsstunden}$, lässt sich aufgrund des Stundenlohns und der Arbeitszeit berechnen. Die Arbeitszeit kann aufgrund der eigenen – unter Umständen auf ihre Plausibilität hin zu überprüfenden – Angaben des Aktionärsdirektors bestimmt werden.¹⁸ Der Stundenlohn kann seinerseits aufgrund von Marktlohn-daten ermittelt werden. Aus diesen Berechnungen resultiert die erfolgsunabhängige Entlohnung eines vergleichbaren Arbeitnehmers in einem vergleichbaren Unternehmen.¹⁹

Um das Salär empirisch zu bestimmen, das einem unabhängigen Dritten unter sonst gleichen Umständen für eine entsprechende Arbeitsleistung bezahlt würde, bietet es sich an, mittels Lohnfunktionen abzuschätzen, was eine vergleichbare Person in einem vergleichbaren Unternehmen in der Schweiz verdient. Eine *Lohnfunktion* stellt einen Zusammenhang zwischen der durchschnittlichen Lohnhöhe der betrachteten Gruppe und den Merkmalen der Gruppenmitglieder bezüglich ihrer Humankapi-

talausstattung und anderer Einflussfaktoren dar. Hierbei lässt sich z. B. feststellen, um wie viele Geldeinheiten der Stundenlohn durchschnittlich steigt, wenn ein zusätzliches Jahr an Berufserfahrung erworben wird (Rendite eines Berufserfahrungsjahres).

Den zentralen theoretischen Ausgangspunkt der Schätzung von Lohnfunktionen bildet die Verdienstfunktion von Mincer.²⁰ Diese setzt den logarithmierten Stundenlohn mit der klassischen Humankapitalausstattung des Arbeitnehmers (Schul- und Berufsausbildung sowie Berufserfahrung) in Beziehung. Da auch weitere persönliche, zudem arbeitsplatz- und unternehmensbezogene Charakteristika einen Einfluss auf den Lohn ausüben können, werden in der Regel sog. erweiterte Humankapital-Lohnfunktionen geschätzt. Zu den persönlichen Eigenschaften wird insbesondere auch die Betriebszugehörigkeitsdauer gerechnet. Zu den arbeitsplatzbezogenen Eigenschaften zählen in erster Linie die Stellung des Arbeitnehmers in der Unternehmung (u. a. Art der Tätigkeiten, Verantwortung, Innehaben einer Vorgesetztenfunktion, Anzahl an Untergebenen, Mitgliedschaft in der Unternehmensleitung), der Beschäftigungsgrad sowie die Arbeitsbedingungen (unregelmässige Arbeitszeiten, Schichtarbeit, besondere Belastungen am Arbeitsplatz etc.). Zu den unternehmensbezogenen Charakteristika zählen vor allem die Betriebsgrösse sowie die Branche und Region, in denen das Unternehmen tätig ist.

Somit werden Lohnfunktionen geschätzt, die folgende allgemeine Form aufweisen:

$$\ln(W_i) = \alpha + \beta \mathbf{X}_i + \varepsilon_i.$$

Hierbei steht der Index $i = 1, \dots, I$ für die verschiedenen erfassten Individuen. Die abhängige Variable $\ln(W)$ ist der Logarithmus des Stundenlohns.²¹ Daneben stellen α das Absolutglied und β den Vektor der zu schätzenden Koeffizienten dar. \mathbf{X} ist ein Vektor von unabhängigen Variablen, die üblicherweise Einfluss auf den Stundenlohn haben. Der stochastische Fehlerterm wird durch ε abgebildet. Bei den Regressionen kommt die sog. gewichtete Kleinstquadratmethode (weighted least squares) zur Anwendung (vgl. Abschn. 5.3). Der Kasten enthält eine kurze Einführung in die Grundlagen der Regressionsanalyse.

18 Für Familienmitglieder oder dem Aktionärsdirektor nahe stehende Personen, welche im Betrieb beschäftigt sind, sind zusätzlich die Arbeitszeitvorschriften des Arbeitsgesetzes (ArG, vom 13.3.1964) zu beachten (vgl. hierzu ausführlich Abschn. 6).

19 Die Rentabilität des Unternehmens kann in diesem Schritt nicht berücksichtigt werden, da die amtlichen Lohnstatistiken der Schweiz keine Angaben über die Gewinne der Unternehmen enthalten, in denen die einzelnen Arbeitnehmer beschäftigt sind.

20 Vgl. MINCER, *Schooling, Experience, and Earnings*.

21 Da die Verteilung des Stundenlohns rechtsschief ist, ist die Verwendung des logarithmierten Stundenlohns angemessen.

Grundsätzliches zur Regressionsanalyse

Bei der *einfachen* Regressionsanalyse wird aufgrund empirischer Beobachtungen untersucht, welcher Zusammenhang zwischen einer sog. *Einflussvariablen* X (auch unabhängige oder erklärende Variable genannt) und einer sog. *abhängigen Variablen* Y (auch zu erklärende Variable genannt) besteht. Zur Vereinfachung sei davon ausgegangen, dass die Beziehung zwischen der Einflussvariablen X und der abhängigen Variablen Y linear ist und somit mathematisch in einer Geradengleichung folgendermassen dargestellt werden kann:

$$Y_i = \alpha + \beta X_i + \varepsilon_i, \quad \text{mit: } i = 1, \dots, I.$$

Dabei bezeichnet i die verschiedenen Beobachtungseinheiten (z. B. Individuen oder Firmen) und nimmt Werte zwischen 1 (erste Beobachtung) bis I (letzte Beobachtung) an.

Die abhängige Variable Y ist hier als Summe aus einer zu schätzenden Konstanten (bezeichnet als α , dem sog. Absolutglied), dem Produkt aus der Einflussvariablen X mit dem zu schätzenden Steigungskoeffizienten (bezeichnet als β) und einem stochastischen Fehlerterm (bezeichnet als ε) dargestellt. Die Konstante α gibt das Ausgangsniveau der Geraden wider, also den Ordinatenabschnitt oder Startwert für Y , der sich ergibt, wenn die Variable X den Wert 0 aufweist und Y also unabhängig von X bestimmt wird (sog. autonomer Wert für Y). Dagegen reflektiert β die (konstante) Steigung der Geraden. Je nachdem, ob β positiv oder negativ ist, wird sich bei grösseren Werten der Einflussvariablen X im Durchschnitt ein höherer oder geringerer Wert für die abhängige Variable Y ergeben. ε fängt schliesslich die Bedeutung von in der Regressionsgleichung nicht berücksichtigten, weiteren erklärenden Variablen neben der explizit enthaltenen Variable X auf die abhängige Variable Y ein. Mit ε werden auch die eventuell wirkenden Zufallseinflüsse auf den Zusammenhang zwischen X und Y erfasst.

Bei der *Schätzung* der Regressionsfunktion wird nun versucht, den Wert der Koeffizienten α und β zu bestimmen. Dies wird in der Regel mittels der sog. *Kleinstquadratmethode* durchgeführt. Dabei werden Schätzwerte für α und β berechnet, nämlich $\hat{\alpha}$ und $\hat{\beta}$. Um eine möglichst genaue Annäherung für α und β zu erzielen, muss die Summe der quadrierten Abweichungen zwischen dem tatsächlichen Wert der abhängigen Variablen Y_i und ihrem prognostizierten Wert \hat{Y}_i über alle Beobachtungen möglichst klein sein:

$$\min_{\hat{\alpha}, \hat{\beta}} \sum_{i=1}^I (Y_i - \hat{Y}_i)^2.$$

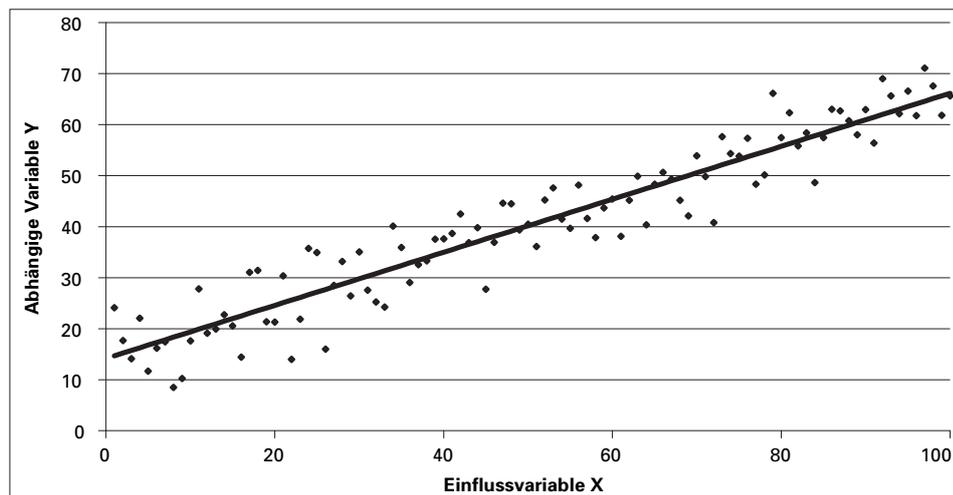
Mit dem prognostizierten Wert von Y_i als $\hat{Y}_i = \hat{\alpha} + \hat{\beta}X_i$ ergibt sich somit

$$\min_{\hat{\alpha}, \hat{\beta}} \sum_{i=1}^I (Y_i - (\hat{\alpha} + \hat{\beta}X_i))^2.$$

Bei der sog. *gewichteten* Kleinstquadratmethode ist das Vorgehen ähnlich. Mittels Gewichtung wird aber der Tatsache Rechnung getragen, dass die Varianz der Fehlerterme bei unterschiedlich grossen Beobachtungseinheiten (z. B. dem Umsatz von grossen und kleinen Firmen) nicht konstant ist. Um eine hierdurch verzerrte Schätzung der Koeffizientenwerte für α und β zu vermeiden, werden die einzelnen Beobachtungen gewichtet, indem sie durch die Standardabweichung der Residuen dividiert werden. Entsprechend wird bei der Schätzung der Regressionsfunktion anstelle der einfachen Summe die gewichtete Summe der quadrierten Abweichungen minimiert.

Abb. 1 illustriert die Idee der Kleinstquadrateschätzung für eine Einflussvariable X und einen unterstellten linearen Zusammenhang zwischen X und Y . Die einzelnen Beobachtungen, aus denen der Zusammenhang zwischen X und Y eruiert werden soll, bilden eine Wolke von Punkten. Bei der Schätzung werden die Werte von α und β bestimmt, für welche sich die Regressionsgerade der prognostizierten Werte, $\hat{Y}_i = \hat{\alpha} + \hat{\beta}X_i$, in der Mitte dieser Punktwolke befindet.

Abb. 1: Kleinstquadrateschätzung einer Regressionsgeraden



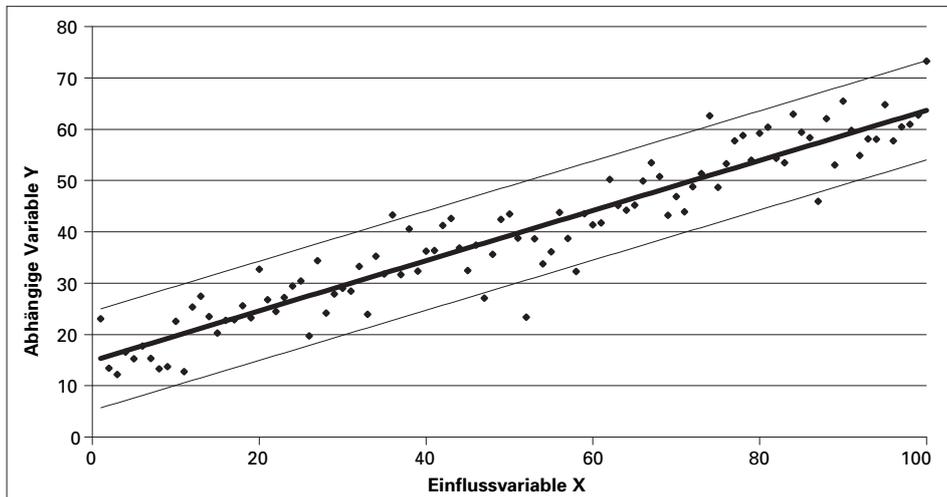
Als ein wichtiges Gütekriterium für die Schätzung wird das *Bestimmtheitsmass* (R^2) verwendet. R^2 gibt an, welcher Anteil der Varianz der abhängigen Variablen Y durch die unabhängige Variable X erklärt werden kann. Das Bestimmtheitsmass kann Werte zwischen minimal 0 und maximal 1 annehmen. Ein Wert von 1 bedeutet, dass die Werte der abhängigen Variablen durch Kenntnis der Werte der unabhängigen Variablen exakt prognostiziert werden können. Ein Wert von 0 hingegen heisst, dass die Kenntnis der Werte der unabhängigen Variablen keine bessere Prognose von Y zulässt als der reine Stichprobenmittelwert von Y . Liegt R^2 unterhalb von 1, so werden die tatsächlichen Werte der abhängigen Variablen Y_i nicht genau mit den prognostizierten Werten \hat{Y}_i übereinstimmen, sondern nur in deren Nähe liegen. Die somit verbleibende Unsicherheit über die Werte der abhängigen Variablen Y_i kann mittels der Standardabweichung der Residuen $\hat{\varepsilon}_i = Y_i - \hat{Y}_i$ gemessen werden. Sie wird als

$$\sigma = \sqrt{\frac{\sum_{i=1}^I (Y_i - \hat{Y}_i)^2}{I - K}} = \sqrt{\frac{\sum_{i=1}^I (Y_i - (\hat{\alpha} + \hat{\beta}X_i))^2}{I - K}}$$

berechnet. Hierbei bezeichnet K die Anzahl der Einflussvariablen (einschliesslich der Konstanten) in der Regression, in unserem Fall also 2.

Anhand der Standardabweichung der Residuen lassen sich sog. *Konfidenzintervalle* für den Wert der abhängigen Variablen bestimmen. Diese geben für jeden Wert der unabhängigen Variablen X_i den Bereich an, innerhalb dessen sich der tatsächliche Wert der abhängigen Variablen Y_i mit einer bestimmten, ex ante festzulegenden Wahrscheinlichkeit befindet. Je grösser die gewählte Wahrscheinlichkeit ist, umso breiter wird das entsprechende Konfidenzintervall und umso mehr Beobachtungen werden erfasst. Sind die Residuen normalverteilt, so liegen z. B. die Werte der abhängigen Variablen mit einer Wahrscheinlichkeit von 95 % innerhalb des Intervalls $[\hat{Y}_i \pm 1,96\sigma]$, mit einer Wahrscheinlichkeit von 98 % innerhalb des Intervalls $[\hat{Y}_i \pm 2,33\sigma]$ und mit einer Wahrscheinlichkeit von sogar 99 % innerhalb des Intervalls $[\hat{Y}_i \pm 2,58\sigma]$. Angewendet auf unser Beispiel (vgl. Abb. 1) stellt Abb. 2 das obere und untere Konfidenzintervall für ein Vertrauensniveau von 95 % graphisch dar.

Abb. 2: Regressionsgerade mit den 95%-Konfidenzintervallen



In der Realität haben häufig mehr als nur eine einzige unabhängige Variable Einfluss auf Y . Bei der *multiplen* Regression werden deshalb mehrere unabhängige Variablen zugelassen und obiger Algorithmus analog angewendet. Es wird neu für $i = 1, \dots, I$ folgende Gleichung geschätzt:

$$Y_i = \alpha + \beta X_i + \varepsilon_i,$$

wobei α wieder das sog. Absolutglied, ε den stochastischen Fehlerterm darstellen, β aber nun den Vektor der zu schätzenden Koeffizienten und X die Matrix der Werte der Einflussvariablen repräsentieren.

3.2 Berechnung der erfolgsunabhängigen marktkonformen Entlohnung des Kapitals

Die erfolgsunabhängige marktkonforme Entlohnung des Kapitals ergibt sich als Produkt aus der Eigenkapitalrendite und dem Eigenkapital der Firma, $r \cdot \text{Eigenkapitalrendite}$.

Die Höhe des eingesetzten *Eigenkapitals* kann zwar prinzipiell aus der Bilanz abgelesen werden. In der konkreten Umsetzung besteht jedoch das Problem, dass der tatsächliche Wert des Eigenkapitals in bestimmten Unternehmen aufgrund des Vorhandenseins vor allem von immateriellen Vermögenswerten deutlich höher liegen kann.

Bei der Berechnung der *Eigenkapitalrendite* r ist das Risiko des Kapitaleinsatzes zu berücksichtigen. Aus der Finanzmarkttheorie ist nämlich bekannt, dass die durchschnittliche (erwartete) Rendite eines Finanzaktivums von seinem Risiko abhängt. Gemäss den verschiedenen in der Literatur vorhandenen Bewertungsmodellen ist für die Bestimmung der durchschnittlichen Rendite ausschliesslich das sog. systematische, d. h. das nicht diversifizierbare Risiko zu berücksichtigen; das sog. firmenspezifische Risiko muss dabei ausser Acht gelassen werden. Zum Beispiel lässt sich gemäss dem Capital

Asset Pricing Model (CAPM)²² die durchschnittliche Rendite eines beliebigen Aktivums i , μ_i , berechnen als

$$\mu_i = R + \beta_i (\mu_M - R),$$

wobei R den risikolosen Zinssatz, μ_M die durchschnittliche Rendite auf dem sog. Marktportfolio (ein wertegewichtetes Portfolio aller Aktiven in der Volkswirtschaft) und β_i das systematische Risiko des Aktivums i darstellen. Somit ist gemäss CAPM die durchschnittliche Rendite jedes Aktivums i die Summe aus dem risikolosen Zinssatz R und einer Risikoprämie, welche als Produkt aus der Risikoprämie des Marktportfolios, $\mu_M - R$, und der Menge an systematischem Risiko, β_i , berechnet wird. Das systematische Risiko ergibt sich als Quotient aus der Kovarianz zwischen der Rendite des Aktivums i und der des Marktportfolios und der Varianz der Rendite des Marktportfolios,

$$\beta_i = \frac{\text{Cov}(R_i, R_M)}{\text{Var}(R_M)}.$$

In der Praxis wird das Marktportfolio durch einen breiten Börsenindex – in der Schweiz üblicherweise den Swiss Market Index (SMI) – approximiert.

22 Vgl. für viele SHARPE, Capital Asset Prices: A Theory of Market Equilibrium under Conditions of Risk.

Das CAPM betont, dass die durchschnittliche Rendite einer Kapitalanlage ihr *individuelles systematisches Risiko* widerspiegeln soll. Somit sind Faustregeln, wie sie zum Teil von gewissen Steuerverwaltungen eingesetzt werden (z. B. Mindestrendite von 15 bis 25 % für alle Dienstleistungsbetriebe oder von 8 bis 12 % für alle (kapitalintensiven) Produktionsbetriebe),²³ nicht angemessen, um die marktgerechte durchschnittliche Rendite zu bestimmen, welche das Eigenkapital einer Firma erzielen sollte. Letztere kann aber prinzipiell mittels des CAPM berechnet werden.

Für die konkrete Umsetzung müssen neben dem beobachtbaren risikolosen Zinssatz – zur Zeit in der Schweiz etwa 1 % – das systematische Risiko β_i sowie die Risikoprämie des Marktportfolios, $\mu_M - R$, ermittelt werden:

- Schätzungen der Risikoprämie des Marktportfolios sind in der Literatur verfügbar; in der Regel werden hierbei für die Schweiz Werte von etwa 4 Prozentpunkten pro Jahr als Risikoaufschlag ausgewiesen.²⁴
- Einige Schwierigkeiten bereitet hingegen die Schätzung des systematischen Risikos β_i . Zunächst ist die Rendite des Eigenkapitals der Firma nicht direkt beobachtbar – sie stellt eben die Grösse dar, welche bestimmt werden soll. Als Ausweg bietet sich an, auf die Variabilität des Reingewinns nach Abzug der marktgerechten Entlohnung des Faktors Arbeit abzustellen. Selbst bei Verwendung dieser alternativen Grösse bleibt das Problem bestehen, dass der Reingewinn nur in relativ grossen Zeitabständen ermittelt wird und somit für eine statistisch abgesicherte Schätzung des systematischen Risikos β_i zu wenige Beobachtungspunkte vorliegen.

3.3 Bestimmung der Aufteilung der Restgrösse auf die beiden Produktionsfaktoren

Nach Abzug der erfolgsunabhängigen marktkonformen Entlohnung der beiden Produktionsfaktoren vom provisorischen Reingewinn verbleibt eine positive oder negative Restgrösse. Es geht schliesslich darum, diese auf die beiden Produktionsfaktoren Arbeit und Kapital zu verteilen.

Im Regelfall fängt das Eigenkapital als Residualgrösse in der Bilanz Fluktuationen in der Rentabilität eines Unternehmens auf. Dies würde dafür plädieren, dem Eigenkapital den überwiegenden Teil der Restgrösse zuzuschreiben. Bei bestimmten, von Aktionären geleiteten Unternehmen spielt aber das firmenspezifische Humankapital

des Geschäftsführers für den Erfolg des Unternehmens eine derart wichtige Rolle, dass die Existenz des Betriebs massgeblich von der Mitarbeit dieser Person abhängt. In diesem Falle würde dem Geschäftsführer in seiner Eigenschaft als Arbeitnehmer und nicht als Kapitalgeber ein Grossteil der Restgrösse zufallen. In einer analogen Situation hätte nämlich der Geschäftsführer, der nicht gleichzeitig Hauptaktionär ist, einem unabhängigen Drittkapitalgeber gegenüber eine so starke Verhandlungsposition, dass er im Extremfall die gesamte Restgrösse beanspruchen könnte.

In der Realität tauchen jedoch bei der Bestimmung dieser Aufteilung im konkreten Einzelfall eine Reihe von Problemen auf: Der Anteilseigner wird dazu tendieren, seine Rolle als mitarbeitender Aktionär als in höchstem Masse existentiell für das Unternehmen darzustellen, weswegen er es als gerechtfertigt ansehen wird, seinen Erfolgsanteil zu maximieren. Umgekehrt wird die Steuerbehörde dafür plädieren, das Eigenkapital ebenfalls als zentral für die Existenz des Unternehmens anzunehmen und versuchen sicherzustellen, dass das Unternehmen langfristig überlebt. Deshalb wird sie für eine angemessene Reservenbildung plädieren und versuchen, das Kräfteverhältnis der Produktionsfaktoren zugunsten des notwendigen Kapitaleinsatzes zu korrigieren.

Letzten Endes – d. h. bei Fehlen objektiver Tatbestände, wie dies häufig der Fall ist, – ist die Frage der Aufteilung der Restgrösse weitgehend Ermessens- bzw. Verhandlungssache zwischen dem Alleinaktionär und der Steuerbehörde und wird von Fall zu Fall und von Steuerbehörde zu Steuerbehörde unterschiedlich entschieden werden. Diese Situation ist aus der Perspektive der steuerlichen Gleichbehandlung gleicher Sachverhalte unbefriedigend.

Hinzu kommt, dass die Teilungsregel definitionsgemäss die Verteilung des Risikos zwischen Arbeit und Kapital beeinflusst. Sie müsste also bei der Berechnung der marktgerechten erfolgsunabhängigen Entlohnung des Kapitals bereits berücksichtigt werden. In dem Ausmass aber, in dem die verwendete Teilungsregel von den faktischen Gegebenheiten abweicht, würde eine verzerrte Schätzung der marktgerechten erfolgsunabhängigen Entlohnung des Kapitals resultieren.

4 Alternativer Lösungsansatz II: Lohnfunktionen mit Konfidenzintervall

Aufgrund der eben genannten Schwierigkeiten bei der Aufteilung des provisorischen Reingewinns und aus Gründen der Steuergerechtigkeit ist für die Bestimmung

23 Vgl. auch GISLER, Aktuelles aus der Veranlagungsabteilung II, S. 25 - 26.

24 Vgl. DIMSON/MARSH/STAUNTON, Global Evidence on the Equity Risk Premium.

des maximal beziehbaren Salärs eine Methode vorzuziehen, welche leicht nachvollziehbar und transparent ist sowie wenig Ermessen benötigt. Diesen Anforderungen genügt folgender Ansatz:

- Schätzung einer Lohnfunktion, welche möglichst alle relevanten persönlichen, arbeitsplatzbezogenen und unternehmensbezogenen Einflussfaktoren auf den Stundenlohn berücksichtigt, mittels repräsentativer Daten aus der amtlichen Statistik;
- Bestimmung des durchschnittlichen marktkonformen Stundenlohns eines Arbeitnehmers, welcher ähnliche persönliche, arbeitsplatz- und unternehmensbezogene Eigenschaften aufweist wie der mitarbeitende Aktionär, aufgrund der Schätzergebnisse der Lohnfunktion;
- Berechnung eines Konfidenzintervalls, in dem der marktkonforme Stundenlohn mit einer ex ante festzulegenden Wahrscheinlichkeit liegen müsste. Bei Verwendung einer Wahrscheinlichkeit z. B. von 98 % würde der Stundenlohn eines vergleichbaren Arbeitnehmers in einem vergleichbaren Unternehmen mit einer Wahrscheinlichkeit von 99 % unterhalb der oberen Grenze des Vertrauensintervalls liegen. Damit gelingt es, Abweichungen des Stundenlohns von seinem Durchschnittswert einzufangen, welche auf unbeobachtbare sowie auf in den Lohndaten nicht erfasste Eigenschaften der Arbeitnehmer, der Arbeitsplätze und der Unternehmen zurückzuführen sind, wie z. B. der Einsatz und die Motivation des Arbeitnehmers,²⁵ die Erreichbarkeit des Arbeitsplatzes oder die Rentabilität des Unternehmens. Wie im Kasten erläutert (vgl. Abschn. 3.1), fällt das Konfidenzintervall umso breiter aus, je grösser die Wahrscheinlichkeit sein soll, dass Beobachtungspunkte innerhalb der vorgegebenen Bandbreite liegen. Dementsprechend ist der Anteil der Arbeitnehmer, deren Löhne sich ausserhalb des Konfidenzintervalls befinden, umso geringer;
- Bestimmung des durchschnittlichen jährlichen marktkonformen Arbeitsentgelts sowie des dazugehörigen Konfidenzintervalls durch Multiplikation mit der jährlichen Arbeitszeit;
- Liegt das tatsächliche jährliche Arbeitsentgelt des Aktionärsdirektors oberhalb des Konfidenzintervalls, so muss diese Differenz als geldwerte Leistung (verdeckte Gewinnausschüttung) betrachtet und beim Unternehmen gewinnsteuerlich aufgerechnet werden.

Dieser Ansatz hat folgende Vorteile gegenüber den oben besprochenen Verfahren:

1. Er berücksichtigt über die Lohnfunktion explizit die Marktpreise und die beobachtbare Heterogenität der Arbeitnehmer, der Arbeitsplätze und der Unternehmen – es wird nur Gleiches mit Gleichem verglichen.
2. Er trägt über die Berücksichtigung der Arbeitszeit dem Umfang des Arbeitseinsatzes des individuellen Arbeitnehmers Rechnung – Leistung wird honoriert.
3. Er fängt über das Konfidenzintervall die unbeobachtbare Heterogenität der Arbeitnehmer, Arbeitsplätze und Unternehmen weitestgehend ein – oberhalb der oberen Grenze des Konfidenzintervalls werden nur noch Saläre liegen, bei denen ein offensichtliches Missverhältnis zwischen der Höhe des Entgelts und der Arbeitsleistung besteht. Somit trägt er der Tatsache Rechnung, dass den Unternehmen gemäss Rechtsprechung bei der Festlegung einer angemessenen Arbeitsvergütung ein erheblicher Ermessensspielraum zukommt.²⁶
4. Er ist robust und enthält als einzigen von der Steuerbehörde zu bestimmenden Parameter das beim Konfidenzintervall festzulegende Vertrauensniveau. Ist der Grundsatzentscheid über das angemessene Vertrauensniveau einmal gefällt, so kann die Methode auf alle Fälle gleichermaßen angewendet werden – im Unterschied etwa zur Bestimmung der Teilungsregel für die Restgrösse (vgl. Abschn. 3.3), bei der in jedem konkreten Einzelfall aufwendiges Ermessen ausgeübt werden müsste.

Dieser Ansatz ist folglich aus Gerechtigkeits- und Effizienzüberlegungen den anderen, oben erwähnten, vorzuziehen. Seine konkrete Umsetzung soll nun beschrieben werden.

5 Umsetzung: Lohnfunktionen mit Konfidenzintervall

5.1 Datenbasis

Als Datenbasis zur Bestimmung des Vergleichslohns für mitarbeitende Aktionäre und eines Konfidenzintervalls bietet sich die Lohnstrukturhebung (LSE) an.²⁷ Diese gesamtschweizerische Befragung einer nach der Rechtsform, der Anzahl beschäftigter Personen und den Wirtschaftsabteilungen der NOGA²⁸ geschichteten Stichpro-

25 Zu den in den amtlichen Lohnstatistiken üblicherweise explizit nicht erfassten, weil schwer zu erhebenden Merkmalen der Arbeitskräfte zählen z. B. auch ihr Verhandlungsgeschick, ihre Sozialkompetenz, ihr Beziehungsnetz, ihre Intuition für den Markt und die Geschäftspartner oder ihre Frustrationstoleranz.

26 Vgl. z. B. VGer SZ 318/92, 21.8.1992, E 3a., mwH.

27 Vgl. z. B. Lohnstrukturhebung 2002.

28 Zur NOGA (Nomenclature Générale des Activités Économiques) vgl. Allgemeine Systematik der Wirtschaftszweige, Teil 1: Detaillierte Gliederung, und Allgemeine Systematik der Wirtschaftszweige, Erläuterungen.

be von rund 42 000 Unternehmen wird seit 1994 alle zwei Jahre jeweils im Oktober vom Bundesamt für Statistik (BFS) durchgeführt. Die mittels Fragebogen schriftlich erhobenen Daten von rund 1,1 Mio. Beschäftigten sind repräsentativ für die Lohnhöhe und Lohnstruktur der abhängig Erwerbstätigen in allen Branchen des sekundären und tertiären Sektors sowie im Gartenbau.

Die Daten werden von den Personalabteilungen der Unternehmen an das BFS geliefert. Die Teilnahme an der Erhebung ist obligatorisch. Unternehmen mit zwei bis 19 Beschäftigten müssen die entsprechenden Daten für alle ihre Arbeitskräfte erfassen und weiterleiten, Unternehmen mit 20 bis 49 Beschäftigten nur für jede zweite und Unternehmen mit 50 und mehr Beschäftigten nur für jede dritte Arbeitskraft. Für Unternehmen der letzten beiden Kategorien erfolgt die Auswahl der Beschäftigten nach dem Zufallsprinzip. Da die Lohndaten direkt von den Unternehmen gemeldet werden, hat die LSE gegenüber der Schweizerischen Arbeitskräfteerhebung (SAKE) u. a. den Vorteil, dass die Lohndaten zuverlässig und valide sind. Zudem ermöglicht der grössere Stichprobenumfang bei der Schätzung des Marktlohns die Berücksichtigung sämtlicher in der LSE verfügbarer Einflussvariablen.

Die LSE erfasst nicht nur Branche, Region und Betriebsgrösse des befragten Unternehmens, sondern auch die individuellen Merkmale der Arbeitnehmenden und der

Arbeitsplätze. Hinzu kommen Informationen über die Ausbildung und die berufliche Situation der Beschäftigten, über das Anforderungsniveau der Arbeitsplätze sowie über die Art der Tätigkeit des Unternehmens.

5.2 Spezifikation der Lohnfunktion

Als abhängige Variable fungiert der *logarithmierte Bruttostundenlohn*. Dieser wird auf Basis des in der LSE verfügbaren standardisierten monatlichen Bruttolohns berechnet – er enthält die Sozialabgaben, Zulagen für Schicht-, Sonntags- und Nacharbeit sowie für andere Erschwernisse, anteilig den 13. Monatslohn und die Bruttosonderzahlungen (Weihnachtsgratifikation, unregelmässig ausbezahlte Prämien und Provisionen aller Art, Umsatz- und Gewinnbeteiligung, Bonus usw.). Da der standardisierte monatliche Bruttolohn dem Lohn entspricht, der dem Arbeitnehmer für 4 1/3 Wochen à 40 Arbeitsstunden 12-mal im Jahr ausbezahlt würde, errechnet sich der logarithmierte Bruttostundenlohn unter Berücksichtigung von 4 Wochen Ferien pro Jahr als

$$\text{Stundenlohn} = \frac{12 \cdot \text{Monatslohn}}{(52 - 4) \cdot 40}$$

Die Einflussvariablen auf den Lohn lassen sich in 3 Kategorien unterteilen: persönliche, arbeitsplatzbezogene und unternehmensbezogene Charakteristika. Diese sind in Tab. 3 enthalten.

Tab. 3: Definition verwendeter Erklärungsvariablen

Name	Bezeichnung
Persönliche Eigenschaften	
Ausbildungsniveau	Dummy-Variablen für das Ausbildungsniveau. Diese werden aufgrund der möglichen Ausprägungen in der LSE gebildet, nämlich: 1 = Universitäre Hochschule (Universität, ETH) 2 = Fachhochschule/Pädagogische Hochschule und vom Ausbildungsniveau her vergleichbare Höhere Fachschulen 3 = Höhere Berufsausbildung/Höhere Fachschule mit eidg. Fachausweis, höherer Fachprüfung bzw. Meisterdiplom 4 = Lehrpatent 5 = Matura 6 = Abgeschlossene Berufsausbildung mit eidgenössischem oder kantonalem Fähigkeitszeugnis 7 = Unternehmensinterne Berufsausbildung 8 = Obligatorische Schule, ohne abgeschlossene Berufsausbildung 9 = Andere Ausbildungsabschlüsse
Lebensalter	Lebensalter der befragten Person in Jahren. Da der Einstieg ins Berufsleben oft mit etwa 20 Jahren erfolgt, werden vom Lebensalter 20 Jahre abgezogen. ²⁹
Lebensalter ²	Lebensalter minus 20 Jahre quadriert
Dienstjahre	Betriebszugehörigkeitsdauer in Jahren
Dienstjahre ²	Betriebszugehörigkeitsdauer quadriert
Geschlecht	Wert = 1, falls die befragte Person ein Mann ist; sonst 0
Nationalität	Wert = 1, falls die befragte Person ein Ausländer ist; sonst 0
Zivilstand	Dummy-Variablen für den Zivilstand. Diese werden aufgrund der möglichen Ausprägungen in der LSE gebildet, nämlich: 1 = ledig 2 = verheiratet 3 = anderer

29 Damit spiegelt diese Variable in hohem Masse die Berufserfahrung wider.

Arbeitsplatzbezogene Eigenschaften

Anforderungsniveau	Dummy-Variablen für das Anforderungsniveau des Arbeitsplatzes. Diese werden aufgrund der möglichen Ausprägungen in der LSE gebildet, nämlich: 1 = Arbeitsplatz, der die Verrichtung höchst anspruchsvoller und schwierigster Arbeiten beinhaltet 2 = Arbeitsplatz, der selbstständiges und qualifiziertes Arbeiten bedingt 3 = Arbeitsplatz, der Berufs- und Fachkenntnisse voraussetzt 4 = Arbeitsplatz mit einfachen und repetitiven Tätigkeiten
Berufliche Stellung	Dummy-Variablen für die berufliche Stellung. Diese werden aufgrund der möglichen Ausprägungen in der LSE gebildet, nämlich: 1 = Oberstes und oberes Kader 2 = Mittleres Kader 3 = Unteres Kader 4 = Unterstes Kader 5 = Ohne Kaderfunktion
Beschäftigungsgrad	Beschäftigungsgrad der betreffenden Person
Kanton	Dummy-Variablen für den Kanton des Arbeitsorts
Tätigkeit	Dummy-Variablen für die Tätigkeit des Arbeitnehmers. Diese werden aufgrund der möglichen Ausprägungen in der LSE gebildet, nämlich: 10 = Herstellen, ver- und bearbeiten, montieren von Zwischen- und Endprodukten, Tätigkeiten in Gartenbau und Forstwirtschaft 11 = Tätigkeiten im Baugewerbe 12 = Maschinen und technische Anlagen unterhalten, reparieren, warten, steuern, bedienen, einrichten 13 = Kunsthandwerk (konservieren, restaurieren) 20 = Definieren der Ziele und der globalen Strategie eines Departements oder einer Unternehmung, Gestalten der Unternehmenspolitik 21 = Rechnungswesen, Finanzverwaltung, Personalwesen 22 = Sekretariats- und Kanzleiarbeiten, Backoffice 23 = Andere kaufmännisch-administrative Tätigkeiten 24 = Logistik, Stabsaufgaben 25 = Begutachten, beraten, kaufen und verkaufen, Marketing, Werbung, Rechtsprechung, Rechtsberatung, beurkunden 26 = (Ver-)Kauf von Grundstoffen und Investitionsgütern, Grosshandel 27 = Verkauf von Konsumgütern und Dienstleistungen im Detailhandel 28 = Forschung und Entwicklung 29 = Analysieren, programmieren, Operating, Daten erfassen 30 = Planen, konstruieren, gestalten, zeichnen 31 = Befördern von Personen, transportieren, lagern und spedieren von Waren, übermitteln von Nachrichten 32 = Sichern, bewachen 33 = Tätigkeiten im Bereich der medizinischen Versorgung und sozialen Betreuung, therapieren, pflegen, behandeln 34 = Tätigkeiten im Bereich der Körper- und Kleiderpflege 35 = Tätigkeiten im Bereich der Reinigung und öffentlichen Hygiene 36 = Pädagogische Tätigkeiten 37 = Gastgewerbliche und hauswirtschaftliche Tätigkeiten 38 = Tätigkeiten im Bereich von Kultur, Information, Unterhaltung, Sport und Freizeit 40 = Andere Tätigkeiten

Unternehmensbezogene Eigenschaften

Ln(Unternehmensgrösse)	Logarithmus der Gesamtzahl der im Unternehmen beschäftigten Personen. Die Unternehmensgrösse wird in logarithmierter Form in die Regressionsgleichung aufgenommen, weil ihre Verteilung rechtsschief ist.
Branchezugehörigkeit	Dummy-Variablen für die Branchenzugehörigkeit. Diese werden aufgrund der Zugehörigkeit zu den Wirtschaftsabteilungen gemäss 2-stelliger NOGA-Klassifikation definiert. Die einzelnen Branchen sind: – Gewinnung von Steinen und Erden, Be- und Verarbeitung von Holz (Wirtschaftsabteilungen 10, 11, 14, 20) – Nahrungsmittelindustrie (Herstellung von Nahrungsmitteln, Tabakverarbeitung) (Wirtschaftsabteilungen 15 und 16) – Textilindustrie (Herstellung von Textilien und Bekleidung, einschliesslich Lederwaren und Schuhe) (Wirtschaftsabteilungen 17, 18 und 19) – Chemische Industrie (einschliesslich Kokerei und Mineralölverarbeitung) (Wirtschaftsabteilungen 23 und 24) – Sonstiges verarbeitendes Gewerbe (Papier-, Karton-, Verlags- und Druckgewerbe, Herstellung von Gummi und Kunststoffwaren sowie sonstiger Produkte aus nichtmetallischen Mineralien, Herstellung und Bearbeitung von Metall und von Metallerzeugnissen) (Wirtschaftsabteilungen 21, 22, 25, 26, 27, 28, 36 und 37) – Maschinenindustrie (Maschinenbau und Fahrzeugbau) (Wirtschaftsabteilungen 29, 34 und 35) – Elektrotechnische und Elektronikindustrie (einschliesslich Feinmechanik und Optik) (Wirtschaftsabteilungen 30, 31, 32 und 33) – Energie- und Wasserversorgung (Wirtschaftsabteilungen 40 und 41) – Baugewerbe (Wirtschaftsabteilung 45) – Handelsvermittlung und Grosshandel (Wirtschaftsabteilung 51) – (Detail-)Handel und Reparatur (Wirtschaftsabteilungen 50 und 52) – Gastgewerbe (Wirtschaftsabteilung 55) – Transportgewerbe (Landverkehr und Schifffahrt) (Wirtschaftsabteilungen 60 und 61) – Luftfahrt, Hilfs- und Nebentätigkeiten für den Verkehr, Reisebüros (Wirtschaftsabteilungen 62 und 63) – Nachrichtenübermittlung (Wirtschaftsabteilung 64) – Kreditgewerbe und verbundene Tätigkeiten (Wirtschaftsabteilungen 65 und 67) – Versicherungsgewerbe (Wirtschaftsabteilung 66) – Immobilienwesen und Vermietung (Wirtschaftsabteilungen 70 und 71)

- Informatikdienste, Forschung und Entwicklung, Erbringung von Dienstleistungen für Unternehmen (Wirtschaftsabteilungen 72, 73 und 74)
- Unterrichtswesen (Wirtschaftsabteilung 80)
- Gesundheits- und Sozialwesen (Wirtschaftsabteilung 85)
- Entsorgung (Wirtschaftsabteilung 90)
- Erbringung von sonstigen Dienstleistungen (Interessenvertretungen, Unterhaltung, Kultur und Sport) (Wirtschaftsabteilungen 91 und 92)
- Persönliche Dienstleistungen (Wirtschaftsabteilung 93)

(Quelle: In Anlehnung an die Lohnstrukturerhebung 2002)

5.3 Schätzung der Lohnfunktion

Da die LSE keine reine Zufallsstichprobe der Erwerbsbevölkerung, sondern eine geschichtete Stichprobe darstellt, erfolgt die Schätzung der oben spezifizierten Lohnfunktion anhand der gewichteten Kleinstquadratmethode mit Hilfe der LSE-Gewichte. Für die Einflussfaktoren auf den Stundenlohn, welche mittels Dummy-Variablen modelliert werden, werden folgende Referenzgruppen verwendet:

- Ausbildungsniveau: andere Ausbildungsabschlüsse;
- Zivilstand: ledig;

- Anforderungsniveau: Arbeitsplatz mit einfachen und repetitiven Tätigkeiten;
- Berufliche Stellung: ohne Kaderfunktion;
- Kanton: Zürich;
- Tätigkeit: Herstellen, ver- und bearbeiten, montieren von Zwischen- und Endprodukten;
- Branchenzugehörigkeit: Erbringung von sonstigen Dienstleistungen.

Die Ergebnisse der Schätzung mit diesen Referenzgruppen werden in Tab. 4 (s. unten) aufgeführt. Die Lohnfunktion wurde zwar mit den 25 Dummy-Variablen für

Tab. 4: Ergebnisse der Schätzung der Lohnfunktion auf Basis der Lohnstrukturerhebung 2002

Variable	Koeffizientenwert	Standardabweichung
Konstante	3,0432**	0,0021
Persönliche Eigenschaften		
Ausbildungsniveau ^a		
1	0,2215**	0,0014
2	0,1382**	0,0014
3	0,0695**	0,0012
4	0,0548**	0,0028
5	0,0552**	0,0019
6	0,0086**	0,0008
7	-0,0486**	0,0012
8	-0,0611**	0,0010
Lebensalter	0,0173**	0,0001
Lebensalter ²	-0,0003**	1,7740 E-6
Dienstjahre	0,0031**	4,4083 E-5
Dienstjahre ²	6,7143 E-6**	1,5887 E-6
Geschlecht ^a	0,1364**	0,0006
Nationalität ^a	-0,0316**	0,0006
Zivilstand ^a		
2	0,0185**	0,0006
3	0,0081**	0,0010
Arbeitsplatzbezogene Eigenschaften		
Anforderungsniveau ^a		
1	0,2968**	0,0014
2	0,1602**	0,0009
3	0,0776**	0,0007
Berufliche Stellung ^a		
1	0,2201**	0,0015
2	0,1751**	0,0011
3	0,0791**	0,0009
4	0,0274**	0,0009
Beschäftigungsgrad	-0,0343**	0,0011
Unternehmensbezogene Eigenschaften		
Ln(Unternehmensgrösse)	0,0239**	0,0001
Anzahl Beobachtungen	1 060 724	
R ²	0,639	
Standardabweichung der Residuen	0,2415	

Anmerkungen:

** Signifikant auf dem 5 %/1 %-Niveau.

^a Dummy-Variablen.

Quelle: Lohnstrukturerhebung 2002; eigene Berechnungen.

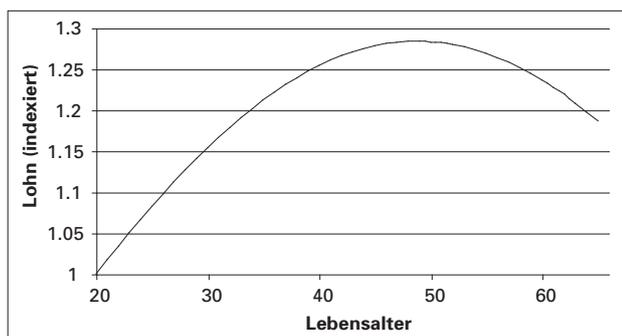
den Kanton, in dem sich der Arbeitsort befindet, den jeweils 23 Dummy-Variablen für die Art der Tätigkeit und die Branchenzugehörigkeit geschätzt. Die entsprechenden 71 Koeffizientenwerte werden aber der Übersichtlichkeit wegen nicht ausgewiesen.

Obwohl das Bestimmtheitsmass der Regression, R^2 , mit einem Wert von 63,9 % sehr hoch ist, beträgt die Standardabweichung der Residuen immerhin 0,2415.³⁰ Nach Berücksichtigung der *beobachtbaren* Eigenschaften der Arbeitnehmer, Arbeitsplätze und Unternehmen besteht somit noch immer eine Lohnvariabilität zwischen den verschiedenen Personen mit den gleichen identifizierten Charakteristika von nahezu 25 %.

Die Schätzergebnisse zeigen, dass aufgrund der Stichprobengrösse von mehr als 1 Mio. Beschäftigten alle geschätzten Koeffizientenwerte auf dem 1 %-Niveau statistisch signifikant sind. Wie erwartet wirkt sich ein höheres Ausbildungsniveau positiv auf den Stundenlohn aus. Dieser Effekt ist ausgeprägt: Arbeitnehmer mit einem universitären Hochschulabschluss verdienen pro Stunde etwa $\exp(0,2215 + 0,0611) - 1 = 32,66\%$ mehr als solche, welche nur die obligatorische Schule abgeschlossen haben.

Das Lebensalter, in welchem sich ebenfalls die Berufserfahrung der Arbeitnehmer widerspiegelt, übt in jungen Jahren einen positiven, in späteren Jahren hingegen einen negativen Einfluss auf den Lohn aus. Das Lohnmaximum wird bei Arbeitnehmern im Alter von etwa 49 Jahren erreicht (vgl. Abb. 3).³¹

Abb. 3: Der Lohn in Abhängigkeit vom Lebensalter



30 Wie im Kasten bereits erläutert (vgl. Abschn. 3.1), reflektiert das Bestimmtheitsmass einer Regression, R^2 , den Anteil der Varianz der abhängigen Variablen, der durch die verschiedenen Einflussfaktoren bestimmt wird. In unserem Fall besagt es, dass 63,9 % der Varianz des logarithmierten Stundenlohns durch die verwendeten Regressoren erklärt wird, und die übrigen 36,1 % auf andere, in der Schätzung nicht berücksichtigte bzw. nicht beobachtete Faktoren (z. B. unbeobachtbare Heterogenität unter den Arbeitnehmern, Unternehmen oder Arbeitsplätzen) zurückzuführen sind.

31 Gemäss den Regressionsergebnissen erzielt ein Arbeitnehmer im Alter von x Jahren einen Lohn, der um $\exp((x-20) \cdot 0,0173 - (x-20)^2 \cdot 0,0003) - 1$ höher liegt als derjenige eines Arbeitnehmers im Alter von 20 Jahren. Das Maximum des Lohnes kann mit $x = 49$ Jahren erzielt werden, so dass 49-Jährige ein um 28,33 % höheres Einkommen aufweisen als 20-Jährige.

Arbeitnehmer im Alter von 30 Jahren erzielen bei sonst gleichen Eigenschaften ein um $\exp(10 \cdot 0,0173 - 100 \cdot 0,0003) - 1 = 15,40\%$ höheres Einkommen als solche, die erst 20 Jahre alt sind; Arbeitnehmer im Alter von 40 Jahren verdienen rund 25,39 %, Arbeitnehmer im Alter von 50 Jahren etwa 28,31 % und solche im Alter von 60 Jahren etwa 23,63 % mehr als die 20-Jährigen.

Die Betriebszugehörigkeitsdauer hat ebenfalls eine positive Auswirkung auf den Lohn: Arbeitnehmer mit einer Betriebszugehörigkeitsdauer von 10 Jahren verfügen über einen rund $\exp(10 \cdot 0,0031 + 100 \cdot 6,7143 \cdot 10^{-6}) - 1 = 3,27\%$ höheren Lohn als solche, welche gerade in den Betrieb eingetreten sind. Männer verdienen etwa $\exp(0,1364) - 1 = 14,62\%$ mehr als Frauen, Schweizer etwa $\exp(0,0316) - 1 = 3,21\%$ mehr als Ausländer und verheiratete Arbeitnehmer ca. $\exp(0,0185) - 1 = 1,87\%$ mehr als ledige.

Sowohl das Anforderungsniveau des Arbeitsplatzes als auch die berufliche Stellung üben einen starken Einfluss auf den Stundenlohn aus: Arbeitnehmer, welche anspruchsvolle Tätigkeiten verrichten, können ein rund $\exp(0,2968) - 1 = 34,55\%$ höheres Einkommen verbuchen als solche, welche einfache und repetitive Tätigkeiten verrichten. Arbeitnehmer im obersten und oberen Kader verdienen etwa $\exp(0,2201) - 1 = 24,63\%$ mehr als solche ohne Kaderfunktion. Der negative Zusammenhang zwischen dem Beschäftigungsgrad und dem Stundenlohn widerspiegelt die Tatsache, dass Teilzeitstellen pro geleisteter Arbeitsstunde allgemein besser entlohnt werden.

In grossen Unternehmen tätige Personen verzeichnen höhere Löhne als solche, die in kleinen Unternehmen beschäftigt sind: Verdoppelt sich die Grösse des Unternehmens, so steigt der Stundenlohn um $\exp(\ln(2) \cdot 0,0239) - 1 = 1,67\%$.

5.4 Berechnung des durchschnittlichen marktkonformen Stundenlohns und des Konfidenzintervalls

Anhand der geschätzten Koeffizientenwerte der Lohnfunktion und der Eigenschaften des Aktionärsdirektors, seines Arbeitsplatzes und seines Unternehmens können nun der durchschnittliche marktgerechte Stundenlohn und dessen Konfidenzintervall ermittelt werden. Aufgrund der Rechtsschiefe der Lohnverteilung werden diese Grössen zunächst in logarithmierter Form berechnet: Der durchschnittliche Lohn lässt sich direkt aus der Lohnfunktion ablesen, das Konfidenzintervall für ein Vertrauensniveau von 98 % bestimmt sich sodann aus dem durchschnittlichen Lohn plus oder minus 2,33-mal die Standardabweichung (σ) der Residuen der Lohnfunk-

tion, welche in der Tab. 4 ausgewiesen ist.³² Anschliessend werden anhand der Exponential-Funktion ($e^{E(\ln(W))}$) der «durchschnittliche» marktgerechte Stundenlohn und sein Konfidenzintervall in *Franken* ermittelt.

Diese Vorgehensweise soll nun am Beispiel eines männlichen, verheirateten Arbeitnehmers Schweizer Nationalität mit Universitätsabschluss, der 45 Jahre alt, in der elektrotechnischen oder Elektronikindustrie im Rechnungs- oder Personalwesen eingesetzt ist und eine Betriebszugehörigkeitsdauer von 10 Jahren aufweist, illus-

triert werden. Die Arbeitskraft ist in einem Unternehmen mit 100 Beschäftigten im mittleren Kader vollzeitbeschäftigt angestellt und verrichtet selbständige und qualifizierte Tätigkeiten. Zur Vereinfachung wird angenommen, dass sich der Arbeitnehmer in Bezug auf den Kanton in der Referenzgruppe (also Zürich) befindet, so dass bei der Bestimmung des durchschnittlichen logarithmierten Stundenlohns für den Kanton des Arbeitsorts kein Koeffizientenwert eingesetzt werden muss. Aufgrund dieser Eigenschaften beträgt der durchschnittliche logarithmierte Stundenlohn

$$\begin{aligned}
 E(\ln(W)) = & \underbrace{3,0432}_{\text{Konstante}} + \underbrace{0,2215}_{\text{Ausbildungsniveau}} + \underbrace{25 \cdot 0,0173 - 25^2 \cdot 0,0003}_{\text{Alter}} + \underbrace{10 \cdot 0,0031 + 10^2 \cdot 6,7143 \cdot 10^{-6}}_{\text{Betriebszugehörigkeitsdauer}} \\
 & + \underbrace{0,1364}_{\text{Männlich}} + \underbrace{0,0185}_{\text{Verheiratet}} + \underbrace{0,1602}_{\text{Anforderungsniveau}} + \underbrace{0,1751}_{\text{Berufliche Stellung}} - \underbrace{0,0343}_{\text{Beschäftigungsgrad}} + \underbrace{0,1146}_{\text{Tätigkeit}} \\
 & + \underbrace{0,0239 \cdot \ln(100)}_{\text{Unternehmensgrösse}} + \underbrace{0,0022}_{\text{Branchenzugehörigkeit}} = 4,2251.
 \end{aligned}$$

Das 98 %-Konfidenzintervall für den logarithmierten Stundenlohn beträgt sodann
 $[E(\ln(W)) - 2,33\sigma; E(\ln(W)) + 2,33\sigma] = [4,2251 - 2,33 \cdot 0,2415; 4,2251 + 2,33 \cdot 0,2415]$
 $= [3,6624; 4,7878]$.

In *Franken* ausgedrückt beläuft sich der Stundenlohn somit auf

$$e^{E(\ln(W))} = 68,3813$$

und sein Konfidenzintervall auf

$$[e^{E(\ln(W))-2,33\sigma}; e^{E(\ln(W))+2,33\sigma}] = [38,9549; 120,0364].$$

Arbeitet die betreffende Person z. B. 2000 Stunden im Jahr, so würde ihr im Durchschnitt ein Brutto-Jahreslohn von Fr. 136 763 zustehen. Bei einem Vertrauensniveau von 98 % würde sie im Minimum Fr. 77 910 und im Maximum Fr. 240 073 verdienen. Nur 1 % der Arbeitnehmer mit den gleichen Eigenschaften würden weniger als Fr. 77 910 verdienen. Ebenso würden nur 1 % der Arbeitnehmer mit den gleichen Eigenschaften mehr als Fr. 240 073 verdienen. Liegt der tatsächlich bezogene Lohn über Fr. 240 073, so ist dies ein starkes Indiz dafür,

dass das bezogene Salär übersetzt und die Differenz beim Unternehmen gewinnsteuerlich aufzurechnen ist.

Wie im Kasten dargelegt (vgl. Abschn. 3.1), wird das Konfidenzintervall umso grösser ausfallen, je höher die gewählte Wahrscheinlichkeit für das Vertrauensniveau ist. Würde in unserem Fall z. B. ein Vertrauensniveau von 99 % gewählt, so liesse sich das Konfidenzintervall aus dem durchschnittlichen logarithmierten Stundenlohn plus oder minus 2,58-mal die Standardabweichung der Residuen berechnen und würde somit betragen:

$$\begin{aligned}
 [E(\ln(W)) - 2,58\sigma; E(\ln(W)) + 2,58\sigma] = & [4,2251 - 2,58 \cdot 0,2415; 4,2251 + 2,58 \cdot 0,2415] \\
 = & [3,6020; 4,8482].
 \end{aligned}$$

Das Konfidenzintervall des Stundenlohns in *Franken* würde sich dann belaufen auf

$$[e^{E(\ln(W))-2,58\sigma}; e^{E(\ln(W))+2,58\sigma}] = [36,6726; 127,5068].$$

32 Sind die Residuen der Lohnfunktion normalverteilt, umfasst das 98 %-Konfidenzintervall für den logarithmierten Stundenlohn den Bereich um den erwarteten logarithmierten Stundenlohn plus bzw. minus 2,33-mal der Standardabweichung der Residuen der Lohnfunktion. Sind die Residuen der Lohnfunktion hingegen nicht normalverteilt, so kann der prognostizierte logarithmierte Stundenlohn bei der Berechnung der Unter- und Obergrenze des Konfidenzintervalls anstatt mit 2,33 der Standardabweichung der Residuen mit einem Wert multipliziert werden, der sicherstellt, dass tatsächlich jeweils 1 % der Arbeitnehmer unterhalb bzw. oberhalb des Konfidenzintervalls liegen.

Bei einer jährlichen Arbeitszeit von 2000 Stunden würde der Arbeitnehmer mit einer Wahrscheinlichkeit von 99 % zwischen Fr. 73 345 und Fr. 255 014 verdienen. Eine gewinnsteuerliche Aufrechnung wäre vorzunehmen, wenn der bezogene Lohn über Fr. 255 014 liegen würde. Für die Frage der Angemessenheit von Salären in der Aktiengesellschaft mitarbeitender Aktionäre entscheidend ist somit auch die Anzahl geleisteter Arbeitsstunden

den. Hier sind im Einzelfall die Glaubhaftigkeit und vor allem die rechtliche Zulässigkeit der angegebenen Arbeitszeiten einer Prüfung zu unterziehen.

6 Zulässige Jahresarbeitszeit nach dem Arbeitsgesetz und empirische Verteilung der Arbeitszeit

Mit dem Bundesgesetz über die Arbeit in Industrie, Gewerbe und Handel (Arbeitsgesetz, ArG) vom 13.3.1964 als öffentlichem Arbeitsrecht soll zwischen den konträren Zielen des Arbeitnehmerschutzes einerseits und der Wettbewerbsfähigkeit der Unternehmen andererseits ein Ausgleich geschaffen werden.³³ Dem dienen u. a. Regelungen zu den Arbeits- und Ruhezeiten, die im Interesse der Gesundheit der Arbeitnehmer einzuhalten und mit der Möglichkeit zu Verwaltungsmassnahmen gegen den Fehlbaren³⁴ bis hin zur Strafandrohung gegen den Arbeitgeber³⁵ bewehrt sind. Danach besteht eine Grenze sowohl für die wöchentliche Höchstarbeitszeit als auch für die darüber hinausgehende Überzeitarbeit.³⁶

Das ArG ist grundsätzlich auf alle öffentlichen wie privaten Betriebe anwendbar.³⁷ Die Ausnahme für reine bzw. gemischte Familienbetriebe³⁸ scheidet angesichts der Organisationsform der Aktiengesellschaft aus, da zu einer juristischen Person keine familienrechtlichen Beziehungen bestehen können.³⁹ Von den Vorschriften zu Arbeits- und Ruhezeiten geschützt werden Arbeitnehmer, die eine unselbständige Tätigkeit in einer fremden Arbeitsorganisation bei persönlicher Unterordnung ausüben (eigenständiger Arbeitnehmerbegriff gegenüber dem Arbeitsvertragsrecht).⁴⁰

Mitglieder der Organe juristischer Personen, wie hier der Aktiengesellschaft, sind keine Arbeitnehmer, wenn sie selbständig handeln.⁴¹ Eine Ausnahme vom persönlichen Geltungsbereich besteht auch für Angestellte in höheren

leitenden Positionen.⁴² Dafür ist kennzeichnend, dass der Betroffene auf Grund seiner Stellung tatsächlich Aufgaben verrichtet, die in Abhängigkeit von der Betriebsgrösse weit reichende Entscheidungsbefugnis mit sich bringen oder er solche Entscheidungen massgeblich beeinflusst und dadurch Struktur, Geschäftsgang und Entwicklung des Betriebs oder von Betriebsteilen nachhaltig lenkt.⁴³ Allerdings genügen weder eine generelle Vertrauensposition im Betrieb noch die Höhe des Gehalts für sich genommen, um die Stellung eines höheren leitenden Angestellten zu begründen.⁴⁴ Auch eine beratende Stellung reicht generell nicht aus.⁴⁵ Vielmehr muss die Person nachhaltig über Strategie und Gang des Unternehmens oder seiner hauptsächlichen Teile in wesentlichen Angelegenheiten entscheiden können. Indizien hierfür können sein: eine eigene Budgetautonomie, Zeichnungsberechtigung oder die Entscheidungsbefugnis über die Einstellung und den Einsatz des Personals sowie die Lohnpolitik. Der Angestellte muss demnach für seine Entscheidung gegenüber der obersten Unternehmensleitung rechenschaftspflichtig und gegebenenfalls auch haftbar sein.⁴⁶ Zwar unterliegt der Aktionärsdirektor selbst nicht dem ArG; auf Familienmitglieder oder dem Aktionärsdirektor nahe stehende Personen, welche nicht in höherer leitender Funktion im Betrieb angestellt sind, ist das ArG hingegen uneingeschränkt anwendbar.

Unterliegt ein Arbeitnehmer dem ArG, so ist für ihn die wöchentliche Arbeitszeit auf maximal 50 Stunden begrenzt.⁴⁷ Diese Höchstarbeitszeit darf nur ausnahmsweise, unter den in Art. 12 Abs. 1 ArG umschriebenen Umständen, überschritten werden.⁴⁸ Die Überzeit ist ihrerseits auf täglich zwei Stunden je Arbeitnehmer und 140 Stunden im Jahr begrenzt.⁴⁹ Eine – auch einvernehmliche

33 TSCHUDI/GEISER/WYLER, Einleitung Rz 2 (S. 1).

34 Vgl. Art. 51 - 53 ArG.

35 Art. 59 Abs. 1 lit. b ArG, Art. 61 Abs. 1 ArG.

36 Art. 9 und 12 ArG.

37 Vgl. Art. 1 Abs. 1 ArG. Ausnahmen vom betrieblichen Geltungsbereich finden sich in Art. 2 Abs. 1 ArG, so z. B. für Verwaltungen des Bundes, der Kantone und der Gemeinden, Art. 2 Abs. 1 lit. a ArG. Als Betrieb gilt jede Arbeitsorganisation, in der wenigstens ein Arbeitnehmer beschäftigt wird (vgl. Art. 1 Abs. 2 ArG).

38 Nach Art. 4 Abs. 2 ArG ist das ArG nicht nur dann nicht anwendbar, wenn es sich um einen reinen Familienbetrieb handelt, sondern in Fällen der Beschäftigung weiterer Personen allein auf diese zu beziehen.

39 GEISER, Art. 4 Rz 7 (S. 96).

40 Art. 1 Abs. 1 der Verordnung 1 zum Arbeitsgesetz (ArGV 1, vom 10.5.2000); GEISER, Art. 1 Rz 11 - 12 (S. 29 - 30).

41 GEISER, Art. 1 Rz 14 (S. 31 - 32).

42 Art. 3 lit. d ArG.

43 Art. 9 ArGV 1; GEISER, Art. 3 Rz 20 - 21 (S. 76 - 77). Das Bundesgericht vertritt eine enge Auslegung des Begriffs des leitenden Angestellten (vgl. BGE 126 III 337 [340]).

44 BGE 98 Ib 344 [348]; BGE 126 III 337 [340].

45 OGer ZH, JAR 1990, S. 373; MÜLLER, Art. 3 lit. d Rz 1 (S. 32).

46 Zu diesen Kriterien GEISER, Art. 3 Rz 22 (S. 78 - 79).

47 Art. 9 Abs. 1 lit. b ArG, Art. 13 Abs. 1 ArGV 1. Für Arbeitnehmer in industriellen Betrieben (Definition in Art. 5 Abs. 2 ArG; notwendig ist eine Unterstellungsverfügung des *seco*, Art. 5 Abs. 1 ArG); für Büropersonal, technische und andere Angestellte sowie für Verkaufspersonal in Grossbetrieben des Detailhandels gilt eine wöchentliche Höchstarbeitszeit von 45 Stunden (Art. 9 Abs. 1 lit. a ArG). Während gemäss Intention des Gesetzgebers die 50-Stunden-Woche die Standardlösung sein sollte, unterliegt heute faktisch die Mehrzahl der Arbeitskräfte der Höchstarbeitszeitregelung der 45-Stunden-Woche (vgl. VON KAENEL, Art. 9 Rz 36 [S. 171]).

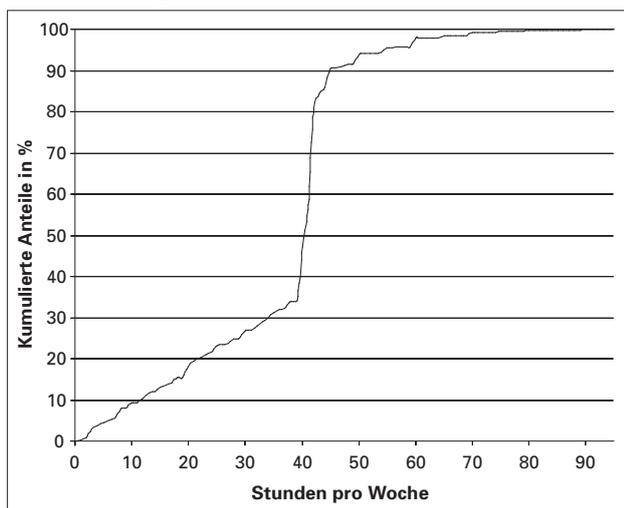
48 DUNAND/MATHIEU ANTHAMATTEN, Art. 12 Rz 14 (S. 222).

49 Art. 12 Abs. 2 lit. b ArG (seit der Revision von 1998): Bei Arbeitnehmern mit einer wöchentlichen Höchstarbeitszeit von 45 Stunden ist die Zahl der Überstunden auf 170 jährlich begrenzt; damit ergeben sich als zulässige Jahreshöchstarbeitszeit 2330 Stunden (45 Stunden wöchentlicher Höchstarbeitszeit multipliziert mit 48 Arbeitswochen pro Jahr zuzüglich 170

– Abweichung von Art. 12 ArG zum Nachteil des Arbeitnehmers ist unzulässig.⁵⁰ Die vorgegebene Grenze für die zulässige Jahresarbeitszeit beläuft sich – unter Berücksichtigung von 4 Wochen Ferien⁵¹ – somit auf maximal 2540 Arbeitsstunden pro Jahr (50 Stunden wöchentlicher Höchstarbeitszeit multipliziert mit 48 Arbeitswochen pro Jahr zuzüglich 140 Stunden Überzeitarbeit pro Jahr). Der Gesetzesvollzug obliegt den kantonalen Behörden.⁵²

Eine empirische Auswertung der Daten der Schweizerischen Arbeitskräfteerhebung (SAKE) z. B. des Jahres 1998 zeigt (vgl. Abb. 4),⁵³ dass 94 % der Erwerbstätigen tatsächlich 50 oder weniger Stunden pro Woche arbeiten, wobei das Gros der Beschäftigten (mehr als 56 %) zwischen 40 und 45 Stunden pro Woche Arbeit leistet (vgl. auch die Abb. 5 und 6).

Abb. 4: Verteilungsfunktion der Wochenarbeitszeit

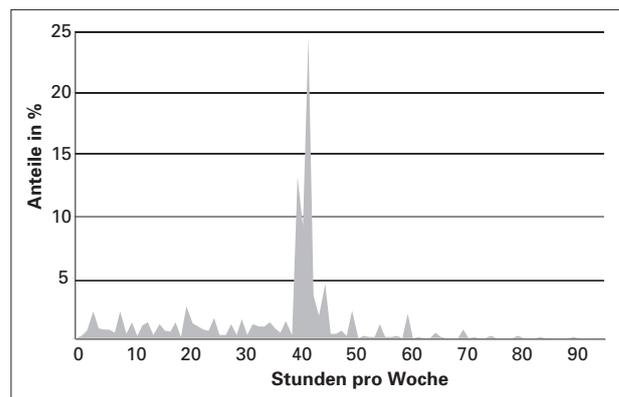


Quelle: Die Schweizerische Arbeitskräfteerhebung (SAKE); eigene Berechnungen.

Stunden Überzeitarbeit pro Jahr). Ausnahmen zur Überzeitregelung von maximal zwei Stunden täglich ergeben sich an arbeitsfreien Werktagen oder in Notfällen (Art. 12 Abs. 2 ArG).

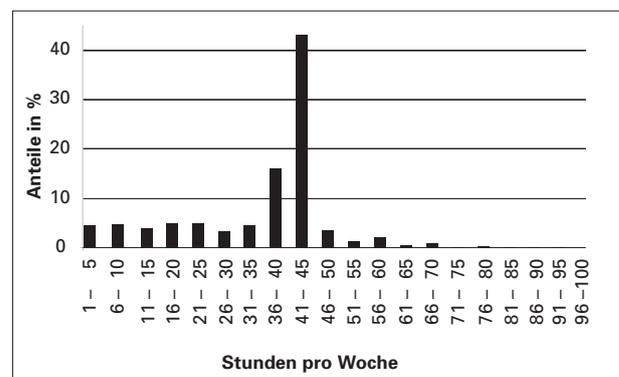
50 DUNAND/MATHIEU ANTHAMATTEN, Art. 12 Rz 33 (S. 227).
 51 Dem Arbeitnehmer stehen in jedem Dienstjahr vier Wochen Ferien zu (Art. 329a Abs. 1 OR). Von dieser Regelung darf nicht zuungunsten des Arbeitnehmers abgewichen werden; ihr zwingender Charakter ergibt sich aus Art. 362 OR.
 52 Art. 41 Abs. 1 ArG; Art. 79 Abs. 1 ArGV 1.
 53 Während die LSE nur die arbeitsvertraglich festgelegte wöchentliche Arbeitszeit der Beschäftigten erhebt, spiegeln die Daten der SAKE die tatsächlich geleistete Wochenarbeitszeit wider. Die seit 1991 jährlich vom BFS jeweils im Frühjahr gesamtschweizerisch durchgeführte Arbeitskräfteerhebung stellt eine für die ständige Wohnbevölkerung repräsentative telefonische Befragung von Arbeitnehmerhaushalten zu ihrem Erwerbsverhalten und ihrer Erwerbsstruktur dar (vgl. Die Schweizerische Arbeitskräfteerhebung [SAKE]: Konzepte, methodische Grundlagen, praktische Ausführung). Als erwerbstätig gelten alle Individuen (inklusive Ausländer), die im Durchschnitt mindestens eine Stunde pro Woche arbeiten.

Abb. 5: Dichtefunktion der Wochenarbeitszeit



Quelle: Die Schweizerische Arbeitskräfteerhebung (SAKE); eigene Berechnungen.

Abb. 6: Dichtefunktion der Wochenarbeitszeit nach Semi-Quantilen



Quelle: Die Schweizerische Arbeitskräfteerhebung (SAKE); eigene Berechnungen.

Aus Abb. 6 ist zusätzlich zu erkennen, dass über 43 % der Beschäftigten zwischen 41 und 45 Stunden und nochmals 16 % zwischen 36 und 40 Stunden pro Woche erwerbstätig sind. Über 59 % aller Erwerbstätigen weisen also eine Wochenarbeitszeit zwischen 36 und 45 Stunden auf. Hingegen sind die oberen Arbeitszeitgruppen (insbesondere oberhalb einer 60-Stunden-Woche) jeweils nur sehr schwach oder gar nicht mehr besetzt. Somit sollte bei der Beurteilung der Angemessenheit des jährlichen Arbeitsentgelts des Aktionärsdirektors und ihm nahe stehender Personen, welche ebenfalls im Betrieb angestellt sind, nicht nur der Stundenlohn, sondern auch die jährliche Arbeitszeit auf ihre Plausibilität hin überprüft werden.

7 Schlussfolgerungen

Mit dem in Abschn. 4 vorgestellten und in Abschn. 5 beispielhaft dargestellten Ansatz lässt sich das angemessene Salär in der Gesellschaft mitarbeitender Aktionäre nachvollziehbar bestimmen. Der Ansatz ist gerecht, weil er

sowohl die Marktpreise als auch die beobachtbare und die unbeobachtbare Heterogenität der Arbeitnehmer wie der Arbeitsplätze und der Unternehmen berücksichtigt. Gleichzeitig honoriert er Leistung und Arbeitseinsatz. Indem er nur dann zu einer gewinnsteuerlichen Aufrechnung führt, wenn ein offensichtliches Missverhältnis zwischen der Höhe des bezogenen Entgelts und der abgegebenen Arbeitsleistung besteht, trägt er der Tatsache Rechnung, dass den Unternehmen bei der Festlegung einer angemessenen Arbeitsvergütung ein erheblicher Ermessensspielraum zukommt. Er ist effizient, weil seine Anwendung einfach ist und eine Ermessensentscheidung im konkreten Einzelfall nicht benötigt wird. Ein besonderes Augenmerk muss auf die glaubhafte Darlegung und rechtliche Zulässigkeit der angegebenen Arbeitszeiten gelegt werden.

Erscheint das vom mitarbeitenden Aktionär bezogene Salär aufgrund des Ansatzes nicht angemessen, so sollte sich u. E. die Steuerbehörde auf eine natürliche Vermutung für die Bejahung einer verdeckten Gewinnausschüttung berufen können. Stimmt man dieser Aussage zu, so trägt nun grundsätzlich die steuerpflichtige Gesellschaft die Beweislast dafür, dass gleichwohl keine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt.⁵⁴

Die inzwischen erfolgte Anwendung unseres neuen Ansatzes auf zwei konkrete, bei der Steuerrekurskommission II des Kantons Zürich hängige Streitfälle stimmt zuversichtlich, was die Bewährung des Ansatzes in der Praxis anbelangt. Es wird sich zeigen, inwieweit dieses höchst objektive Verfahren zur Feststellung überzogener Saläre die heute praktizierten Verhandlungs- und Kompromisslösungen zwischen der Steuerbehörde und dem Steuerpflichtigen zurückdrängen wird.

Literaturhinweise

BRÜLISAUER P./KUHN S., Art. 58 DBG, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Art. 1 - 82, Basel/Genf/München 2000

DIMSON E./MARSH P./STAUNTON M., Global Evidence on the Equity Risk Premium, *Journal of Applied Corporate Finance* 15 (4/2003), S. 27 - 38

DUNAND J.-PH./MATHIEU ANTHAMATTEN A., Art. 12, in: Th. Geiser/A. von Kaenel/R. Wyler (Hrsg.), Ar-

beitsgesetz, Bundesgesetz vom 13.3.1964 über die Arbeit in Industrie, Gewerbe und Handel, Stämpflis Handkommentar, Bern 2005

GEISER TH., Art. 1, 3, 4, in: Th. Geiser/A. von Kaenel/R. Wyler (Hrsg.), Arbeitsgesetz, Bundesgesetz vom 13.3.1964 über die Arbeit in Industrie, Gewerbe und Handel, Stämpflis Handkommentar, Bern 2005

GISLER J., Aktuelles aus der Veranlagungsabteilung II, Vortrag gehalten auf dem Treuhänderseminar 2003 der Kantonalen Steuerverwaltung Schwyz

HEROLD H., Wie hoch dürfen die Bezüge des Einmann-gesellschafters einer AG sein, ohne als verdeckte Gewinnausschüttung zu gelten?, *StR* 1979, S. 301 - 310

KÄNZIG E., Wehrsteuer, I. Teil: Direkte Bundessteuer, 2. A., Basel 1982

KUNZ TH., Das Aktionärsgehalt – eine fremdbestimmte Grösse? Wie wird das steuerlich massgebende (marktkonforme) Gehalt festgelegt?, *ST* 2001, S. 893 - 898

LOCHER P., Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 2. Teil., Therwil/Basel 2004

MAZZUCATO G., Geschäftsmässig (steuerlich) begründete Höhe des Aktionär- bzw. Gesellschaftergehalts, *ITERA Vision*, August 1996, S. 3 - 6

MINCER J., *Schooling, Experience, and Earnings*, New York 1974

MÜLLER R. A., *ArG Kommentar, Arbeitsgesetz mit ergänzenden Verordnungen*, 6. A., Zürich 2001

REIMANN M./MENG F. J., Der steuerpolitische Handlungsbedarf aus Anleger- und Investorensicht, *ST* 1996, S. 407 - 412

RICHNER F./FREI W./KAUFMANN S./MEUTER H. U., Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., Zürich 2006

SCHÄR D., Grundsätze der Beweislastverteilung im Steuerrecht, Bern 1998

SHARPE W. F., Capital Asset Prices: A Theory of Market Equilibrium under Conditions of Risk, *Journal of Finance* 19 (1964), S. 425 - 442

STADELMANN TH., Berufliche Vorsorge und Steuerrecht: Grundlagen und Grenzen, Zug 2001 (gefunden unter <http://www.vorsorgeforum.ch/DE/Grundlagen/Steuern/Stadelmann.htm>)

TSCHUDI H. P./GEISER TH./WYLER R., Einleitung, in: Th. Geiser/A. von Kaenel/R. Wyler (Hrsg.), Arbeitsge-

54 Vgl. statt vieler ZWEIFEL, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, S. 112; zu den Grundsätzen der Beweislastverteilung auch SCHÄR, Grundsätze der Beweislastverteilung im Steuerrecht, S. 303 - 304, und Eidg. SRK 2003-116, 11.6.2004, VPB 68.163, E 2, mwH.

setz, Bundesgesetz vom 13.3.1964 über die Arbeit in Industrie, Gewerbe und Handel, Stämpflis Handkommentar, Bern 2005

VON KAENEL A., Art. 9, in: Th. Geiser/A. von Kaenel/R. Wyler (Hrsg.), Arbeitsgesetz, Bundesgesetz vom 13.3.1964 über die Arbeit in Industrie, Gewerbe und Handel, Stämpflis Handkommentar, Bern 2005

ZWEIFEL M., Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, Zürich 1989

Statistische Unterlagen und Berechnungsmodule

Allgemeine Systematik der Wirtschaftszweige, Erläuterungen, Bundesamt für Statistik (BFS), NOGA, Bern 2002

Allgemeine Systematik der Wirtschaftszweige, Teil 1: Detaillierte Gliederung, Bundesamt für Statistik (BFS), NOGA, Bern 1995

Die Schweizerische Arbeitskräfteerhebung (SAKE): Konzepte, methodische Grundlagen, praktische Ausführung, Bundesamt für Statistik (BFS, Hrsg.), Bern 1996

Excel-Tabelle zur Bestimmung übersetzter Aktionärsgehälter nach der so genannten «Méthode Valaisanne», B. Albrecht (Kantonale Steuerverwaltung Wallis), 17.6.2005

Lohnstrukturerhebung 2002, Bundesamt für Statistik (BFS), Bern 2004

Rechtsquellen

ABRG, Bundesgesetz über die Bildung steuerbegünstigter Arbeitsbeschaffungsreserven (vom 20.12.1985), SR 823.33

ABRV, Verordnung über die Bildung steuerbegünstigter Arbeitsbeschaffungsreserven (vom 9.8.1988), SR 823.331

ArG, Bundesgesetz über die Arbeit in Industrie, Gewerbe und Handel (Arbeitsgesetz) (vom 13.3.1964), SR 822.11

ArGV 1, Verordnung 1 zum Arbeitsgesetz (vom 10.5.2000), SR 822.111

Le concept de bénéficiaire effectif dans le cadre du MC OCDE

Réflexions et analyse de la jurisprudence récente

Prof. Dr. Robert Danon



*Prof. Dr. Robert Danon,
Professeur ordinaire de droit
fiscal à l'Université de Neu-
châtel*

Table des matières

1	Introduction	Bibliographie choisie
2	La notion de bénéficiaire effectif dans le cadre du MC OCDE	Rapports
2.1	Portée	Normes et conventions
2.2	Nature	Circulaires et directives
2.3	Contenu	
2.3.1	Interprétation littérale	
2.3.2	Interprétation systématique	
2.3.3	Interprétation téléologique	
2.3.4	Définition proposée	
2.3.5	Analyse critique de la jurisprudence de la CRC et du Tribunal Fédéral	
2.3.5.1	Stratégie du tremplin : décision de la CRC du 21.2.2001	
2.3.5.1.1	Etat de fait et position du problème	
2.3.5.1.2	Considérants	
2.3.5.1.3	Prise de position	
2.3.5.2	Relais direct : décision de la CRC du 3.3.2005 et ATF du 28.11.2005	
2.3.5.2.1	Etat de fait et position du problème	
2.3.5.2.2	Considérants de la CRC et du Tribunal Fédéral	
2.3.5.2.3	Prise de position	
2.4	Relation avec la notion non écrite de l'abus	
2.4.1	L'ATF du 28.11.2005	
2.4.2	Prise de position	
2.4.2.1	Sur le principe de la réserve non écrite de l'abus	
2.4.2.2	Délimitation avec la notion de bénéficiaire effectif	
3	Excursus : la notion de bénéficiaire effectif dans le cadre de l'art. 15 de l'accord sur la fiscalité de l'épargne	
4	Synthèse et conclusions	

1 Introduction

Depuis quelques années déjà, le concept de bénéficiaire effectif constitue l'un des thèmes les plus débattus du droit fiscal international. Cette exigence fondamentale, introduite dans le MC OCDE en 1977 et reprise aujourd'hui par la plupart des conventions de double imposition conclues par la Suisse (CDI), conditionne l'application, par l'état de source, des règles distributives régissant le paiement de dividendes¹, d'intérêts² et de redevances³.

C'est en 2001 qu'une instance suisse, en l'occurrence la commission fédérale de recours en matière de contributions (CRC), eut pour la première fois l'occasion de se pencher sur cette question. Cette première affaire⁴, relative à l'application de la CDI avec le Luxembourg (CDI-LUX) et dont le Tribunal Fédéral ne fut pas saisi, concernait une construction dite du « tremplin »⁵ (« stepping stone »). Récemment, à la suite d'un litige concernant la CDI avec le Danemark (CDI-DK), cette question revint devant les juges de la CRC. Dans cette affaire, il s'agissait au contraire d'examiner la qualité de bénéficiaire effectif d'une société danoise fonctionnant comme relais direct (« direct conduit »)⁶. Cette seconde affaire, jugée par la CRC le 3.3.2005⁷ et confirmée par la Haute Cour le 28.11.2005⁸, complète ainsi la décision de 2001 puisqu'elle a trait à la seconde hypothèse classique d'usage abusif des CDI. Bien plus, comme nous le verrons, l'arrêt rendu par le Tribunal Fédéral soulève également la question de la relation existant entre le test du bénéficiaire effectif et l'interdiction générale de l'abus.

La présente contribution se propose de comparer et d'analyser de manière critique ces trois décisions (section 2.3.5). Cela fait et à titre d'excursus, nous examinerons également brièvement cette problématique dans le cadre de l'art. 15 de l'accord sur la fiscalité de l'épargne (section 3). Au préalable, il convient, à la lumière des règles de la convention de Vienne sur le droit des traités (CV)⁹ de rappeler la portée (section 2.1), la nature (sec-

tion 2.2) et le contenu (section 2.3) de la notion de bénéficiaire effectif. A cette fin, le commentaire OCDE sera bien évidemment mobilisé. Nous considérerons à cet égard que ce commentaire confère « un sens ordinaire »¹⁰ aux termes du MC repris par les CDI¹¹. Cela dit, conformément au principe de l'interprétation statique défendu ici¹², il s'agira du commentaire OCDE dans sa version de 1977.

1 Art. 10 MC OCDE.

2 Art. 11 MC OCDE.

3 Art. 12 MC OCDE.

4 CRC 2000-055 du 28.2.2001, RF 2002, p. 35.

5 Selon la terminologie utilisée traditionnellement par l'OCDE, cf. OCDE, L'évasion et la fraude fiscales internationales, p. 99.

6 Selon la terminologie utilisée traditionnellement par l'OCDE, cf. OCDE, L'évasion et la fraude fiscales internationales, p. 99.

7 CRC 2003-159 (www.reko-efd.admin.ch/fr/crc/decisions/index.htm).

8 ATF 2A.239/2005 du 28.11.2005 = RDAF 2006 II 239.

9 Convention de Vienne du 23.5.1969 sur le droit des traités (CV). L'application de la CV aux CDI est unanimement reconnue par la jurisprudence (cf. notamment ATF 2A.239/2005 du 28.11.2005, consid. 3.4.1 ; ATF 2A.233/1996 et 2P.169/1996 du 6.12.1996 = RDAF 1998, p. 73 ; ATF 97 I 359, 363 = Archives 41 (1972/73), p. 470 ; CRC 2003-159 du 3.3.2005, consid. 3.d ; CRC 2000-055

du 28.2.2001, JAAC 65.86 = RF 2002, p. 30, 35) et par la doctrine (RIVIER, L'interprétation des Conventions de double imposition, p. 120 ; LOCHER, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, pp. 110 - 111 ; OBERSON, Précis de droit fiscal international, p. 28 ; WALDBURGER, Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen in der Rechtsprechung des Schweizerischen Bundesgerichts, p. 54). Cela dit, comme le relève la doctrine, la jurisprudence de la Haute Cour ne concrétise pas strictement le principe de l'interprétation littérale puisqu'elle accorde traditionnellement trop d'importance aux travaux préparatoires (RIVIER, L'interprétation des Conventions de double imposition, pp. 121 - 122 ; OBERSON, Précis de droit fiscal international, p. 34 N 97. Voir aussi LOCHER, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, pp. 112 - 113).

10 Art. 31(1) CV.

11 VOGEL, The influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation, p. 615 ; OBERSON, Précis de droit fiscal international, p. 31 ; RIVIER, L'interprétation des Conventions de double imposition, p. 129 ; HÖHN, Begriff, Aufgaben und Rechtsquellen des Internationalen Steuerrechts, p. 76. Cela dit, on peut également considérer que le commentaire OCDE donne un sens « particulier » au traité (art. 31[4] CV ; AULT, The Role of the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties, pp. 146 - 147) ou encore que celui-ci fait partie du « contexte » (art. 31[2] CV ; WATTEL/MARRES, The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties, p. 227 ; ENGELN, Some Observations on the Legal Status of the Commentaries on the OECD Model, p. 109).

12 L'OCDE favorise au contraire une interprétation « dynamique » en ceci que « toute (...) modification ou addition apportées aux Commentaires devrait normalement être applicable en ce qui concerne l'interprétation et l'application des conventions conclues avant leur adoption » (MC OCDE, para. 35 ad Introduction). Cette manière de voir, notamment peu compatible avec le principe du « parallélisme des formes » applicable en droit international public, est toutefois rejetée par la majorité de la doctrine. Voir en particulier, AULT, The Role of the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties, p. 148 ; LANG, Die Bedeutung des Musterabkommens und des Kommentars des OECD-Steuerausschusses für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, p. 11 ; VOGEL, The influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation, p. 615 ; AVERY JONES, The effect of Changes in the OECD Commentaries after a Treaty is Concluded, p. 104 ; WARD, The Role of the Commentaries on the OECD Model in the Tax Treaty Interpretation Process, p. 101 ; WATTEL/MARRES, The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties, p. 235 ; OBERSON, Précis de droit fiscal international, p. 32.

2 La notion de bénéficiaire effectif dans le cadre du MC OCDE

2.1 Portée

Selon la conception suisse¹³, la notion du bénéficiaire effectif est implicite. Les règles distributives des CDI relatives aux dividendes, intérêts et redevances sont ainsi soumises à cette exigence même si leur texte n'y fait pas expressément référence¹⁴. A l'appui de cette opinion, on a fait valoir que cette exigence ne fait que clarifier « le sens des mots « payés à... un résident » »¹⁵. A notre avis, ces termes concernent uniquement la condition d'attribution personnelle du revenu posée par les CDI. Il nous paraît en conséquence que l'exigence du bénéficiaire effectif doit plutôt être directement rattachée à l'art. 1 MC OCDE et concrétise le principe de l'effet relatif des CDI dans le contexte de leur usage abusif.

2.2 Nature

La doctrine, dans sa grande majorité, considère que le test du bénéficiaire effectif est une notion conventionnelle¹⁶. Le « contexte » de l'art. 3(2) MC OCDE¹⁷ com-

mande ainsi qu'elle soit définie à la lumière des règles de la CV. Selon cette conception, l'état de source ne saurait donc concrétiser cette exigence par renvoi à son droit interne. Les commentateurs suisses se rallient également nettement à ce point de vue¹⁸. Cette conclusion s'impose car le droit interne des états contractants n'offre pas nécessairement une définition précise de ce terme¹⁹. A cela s'ajoute que le test du bénéficiaire effectif conditionne l'application des règles distributives. Partant, une définition conventionnelle commune permet d'éviter une divergence d'interprétation susceptible de conduire à une double imposition²⁰.

Ceci posé, nous allons maintenant tenter d'esquisser le contenu de cette exigence à la lumière des règles de la CV (sections 2.3.1 - 2.3.4). Nous examinerons ensuite de manière critique la jurisprudence de la CRC et du Tribunal Fédéral (section 2.3.5).

2.3 Contenu

2.3.1 Interprétation littérale

L'art. 31(1) CV dispose que les termes d'un traité doivent être interprétés « suivant le sens ordinaire (...) ». Cette règle, qui consacre le principe de l'interprétation littérale, est d'importance fondamentale dans le cadre de l'interprétation des CDI. C'est en effet avant tout le texte du traité qui reflète l'intention commune des parties²¹.

La version anglaise du MC OCDE montre indiscutablement que la notion de bénéficiaire effectif (« beneficial owner ») se concentre exclusivement sur les attributs de propriété. A notre avis, il en découle trois conséquences.

13 Voir notamment OBERSON, Précis de droit fiscal international, p. 114 N 337 ; DANON, Switzerland's direct and international taxation of private express trusts, p. 327, et les références citées.

14 Cela vaut en particulier pour les CDI conclues avant la modification de 1977.

15 Commentaire OCDE, para. 12 ad art. 10. Ainsi en a aussi jugé la U. S. Tax Court dans la fameuse affaire *Aiken Industries v. Commissioner*, 56 TC 925 (1971) : « The words « received by » refer not merely to the obtaining of physical possession on a temporary basis of funds representing interest payments from a corporation of a contracting State, but contemplate complete dominion and control over the funds. » Or tel n'était pas le cas d'Industrias qui ne disposait, en l'espèce, d'aucun « actual beneficial interest in the interest payments » et dont les fonctions étaient comparables à celle d'un « collection agent ». Comme on le verra, cette définition correspond largement au sens conventionnel de la notion de bénéficiaire effectif proposé ici.

16 VOGEL, Vor Art. 10 - 12 DBA, p. 895 N°15 : « Beneficial owner ist daher ein abkommensrechtlicher Begriff, der (abkommens-) autonom auszulegen ist » ; DU TOIT, Beneficial Ownership of Royalties in Bilateral Tax Treaties, p. 178 ; VAN WEEGHEL, Improper Use of Tax Treaties, p. 68 ; OLIVER/LIBIN/VAN WEEGHEL/DU TOIT, Beneficial Ownership, p. 323 ; HELMINEN, Beneficial Ownership of Dividends: Relevance of the New Netherlands Dividend-Stripping Rules in Tax Treaty Situations, p. 456 ; BAKER, Double Taxation Conventions, N 10B-09 ; AVERY JONES ET AL., The origins of Concepts and Expressions Used in the OECD Model and their Adoption by States, p. 247. Dans sa version de 2003, le commentaire OCDE confirme ce point de vue en précisant que l'exigence du bénéficiaire effectif doit être entendue « dans son contexte et à la lumière de l'objet et du but de la Convention » (commentaire OCDE, para. 12 ad art. 10). Les Etats-Unis, en revanche, considèrent traditionnellement que cette expression peut être définie selon le droit interne de l'état de source (cf. Technical Explanation ad art. 10, p. 33).

17 Cette disposition prévoit que « pour l'application de la Convention par un Etat contractant, toute expression qui n'y est pas

définie a le sens que lui attribue le droit de cet Etat (...) à moins que le contexte n'exige une interprétation différente. » Lorsque le contexte exige une interprétation différente, celui-ci doit alors être défini à la lumière des art. 31 ss CV ; cf notamment RIVIER, L'interprétation des Conventions de double imposition, p. 131.

18 Cf. notamment Lüthi dans IFA, The OECD Model Convention - 1998 and beyond. The concept of beneficial ownership in tax treaties, p. 21 : « I will speak as the Swiss delegate to the OECD (...). I share the concerns expressed (...) that beneficial ownership should be a treaty concept. The use of Art. 3(2) and the application of given rules in the field of domestic law could in my view undermine treaty solutions and could lead to some kind of treaty override » ; OBERSON, La notion de bénéficiaire effectif en droit fiscal international, p. 220 ; DANON, Switzerland's direct and international taxation of private express trusts, p. 330 - 331 ; DANON/SALOMÉ, De la double imposition internationale, p. 343.

19 VOGEL, Vor Art. 10 - 12 DBA, p. 895 N°15.

20 OLIVER/LIBIN/VAN WEEGHEL/DU TOIT, Beneficial Ownership, p. 323. Du même avis OBERSON, La notion de bénéficiaire effectif en droit fiscal international, p. 220.

21 RIVIER, L'interprétation des Conventions de double imposition, p. 121 ; LOCHER, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, p. 115. De ce point de vue, comme le souligne la doctrine.

En premier lieu, sous réserve du respect des exigences posées par l'art. 4 MC OCDE (résidence), l'intensité du rattachement de cette personne avec l'état de résidence ou encore ses caractéristiques subjectives ne sont pas déterminantes. En cela, le concept de bénéficiaire effectif se distingue d'autres dispositifs anti-abus fondés par exemple sur l'exercice d'une activité commerciale (active trade and business test)²² ou encore sur le critère de la cotation en bourse (stock exchange test)²³. Ces clauses, d'inspiration américaine, cherchent à détecter une application abusive des CDI en examinant la nature du rattachement avec l'état de résidence²⁴. La notion de bénéficiaire effectif, au contraire, s'intéresse à l'intensité des liens unissant un revenu à son détenteur. Cela étant, à l'instar de ces clauses, le test du bénéficiaire effectif revêt un caractère objectif et n'est pas lié à l'intention subjective d'abuser de la CDI²⁵. En second lieu, la qualité de bénéficiaire effectif est indépendante de toute imposition dans l'état de résidence (subject-to-tax clause). Il est par conséquent tout à fait concevable que le bénéficiaire effectif soit une entité jouissant d'une exemption subjective (fonds de pension, institution de pure utilité publique etc.)²⁶ ou objective (participation exemption)²⁷. Enfin, le MC se réfère uniquement au bénéficiaire effectif d'un revenu (dividendes²⁸, intérêts²⁹ ou redevances³⁰). La propriété des titres ou droits ayant généré cet élément n'est donc pas décisive³¹.

Le qualificatif « effectif » utilisé par la version française du MC, quant à lui, atteste que les prérogatives du bénéficiaire doivent s'apprécier selon la réalité économique (substance of the matter)³². Ce point de vue est désormais clarifié par le commentaire OCDE qui précise que « le terme bénéficiaire effectif n'est pas utilisé dans une acception étroite et technique »³³. Autrement dit, une « propriété juridique de pure forme » n'est pas suffisante³⁴.

Cela étant, à notre sens, cette analyse économique ne permet pas de raisonner en transparence (look through) et d'ignorer tout bénéficiaire effectif intermédiaire. En effet, le concept de bénéficiaire effectif ne doit pas être confondu avec le test du bénéficiaire ultime (ultimate beneficial owner). Cette dernière approche, qualifiée d'ultimate ownership test³⁵ ou encore de clause de transparence³⁶, fait dépendre l'octroi des avantages conventionnels à une entité de la résidence des personnes participant ultimement à celle-ci. Comme on le verra, la distinction entre bénéficiaire effectif et bénéficiaire ultime est importante dans le cadre de groupes de sociétés.

Ceci posé, l'exercice le plus délicat consiste ensuite à identifier les prérogatives qui fondent la qualité de bénéficiaire effectif. Le commentaire OCDE de 1977 revêt à cet égard une importance particulière. Selon la conception défendue ici, celui-ci confère en effet un sens ordinaire aux termes du MC repris par les CDI conclues après cette date. Dans sa version de 1977, ce commentaire se bornait toutefois à indiquer que

« (...) la limitation de l'impôt prélevé dans l'Etat de la source ne s'applique pas lorsqu'un intermédiaire, tel qu'un agent ou autre mandataire, s'interpose entre le créancier et le débiteur, à moins que le bénéficiaire effectif ne soit un résident de l'autre Etat contractant »³⁷.

L'utilisation du terme « tel qu'un » (« such as ») confirme que ce paragraphe, certes bref, n'est pas exhaustif³⁸.

22 Art. 22(1)(c) CDI-USA, art. 22(3) US MC 2006; Commentaire OCDE, para. 19 ad art. 1.

23 Art. 22(1)(e) CDI-USA, art. 22(2)(c)(i)(A) US MC 2006.

24 Comme le relève la Technical Explanation ad art. 22(3), p. 72 : « The substantiality requirement is intended to prevent a narrow case of treaty-shopping abuses in which a company attempts to qualify for benefits by engaging in de minimis connected business activities in the treaty country in which it is resident. »

25 Du TOIT, Beneficial Ownership of Royalties in Bilateral Tax Treaties, p. 209 ; VOGEL, Vor Art. 10 - 12 DBA, p. 895 N°15.

26 Comme le relèvent Avery Jones et al., il apparaît même que le concept de bénéficiaire effectif fut historiquement préféré à une clause d'assujettissement effectif afin d'englober les entités exonérées (AVERY JONES ET AL., The origins of Concepts and Expressions Used in the OECD Model and their Adoption by States, p. 249).

27 OBERSON, La notion de bénéficiaire effectif en droit fiscal international, p. 228.

28 Art. 10(2) MC OCDE.

29 Art. 11(2) MC OCDE.

30 Art. 12(1) MC OCDE.

31 Du même avis : VITALA, Taxation of Investment Funds in the European Union, p. 91. La Haute Cour des Pays-Bas (Hoge Raad) a ainsi jugé que la possession de coupons de dividendes sur des actions hollandaises suffisait à faire d'un broker britannique le bénéficiaire effectif de ceux-ci au moment de leur échéance (arrêt du 6.4.1994, BNB 1994/217). Pour une analyse de cet arrêt, voir notamment VAN WEEGHEL, Improper Use of Tax Treaties, pp. 75 ss. Voir aussi en ce sens, le jugement de la Cour Administrative d'Appel de Paris du 23.5.2005 (N° 01PA04068) et à ce sujet VOGEL, Acquisition of dividend coupons may constitute beneficial ownership, p. 3.

32 Jugement du 2.3.2006 de la Court of Appeal britannique dans l'affaire Indofood Finance Ltd v. JP Morgan Chase Bank NA, London Branch (2006), EWCA Civ 158, para. 44 (jugement disponible à : www.bailii.org/ew/cases/EWCA/Civ/2006/158.html).

33 Commentaire OCDE, para. 12 ad art. 10.

34 OCDE, La limitation du droit aux avantages des conventions fiscales, p. 27.

35 Art. 22(1)(f) CDI-USA, voir notamment à ce sujet HUBER/BLUM, Limitation on benefits according to Article 22 of the Convention between the United States of America and the Swiss Confederation, pp. 41 ss. Voir aussi art. 2 al. 2 let. b de l'Arrêté du Conseil Fédéral instituant des mesures contre l'utilisation sans cause légitime des conventions conclues par la Confédération en vue d'éviter les doubles impositions (du 14.12.1962, ACF 1962).

36 Commentaire OCDE, para. 13 ad art. 1.

37 Commentaire OCDE 1977, para. 12 ad art. 10.

38 Du TOIT, Beneficial Ownership of Royalties in Bilateral Tax Treaties, p. 216. Contra : VAN WEEGHEL, A definition which excludes

Il n'est ainsi pas déterminant que la personne interposée dans l'état de résidence agisse juridiquement en tant qu'agent. Il faut toutefois que la position de cette personne soit économiquement comparable. Autrement dit, seul l'intermédiaire dont le pouvoir de disposition est limité dans la même mesure peut se voir refuser les avantages conventionnels. Comme le dit Baker: « The conduit has to be subject to such restrictions with respect to the income as to render the conduit a mere fiduciary or administrator »³⁹.

Les interprétations systématique et téléologique permettent encore d'affiner cette première analyse.

2.3.2 Interprétation systématique

Le principe de l'interprétation systématique est applicable dans le cadre de l'interprétation des CDI. Le sens d'une expression conventionnelle dépend par conséquent aussi de son contexte⁴⁰ et de sa relation avec d'autres termes ou dispositions.⁴¹ A notre avis, le contenu de la notion de bénéficiaire effectif peut notamment être affiné à la lumière de la relation existant entre cette expression et le terme « payés à » figurant à l'art. 10(1) MC OCDE.

En premier lieu, cette expression codifie une condition subjective d'attribution du revenu (personal attribution of income requirement) qu'il convient de rattacher à l'effet relatif des CDI inscrit à l'art. 1 MC OCDE⁴². En prévoyant qu'un dividende est « payé à un résident d'un Etat contractant », le MC OCDE exige déjà que cet élément soit fiscalement attribué à cette personne. En l'occurrence, nous pensons que cette condition est satisfaite lorsque cette attribution intervient en vertu des règles de l'état de résidence⁴³. En conséquence, le souci de conférer à la notion de bénéficiaire effectif une portée autonome commande de ne pas définir celle-ci comme une

simple exigence d'attribution⁴⁴. Lors de l'application des art. 10, 11 et 12 MC OCDE, l'état de source examinera ainsi si le revenu concerné est « payé » à un résident de l'autre état contractant. Dans l'affirmative, il s'agira de surcroît de vérifier si cette même personne en est également le bénéficiaire effectif⁴⁵. De ce point de vue, le commentaire OCDE de 2003 ne saurait être suivi lorsqu'il précise que le bénéficiaire effectif est celui qui est « considéré du point de vue fiscal comme le propriétaire du revenu dans l'état de résidence »⁴⁶. Cette affirmation méconnaît la portée respective de ces deux exigences distinctes⁴⁷. Ainsi, les avantages conventionnels ne peuvent en principe être accordés lorsque l'attributaire fiscal du revenu et le bénéficiaire effectif sont des personnes différentes. En accord avec le commentaire OCDE et le but poursuivi par cette exigence⁴⁸, il sied toutefois de réserver l'hypothèse où le bénéficiaire effectif est également résident de l'autre état contractant.

Enfin, d'un point de vue temporel, le terme « payé à » confirme également que les art. 10, 11 et 12 MC OCDE se concentrent exclusivement sur le moment de l'échéance du revenu (Zuflussprinzip)⁴⁹. Seule la situation prévalant à ce moment là est donc déterminante aux fins de l'exigence du bénéficiaire effectif.

2.3.3 Interprétation téléologique

L'interprétation téléologique postule que l'objet et le but poursuivi par une expression conventionnelle doivent également être pris en compte⁵⁰.

A l'évidence, le concept de bénéficiaire effectif fut inséré dans le MC OCDE en vue de prévenir l'usage abu-

agents and nominees, p. 321 ; VAN WEEGHEL, *Improper Use of Tax Treaties*, p. 91, qui se prononce en revanche en faveur de l'exhaustivité.

39 BAKER, *Double Taxation Conventions*, N 10B-10.4.

40 Art. 31(1) CV.

41 ATF 116 Ib 217, 223 ; LOCHER, *Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz*, p. 118 ; REIMER, *Interpretation of Tax Treaties*, p. 464. Ce principe peut également être rattaché à l'art. 31(1) CV.

42 Sur cette exigence voir notamment notre analyse dans : DANON, *Switzerland's direct and international taxation of private express trusts*, pp. 297 ss ; DANON/SALOMÉ, *De la double imposition internationale*, pp. 343 ss.

43 DANON, *Switzerland's direct and international taxation of private express trusts*, p. 321. Sur ce point, la recommandation générale du rapport OCDE sur les sociétés de personnes codifie selon nous une juste interprétation contextuelle des CDI (cf. commentaire OCDE, para. 6.3 ad art. 1 ; OCDE, *L'application du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes*, II.4, para. 53 ad exemple 3).

44 DANON, *Switzerland's direct and international taxation of private express trusts*, p. 328 ; OBERSON, *La notion de bénéficiaire effectif en droit fiscal international*, p. 224.

45 DANON/SALOMÉ, *De la double imposition internationale*, p. 342.

46 Cette analyse s'inspire en fait de l'approche alternative que la CAF avait proposée dans le cadre de son rapport sur les sociétés de personnes et qui ne fut incluse dans le commentaire OCDE lors de sa mise à jour d'avril 2000 (cf. OCDE, *L'application du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes*, II.4, para. 53 ad exemple 3).

47 DANON, *Switzerland's direct and international taxation of private express trusts*, p. 348. Du même avis, OBERSON, *La notion de bénéficiaire effectif en droit fiscal international*, pp. 224 - 225 ; WHEELER, *The Attribution of Income to a Person for Tax Treaty Purposes*, p. 478 ; VAN WEEGHEL, *Improper Use of Tax Treaties*, p. 58.

48 Cf. section 2.3.3, ci-dessous.

49 BAUER-BALMELLI, *Altreservenpraxis – ein rechtliches Argumentarium*, p. 205. Sur le champ d'application temporel des règles distributives, voir d'une manière générale, SCHUCH, *Die Zeit im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen*, pp. 161 ss ; voir aussi Commentaire OCDE, para. 16 ad art. 10.

50 LOCHER, *Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz*, p. 117 ; OBERSON, *Précis de droit fiscal international*, p. 30 N 82.

sif des CDI⁵¹. Cette forme d'abus apparaît lorsqu'un non-résident utilise une personne résident d'un état partie à une CDI en vue de bénéficier des avantages qui, aux termes de cet accord, doivent être octroyés par l'état de source⁵². Or, pour être efficace, cette construction suppose nécessairement que ce résident soit juridiquement ou économiquement contraint de transférer les revenus recueillis aux personnes n'ayant pas droit aux avantages de la CDI. De plus, ces revenus devront idéalement pouvoir transiter par l'état de résidence en franchise d'impôt. Cela dit, plus que l'absence d'imposition dans l'état de résidence, c'est avant tout le non-respect du principe de l'effet relatif des CDI qui est combattu ici⁵³.

Dans les limites de l'interprétation littérale et systématique, il faut donc chercher à donner au concept de bénéficiaire effectif une définition qui s'accorde le mieux avec cet objectif.

2.3.4 Définition proposée

A la suite de Vogel, nous pensons par conséquent que la notion de bénéficiaire effectif se concentre exclusivement sur le contrôle économique dont dispose le bénéficiaire sur les revenus reçus. Pour cet auteur le bénéficiaire effectif est la personne qui « über die Hingabe des Kapitals oder Wirtschaftsgutes zur Nutzung oder über die Verwendung der Nutzungen, gegebenenfalls über beides, entscheiden kann »⁵⁴. Rejoignant ce commentateur, nous estimons pour notre part que la qualité de bénéficiaire effectif doit revenir à la personne disposant du pouvoir réel de contrôler l'attribution ultérieure du revenu⁵⁵. Selon cette conception, la qualité de bénéficiaire effectif ne présuppose pas la capacité d'utiliser les revenus pour soi-même. Cette condition, préconisée par Du Toit⁵⁶, nous paraît en effet superflue. Certes, la

faculté d'utiliser les revenus encaissés pour soi-même permet dans la règle d'exclure un rôle de pur intermédiaire. C'est toutefois le pouvoir de décider de l'utilisation des revenus qui mène avant tout à ce résultat. Or, si la jouissance d'un revenu englobe par définition cette faculté, l'inverse n'est pas forcément vrai. Le trustee d'un trust discrétionnaire, par exemple, dispose généralement de ce contrôle sans pour autant avoir la jouissance des revenus qui lui sont confiés⁵⁷. En conséquence, le souci de ne pas entraver inutilement l'application du dispositif conventionnel commande de ne retenir que l'attribut de propriété jouant un rôle décisif dans le cadre de l'usage abusif des CDI.

La définition proposée ici est conforme aux principes régissant l'interprétation des CDI. Tout d'abord, le critère du contrôle est en harmonie avec l'interprétation littérale puisque celui-ci constitue un attribut de propriété. Ensuite, cette définition permet d'exclure les agents et autres intermédiaires dont le pouvoir de disposition est limité de manière analogue. Elle demeure ainsi compatible avec le sens ordinaire du commentaire OCDE de 1977. De plus, cette approche confère à la notion de bénéficiaire effectif une portée propre par rapport à l'exigence d'attribution mise en œuvre par les expressions telles que « payés à » figurant dans les règles distributives (interprétation systématique). Enfin, nous l'avons vu, cette définition se justifie également d'un point de vue téléologique.

En résumé, l'on peut poser que la notion de bénéficiaire effectif présente les caractéristiques suivantes.

- Subjectivement, cette exigence concerne la personne à qui l'état de résidence attribue le revenu provenant de l'état de source. Il s'agit de vérifier si cette personne est en mesure de contrôler l'utilisation de ce revenu à son échéance. Pour en juger, il convient ni plus ni moins d'examiner si la position de cette personne est économiquement comparable à celle d'un agent. Si tel n'est pas le cas, la qualité de bénéficiaire effectif est donnée. A supposer enfin que l'attributaire du revenu et le bénéficiaire effectif soient des personnes différentes, la CDI ne pourra alors trouver application que lorsque ce dernier est également résident de l'autre état contractant.

51 VOGEL, Vor Art. 10 - 12 DBA, p. 894 N°12 ; BAKER, Double Taxation Conventions, N 10B-09 ; DU TOIT, Beneficial Ownership of Royalties in Bilateral Tax Treaties, p. 209 ; Ault dans : IFA, The OECD Model Convention - 1998 and beyond. The concept of beneficial ownership in tax treaties, p. 22 ; DANON, Switzerland's direct and international taxation of private express trusts, p. 335 ; OBERSON, La notion de bénéficiaire effectif en droit fiscal international, p. 222.

52 BAKER, Double Taxation Conventions, N 1B.34 ad art. 1 ; DANON/SALOMÉ, La double non imposition, p. 680.

53 DANON/SALOMÉ, La double non imposition, p. 680.

54 VOGEL, Vor Art. 10 - 12 DBA, pp. 896 ss N°18. Dans le même sens, voir notamment les définitions proposées par VAN WEEGHTEL, Improper Use of Tax Treaties, p. 58 ; OBERSON, La notion de bénéficiaire effectif en droit fiscal international, p. 226.

55 DANON, Switzerland's direct and international taxation of private express trusts, p. 337.

56 DU TOIT, Beneficial Ownership of Royalties in Bilateral Tax Treaties, p. 249. Cet auteur retient la définition donnée par la jurisprudence anglo-saxonne (tribunaux de l'equity) et parvient ainsi à la conclusion que le bénéficiaire effectif est « the person whose ownership attributes outweigh that of any other person ».

57 DANON, Switzerland's direct and international taxation of private express trusts, p. 343. Cela dit, il faut, au préalable, examiner si le revenu est fiscalement attribué au trust selon les règles de l'état de résidence. Tel est le cas, dans plusieurs états anglo-saxons, lorsque le trust accumule les revenus reçus. En revanche, un régime de transparence (« flow-through ») ou d'attribution directe aux bénéficiaires s'applique fréquemment en présence de distributions courantes ; voir à ce sujet DANON, Switzerland's direct and international taxation of private express trusts, pp. 59 ss.

- Objectivement, ce test se concentre exclusivement sur les attributs de propriété dont jouit une personne. La qualité de bénéficiaire effectif ne saurait donc être déniée à une personne en raison de ses caractéristiques subjectives (entité exonérée ou non) ou encore de l'intensité de son rattachement avec l'état de résidence (existence ou non d'une activité commerciale, substance locale etc.).

C'est à la lumière de cette définition conventionnelle que nous allons maintenant nous pencher sur la jurisprudence récente de la CRC et du Tribunal Fédéral.

2.3.5 Analyse critique de la jurisprudence de la CRC et du Tribunal Fédéral

2.3.5.1 Stratégie du tremplin : décision de la CRC du 21.2.2001

2.3.5.1.1 Etat de fait et position du problème

Dans cette affaire, une société holding luxembourgeoise (V. SA) avait été constituée par deux sociétés sises au Royaume-Uni. Le jour de sa constitution V. SA acquit une participation dans une société suisse (I. SA), précédemment détenue par un résident américain. L'acquisition de cette participation, qui constituait le seul actif de V. SA, avait toutefois été financée à hauteur de 96,35 % par un prêt consenti par ses actionnaires britanniques. En conséquence, les dividendes versés par I. SA à son actionnaire luxembourgeois étaient intégralement affectés au paiement des intérêts passifs rémunérant ce prêt. Ainsi, bien que fiscalement attribués à V. SA, les revenus de source suisse parvenaient économiquement à des non-résidents en raison de ce rapport contractuel.

L'art. 10(2)(b) CDI-LUX, dont V. SA souhaitait se prévaloir, prévoit un dégrèvement total de l'impôt anticipé en cas de détention directe de 25 % durant une période ininterrompue de deux ans précédant la date du paiement des dividendes. Cela dit, contrairement à l'art. 10(2)(a), cette disposition se réfère uniquement au « bénéficiaire » et non au « bénéficiaire effectif » des dividendes.

2.3.5.1.2 Considérants

Selon la CRC, la notion de « bénéficiaire » se confond avec celle de « bénéficiaire effectif » et doit, par conséquent, être interprétée de manière identique. De plus, en accord avec l'opinion dominante, cette instance retient que cette dernière exigence est implicite et ne nécessite donc pas de référence expresse⁵⁸.

La CRC s'attacha ainsi à définir cette exigence en suivant rigoureusement les règles d'interprétation prescrites

par la CV. Une concrétisation *lege fori* (art. 3[2] de la CDI-LUX) fut donc implicitement écartée. Elle estima en l'occurrence que le bénéficiaire effectif est « celui qui reçoit effectivement une prestation et peut en disposer » et « qui profite économiquement d'un revenu »⁵⁹. Autrement dit, cette personne n'est pas « l'actionnaire purement formel d'une société »⁶⁰.

Suivant cette définition, la CRC considéra que V. SA n'était manifestement pas le bénéficiaire effectif des dividendes versés par sa filiale suisse. Elle porta en particulier son attention sur la relation existant entre les charges d'intérêts afférentes au prêt ayant financé l'acquisition de la participation suisse et les dividendes générés par celle-ci. Elle observa à cet égard que « (...) les charges (...) couvrent exactement les bénéfices et que la société n'a pas d'autre actif significatif que la participation dans I. SA. Dès lors, les dividendes provenant de cette participation peuvent apparemment transiter par la recourante en franchise d'impôt sans qu'on sache à qui ils bénéficient »⁶¹. De plus, l'interprétation téléologique, à savoir le fait que la notion de bénéficiaire effectif vise à empêcher le transfert de revenus conventionnés à des non-résidents, permet de confirmer cette analyse⁶².

2.3.5.1.3 Prise de position

Le résultat auquel est parvenu la CRC dans cette affaire doit, dans l'ensemble, être approuvé.

Sur un plan méthodologique, tout d'abord, cette décision consacre à juste titre une définition conventionnelle de la notion de bénéficiaire effectif. Cette conception, nous l'avons vu, s'accorde parfaitement avec l'opinion défendue actuellement sur le plan international. C'est d'ailleurs le même raisonnement qui fut récemment suivi par la Court of Appeal britannique dans l'affaire *Indofood*. S'appuyant sur l'opinion de Baker, cette instance confirma en effet que la notion de bénéficiaire effectif « is to be given an international fiscal meaning not derived from the domestic laws of the contracting States »⁶³.

En second lieu, force est de constater que V. SA n'était pas le bénéficiaire effectif des dividendes de source suisse. Cela étant, la référence à la personne pouvant « profiter économiquement d'un revenu » n'est pas heureuse. Cette définition, qui se rapproche de celle préconisée par Du Toit, nous paraît trop axée sur la possibilité d'utiliser les rendements concernés pour soi-même.

59 RF 2002, p. 35.

60 RF 2002, p. 35.

61 RF 2002, p. 35.

62 RF 2002, p. 35.

63 *Indofood Finance Ltd v. JP Morgan Chase Bank NA, London Branch* [2006] EWCA Civ 158, para. 158.

58 RF 2002, p. 35.

Selon nous, c'est avant tout l'absence de contrôle économique sur les revenus conventionnés qui fut décisive en l'espèce⁶⁴. Ce contrôle faisait défaut car il existait entre la participation acquise et le prêt octroyé par les actionnaires, respectivement entre les dividendes et les intérêts passifs, une connexité préexistante. Cette connexité eut pour effet de placer V. SA dans une situation analogue à celle d'un agent à l'échéance des dividendes.

Ce critère de connexité ressort d'ailleurs également des considérants de la Court of Appeal dans l'affaire Indofood. Dans cette espèce, cette instance dû examiner dans quelle mesure une société interposée dans une structure de financement et constituée dans ce seul but (special purpose vehicle [SPV]), pouvait se voir reconnaître la qualité de bénéficiaire effectif. En l'occurrence, cette entité fonctionnait comme émettrice (issuer) d'obligations tout en mettant, simultanément et aux mêmes conditions, le montant de cette émission à disposition de sa société mère (parent guarantor) sous forme de prêt. Comme dans l'affaire jugée par la CRC, les revenus conventionnés (intérêts payés par le parent guarantor) servaient ainsi intégralement⁶⁵ à financer le montant d'intérêt passif dû par le SPV interposé dans l'état de résidence. La Court of Appeal estima que la connexité entre produits et charges était manifestement donnée dans la mesure où « in both commercial and practical terms the Issuer is (...) bound to pay on to the Principal Agent that which it receives from the Parent Guarantor ». De plus, cette connexité était parfaitement effective puisque le SPV ne réalisait en définitive aucune marge bénéficiaire (spread)⁶⁶. Par conséquent, « in practical terms

it is impossible to conceive of any circumstances in which (...) the Issuer could derive any direct benefit from the interest payable by the Parent Guarantor »⁶⁷. En conséquence, la qualité de bénéficiaire effectif ne fut pas reconnue au SPV, ce dernier apparaissant comme un simple « administrator of the income »⁶⁸.

A notre sens, ce critère de connexité permet, dans le cadre d'une stratégie de tremplin, de définir la notion de bénéficiaire effectif de manière négative⁶⁹. Selon cette définition, la qualité de bénéficiaire effectif peut être écartée lorsque les deux conditions suivantes sont cumulativement réalisées :

- Une connexité fonctionnelle existe entre les actifs ou droits générant les revenus provenant de l'état de source, d'une part et l'obligation en vertu de laquelle ces rendements doivent être transférés à des non-résidents, d'autre part. Cette connexité présente les caractéristiques suivantes. Tout d'abord, une analyse de l'état de fait selon la réalité économique permet d'affirmer que cette obligation n'aurait pas été assumée en l'absence des revenus conventionnés. En second lieu, conformément au critère de rattachement temporel utilisé par les art. 10, 11 et 12 MC OCDE, cette connexité doit exister à l'échéance des revenus conventionnés. Enfin et toujours en vertu d'une analyse selon la réalité économique, cette obligation

64 En ce sens également OBERSON, La notion de bénéficiaire effectif en droit fiscal international, p. 226.

65 Comme le relève la Court of Appeal : « The structure was clear; two business days before the due date the Parent Guarantor was obliged to pay the sums due by it under the Loan Agreement to the account nominated by the Issuer; one business day before the due date the Issuer was obliged to pay the amount due to the note holders to the Principal Paying Agent; on the due date the Principal Paying Agent was obliged to pay the note holders » (Indofood Finance Ltd v. JP Morgan Chase Bank NA, London Branch [2006] EWCA Civ 158, para. 13). C'est contre toute attente que cette affaire fut soumise aux tribunaux britanniques. En effet, ceux-ci furent saisis à la suite d'un litige de nature contractuelle et furent appelés à déterminer si, compte tenu de la possibilité pour le SPV de bénéficier de la CDI conclue par l'Indonésie avec les Pays-Bas, l'interposition du SPV constituait une « reasonable measure ». Voir aussi le projet de circulaire (« draft guidance ») de l'Inland Revenue sur la notion de bénéficiaire effectif dans ce contexte (www.hmrc.gov.uk/news/indofood.pdf).

66 Indofood Finance Ltd v. JP Morgan Chase Bank NA, London Branch [2006] EWCA Civ 158, para. 40. Dans le cadre de structures de financement classiques (« back-to-back loans »), l'absence d'une telle marge, qui a pour effet de placer le bénéficiaire dans une position analogue à celle d'un agent, confirme généralement que la connexité fonctionnelle est effective. La ju-

risprudence américaine, qui, certes, ne concerne pas nécessairement directement l'interprétation de la notion de bénéficiaire effectif, fournit un éclairage intéressant en ce domaine. Ainsi dans l'affaire Northern Indiana Public Service Co. v. Commissioner (79 AFTR 2d 97-2862; 115 F.3d 506, 7th Cir. 1997) ayant trait à une société de financement établie aux Antilles Néerlandaises, la Tax Court confirma l'application de la CDI conclue avec les Pays-Bas. Or c'est avant tout le fait que la société réalisait une marge bénéficiaire (« spread ») qui conduisit la Tax Court à cette conclusion : « Significantly, Finance derived a Profit. It earned income on the spread between the interest rate it charged Taxpayer on the Note (...) and the rate it paid to the Euro-note holders (...). The foreign corporation in Aiken Industries was held to lack dominion and control because, unlike Finance, it was literally a mere conduit, earning NO profit on its borrowing and lending activities » (para. 22). En revanche, dans l'affaire Del Commercial Properties v. Commissioner, TC Memo 1999-411, impliquant également une société néerlandaise, l'application de la CDI conclue avec les Pays-Bas fut principalement déniée au motif que la constitution de cette société n'avait aucune justification économique. Cela dit, l'absence de marge bénéficiaire fut là aussi prise en considération : « even the interest-rate spread that Del Netherlands was to earn was eliminated (...) ».

67 Indofood Finance Ltd v. JP Morgan Chase Bank NA, London Branch [2006] EWCA Civ 158, para. 44.

68 Indofood Finance Ltd v. JP Morgan Chase Bank NA, London Branch [2006] EWCA Civ 158, para. 44.

69 Dans le même sens, WHEELER, The Attribution of Income to a Person for Tax Treaty Purposes, p. 482, qui estime que « an income conduit requires some correlation between the payments received and the payments made by the intermediary ».

peut être écrite (contrat) ou simplement découler des circonstances⁷⁰ ;

- Cette connexité fonctionnelle est effective. Il en va ainsi si le récipiendaire du revenu est placé dans une position économiquement analogue à celle d'un agent. A notre sens, il faut donc que la personne interposée dans l'état de résidence se trouve, à l'instar d'un agent, dans l'obligation de reverser l'intégralité des revenus reçus à des non-résidents. Si l'on préfère, la connexité fonctionnelle n'est effective que lorsque celle-ci prive le récipiendaire de tout contrôle économique sur les revenus reçus.

Ces critères ne sont pas sans rappeler ceux posés par les clauses conventionnelles de transit (base erosion test)⁷¹. Selon ce mécanisme, fréquemment combiné avec une clause de transparence (ultimate ownership test), l'état de source peut refuser d'octroyer les avantages conventionnels lorsque l'entité interposée dans l'état de résidence affecte une proportion importante des revenus privilégiés par la CDI (typiquement 50 %) au paiement de charges (intérêts, redevances, frais de développement etc.) afférentes à des prétentions de non-résidents.

Cela étant, ces clauses, reprises notamment par l'ACF 1962⁷², les CDI conclues par les Etats-Unis⁷³ et désormais proposées par l'OCDE⁷⁴, sont conceptuellement différentes. Elles s'intéressent en effet exclusivement au lien existant entre les revenus provenant de l'état de source et l'assiette de l'impôt de l'entité interposée dans l'état de résidence⁷⁵. En l'occurrence l'application de la CDI est réputée abusive lorsque ce lien est rompu en raison de charges grevant le compte de résultat. Ce mécanisme se concentre donc sur deux éléments, à savoir l'importance des paiements effectués, d'une part et la nature de ceux-ci (charge déductible par opposition, par exemple, à un dividende), d'autre part. Or, dans ce contexte, l'absence de contrôle total ou partiel sur les revenus reçus n'est que la conséquence de la réunion de ces deux éléments.

Le test du bénéficiaire effectif, au contraire, se focalise sur le contrôle économique en tant que tel. A notre avis, une entité ne saurait par conséquent se voir dénier cette

qualité au seul motif que celle-ci reverse une partie de ses revenus à des non-résidents sous forme de charges. Certes, en pratique, il pourra s'agir d'un indice permettant de conclure à l'absence de contrôle. Cela dit, il convient toujours d'examiner concrètement si la position de cette personne est économiquement comparable à celle d'un agent. Symétriquement, comme nous allons le voir dans le cadre de l'étude de la décision rendue par la CRC le 3.3.2005, l'absence de charges réduisant le bénéfice imposable ne constitue qu'un indice permettant d'établir l'existence du contrôle économique sur les revenus reçus.

2.3.5.2 Relais direct : décision de la CRC du 3.3.2005 et ATF du 28.11.2005

2.3.5.2.1 Etat de fait et position du problème

Cette affaire concernait une société holding (X. Holding ApS) constituée à Svenborg au Danemark. X. Holding ApS, qui avait été constituée en janvier 1999, était intégralement détenue par une société sise à Guernesey (Y. Investment Ltd), cette dernière société étant elle-même la filiale d'une société établie aux Bermudes (AA. Ltd). L'actionnaire et administrateur unique de l'ensemble de la structure, le « Dr. G. », résidait lui aussi aux Bermudes.

En décembre 1999, X. Holding ApS acquit, au prix de CHF 1, l'intégralité du capital actions de la société W. SA, sise dans le canton de Schaffhouse et opérant dans le domaine des articles de parfumerie. Par décision de son assemblée générale du 30.11.2000, W. SA distribua, sous déduction de l'impôt anticipé, un dividende d'environ CHF 5 000 000 à son nouvel actionnaire danois. Le 15.12.2000, X. Holding ApS distribua, à son tour, un montant sensiblement identique à Y. Investment Ltd à Guernesey.

X. Holding ApS déposa une demande de remboursement de l'impôt anticipé fondée sur l'art. 10(1) de la CDI-DK. Cette disposition, contrairement à l'art. 10 MC OCDE, confère un droit exclusif d'imposition à l'état de résidence et ne fait pas référence au bénéficiaire effectif des revenus⁷⁶. L'AFC rejeta toutefois cette demande, estimant qu'X. Holding ApS n'était pas le bénéficiaire effectif de ce dividende. En effet, à peine reçu, ce revenu avait été immédiatement redistribué par X. Holding ApS à son actionnaire à Guernesey. Partant, cette société ne disposait d'aucun pouvoir de disposition sur cet élément et sa fonction était comparable à celle d'un simple relais

70 OBERSON, La notion de bénéficiaire effectif en droit fiscal international, p. 227.

71 Voir notamment à ce sujet LUTZ, Abkommensmissbrauch. Massnahmen zur Bekämpfung des Missbrauchs von Doppelbesteuerungsabkommen, p. 29.

72 Art. 2 al. 2 let. a ACF 1962 ; Circ. 1962 et Circ. 1998 ; voir à ce sujet LUTZ, Abkommensmissbrauch. Massnahmen zur Bekämpfung des Missbrauchs von Doppelbesteuerungsabkommen, pp. 52 ss.

73 Art 22(3)(a)(iii) CDI-USA ; art. 22(2)(e)(ii)(1) US MC 2006.

74 Commentaire OCDE, para. 20 ad art. 1.

75 WHEELER, The Attribution of Income to a Person for Tax Treaty Purposes, p. 484.

76 « Les dividendes payés par une société qui est un résident d'un Etat contractant à un résident de l'autre Etat contractant ne sont imposables que dans cet autre Etat. »

(Durchlauffunktion)⁷⁷. Enfin, l'ACF invoquait également l'absence de personnel, d'infrastructure et d'activité économique réelle au Danemark.

Le problème posé par un tel état de fait est celui du relais direct (direct conduit). Cette construction se distingue d'une stratégie du tremplin en ceci que le transfert des revenus conventionnés n'est pas lié à une obligation contractuelle (prêt, contrat de licence). Ce transfert découle au contraire des rapports sociaux liant la société interposée dans l'état de résidence à son actionnaire non-résident. La base d'imposition de la société interposée n'est ainsi pas réduite par des charges mais le transfert s'opère néanmoins en franchise d'impôt en raison de l'exonération dont jouit cette entité. Cela dit, pour être efficace, cette construction suppose que l'état de résidence (i) ne prélève pas de retenue à la source sur les distributions de dividendes (ce qui n'est guère fréquent⁷⁸) ou (ii) ait conclu une CDI avec l'état du bénéficiaire ultime et que celle-ci soit plus favorable que celle conclue par ce dernier avec l'état de source. Notons à ce propos que l'affaire *Prevost Car Inc. v. The Queen*, actuellement pendante devant la Tax Court du Canada, a trait à un état de fait semblable à celui jugé par la CRC dans sa décision du 3.3.2005.

2.3.5.2.2 Considérants de la CRC et du Tribunal Fédéral

La CRC rappela à nouveau le caractère implicite de la notion de bénéficiaire effectif⁷⁹. Cela étant, pour le reste, le raisonnement adopté par cette instance dans cette affaire s'écarte nettement de celui suivi dans sa décision du 21.2.2001. La CRC constata en effet que l'art. 10 de la CDI-DK, ne contenait « keine Hinweise darauf, welche Eigenschaften diese Person aufweisen muss. »⁸⁰ En conséquence : « Es ist (...) gestützt auf Art. 3 Abs. 2 DBA-DK zu prüfen, ob sich aus dem innerstaatlichen Recht der Schweiz Hinweise in Bezug auf den Empfänger, bzw. von ihm zu erfüllende Eigenschaften, ergeben. »⁸¹ En d'autres termes, c'est avant tout à la lumière du droit interne suisse que la CRC chercha à concrétiser la notion de bénéficiaire effectif⁸².

La CRC mobilisa en premier lieu le droit de jouissance de l'impôt anticipé⁸³. Transposant cette exigence dans un contexte conventionnel, elle estima que la qualité de bénéficiaire effectif dépendait essentiellement du point de savoir « ob im Ansässigkeitsstaat des Empfängers der um die Verrechnungssteuer gekürzte Nettoertrag für die Besteuerung diesem Empfänger zugerechnet werden kann, bzw. diesem verbleibt und grundsätzlich bei ihm besteuert wird, oder ob – mit Blick auf diese Besteuerung – von einer Weiterleitung an einen Dritten, nicht Ansässigen, auszugehen ist »⁸⁴. La clause de transit de l'ACF 1962, jugé également applicable par le biais de ce renvoi au droit interne, confirma cette analyse⁸⁵. Suivant cette approche, la qualité de bénéficiaire effectif ne peut donc être déniée que lorsque les revenus conventionnés transitent vers des non-résidents sous forme de charges déductibles.

Or cette condition n'était pas satisfaite en l'espèce. C'est en effet par le biais d'une seconde distribution de dividende (et non d'un transfert sous forme de charge) qu'*X. Holding ApS* avait fait parvenir les revenus de source suisse à son actionnaire aux Bermudes. La CRC parvint donc à la conclusion qu'*X. Holding ApS* était bel et bien le bénéficiaire effectif de ces revenus⁸⁶. Le Tribunal Fédéral, pour sa part, ne réexamina pas véritablement cette question. La Haute Cour observa simplement que le contenu donné à la notion de bénéficiaire effectif était relativement étroit et que celle-ci ne préjugait pas d'un usage abusif de la CDI⁸⁷. Elle estima par contre que l'ACF 1962 n'est pas applicable de manière unilatérale lorsque la Suisse est placée dans la position de l'état de source⁸⁸. Cela étant, comme nous le verrons, tant la CRC que la Haute Cour s'appuyèrent finalement sur l'inter-

77 CRC 2003-159 consid. 4b.

78 Compte tenu de la perception de l'impôt anticipé de 35 % sur les rendements de participation (art. 4 LIA), une telle structure n'est en particulier pas concevable du point de vue suisse.

79 CRC 2003-159 consid. 3d)cc : « (...) dass der in Art. 10 Abs. 1 DBA-DK (bloss implizit) angesprochene Empfänger einer Dividende als der wirtschaftlich Berechtigte zu verstehen ist. »

80 CRC 2003-159 consid. 3d)aa.

81 CRC 2003-159 consid. 3d)aa.

82 La CRC concéda néanmoins que cette analyse devait demeurer en harmonie avec le cadre conventionnel.

83 Art. 21 al. 1 let. a LIA.

84 CRC 2003-159 consid. 3d)aa.

85 CRC 2003-159 consid. 3d)aa : « Was die Bestimmung betreffend Begrenzung der Weiterleitung betrifft, kann die Regelung nach BRB 62 daher ohne weiteres auch – gestützt auf Art. 10 Abs. 1 DBA-DK – auf Empfänger von quellensteuerbelasteten schweizerischen Erträgen mit Ansässigkeit in B angewandt werden: mit diesen Vorschriften wird einerseits konkretisiert, inwiefern nicht von einer effektiven Besteuerung von Erträgen im Ansässigkeitsstaat ausgegangen werden kann, wenn eine Weiterleitung dieser Erträge in Form von Aufwand an Dritte, nicht abkommensberechtigte Personen, erfolgt. »

86 CRC 2003-159 consid. 4a : « Damit ergibt sich, dass die von der schweizerischen Tochtergesellschaft an die Beschwerdeführerin ausgeschüttete Dividende bei Letzterer vollumfänglich grundsätzlich steuerbaren Ertrag darstellte und keinerlei Weiterleitungen in Form von Aufwandverbuchungen erfolgten. Gemäss dem vorstehend unter Erwägung 3d Ausgeführten stand demnach der Beschwerdeführerin das Nutzungsrecht am Vermögenswert im Sinn des Art. 10 Abs. 1 DBA-DK vollumfänglich zu. »

87 ATF 2A.239/2005 du 28.11.2005, consid. 3.5.3.

88 ATF 2A.239/2005 du 28.11.2005, consid. 3.3.1.

diction générale de l'abus en vue de dénier à X. Holding ApS le droit au bénéfice de la CDI-DK.

2.3.5.2.3 Prise de position

A notre avis, le raisonnement suivi dans cette affaire est discutable à plusieurs égards.

Sur le plan méthodologique, tout d'abord, le renvoi au droit interne suisse repose en l'espèce sur une interprétation erronée de l'art. 3(2) CDI-DK/MC OCDE. Selon cette disposition, un renvoi à la *lex fori* n'est pas possible « si le contexte exige une interprétation différente » (« unless the context otherwise requires »). En conséquence, interpréter cette disposition comme un renvoi général au droit interne fait dire à ce texte ce qu'il ne dit pas⁸⁹. De plus, en accord avec la doctrine dominante, cette règle doit être appliquée de manière restrictive et ne constitue qu'une « *ultima ratio* »⁹⁰. Enfin et surtout, ce raisonnement n'est pas cohérent avec le principe de l'interprétation autonome de la notion de bénéficiaire effectif dégagé dans la décision du 21.2.2001 et aujourd'hui largement reconnu sur le plan international.

En second lieu, l'assimilation de la notion de bénéficiaire effectif à une clause de transit ne nous paraît pas convaincante. En effet, nous l'avons vu, le test du bénéficiaire effectif se concentre uniquement sur le contrôle économique exercé par le récipiendaire du revenu. Or, dans ce contexte, le critère du transfert des revenus sous forme de charges déductibles ne constitue qu'un indice permettant de conclure à l'absence de contrôle. En conséquence, qu'il s'agisse d'une stratégie du tremplin ou, comme en l'espèce, d'une construction de relais direct, il convient toujours de vérifier si ce contrôle économique existe. Ce point de vue est confirmé par les interprétations littérale et systématique. Il découle en effet de celles-ci que ce contrôle doit reposer sur un attribut de propriété économique. Le recours à un critère purement fiscal (attribution et/ou préservation de l'assiette de l'impôt) n'est ainsi pas pertinent.

En conséquence, il nous paraît que c'est à la lumière de ce critère conventionnel qu'un tel état de fait doit être apprécié. A cette fin, il convient tout d'abord de partir de l'interprétation littérale et de distinguer entre bénéficiaire effectif et bénéficiaire ultime. En l'espèce, cette première distinction permet de poser que la participation de non-résidents à X. Holding ApS n'était en soi pas dé-

cisive. De même, il convient également d'exclure de l'analyse la nature de l'activité de cette société (holding) et l'organisation de celle-ci (personnel, substance locale)⁹¹. La notion de bénéficiaire effectif, nous l'avons dit, se concentre uniquement sur l'intensité des attributs de propriété.

C'est donc exclusivement au contrôle économique dont jouissait X. Holding ApS qu'il aurait fallu s'intéresser en l'espèce. A notre sens, le simple fait que cette entité ait distribué tout ou partie des revenus privilégiés par la CDI, même peu de temps après les avoir reçus, ne permet pas, à lui seul, d'exclure ce contrôle⁹². Ce n'est pas tant l'existence d'une distribution qui est déterminante mais plutôt l'obligation (juridique ou économique) d'effectuer cette dernière⁹³. Or, sauf décision des organes sociaux, un actionnaire ne dispose généralement pas d'un droit de créance sur les bénéfices de la société. Certes, la décision des organes d'une société de procéder à une distribution (plutôt que de réinvestir) les revenus reçus sera généralement influencée par la volonté de ses actionnaires. Cette simple relation, qui découle du droit des sociétés applicable, n'est toutefois pas suffisante. A notre avis, il faut en plus pouvoir inférer des circonstances que l'entité interposée ne dispose économiquement d'aucune *autonomie décisionnelle*. Selon nous, cette condition est satisfaite si, à l'échéance des rendements, il apparaît que ceux-ci seront automatiquement et intégralement reversés à l'actionnaire et, ceci, indépendamment des intérêts sociaux propres de l'entreprise récipiendaire (stratégie commerciale, besoin ou non de réinvestissement). Celle-ci peut alors être considérée comme un simple « administrateur agissant pour le compte des parties intéressés »⁹⁴. Enfin, pour être comparable à celle d'un agent, cette position doit permettre de mettre en œuvre la corrélation fonctionnelle effective entre les dividendes entrants et sortants. Autrement dit, l'absence d'intérêts sociaux propres doit conduire l'entité interposée à reverser sous forme de dividendes l'intégralité des revenus provenant de l'état de source.

Certes, il faut convenir que ces critères sont relativement imprécis et peuvent, suivant les cas, être difficiles à mettre en œuvre. Ils découlent toutefois de la notion de bé-

89 RIVIER, L'interprétation des Conventions de double imposition, p. 130.

90 RIVIER, L'interprétation des Conventions de double imposition, p. 130 ; LOCHER, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, p. 123 ; OBERSON, Précis de droit fiscal international, p. 33 N 94.

91 Cette conclusion correspond aussi au sens ordinaire de la notion de bénéficiaire effectif, telle que clarifiée par l'OCDE (L'évasion et la fraude fiscales internationales, p. 107) qui stipule que le fait qu'une société « ait pour objet principal de détenir des actifs ou des droits n'est pas en soi suffisant pour qu'elle soit assimilable à un simple intermédiaire ».

92 VOGEL, Vor Art. 10 - 12 DBA, p. 894 s N°12, N°15 ; LUTZ, Abkommensmissbrauch. Massnahmen zur Bekämpfung des Missbrauchs von Doppelbesteuerungsabkommen, p. 28.

93 DU TOIT, Beneficial Ownership of Royalties in Bilateral Tax Treaties, p. 228.

94 OCDE, L'évasion et la fraude fiscales internationales, p. 104.

néficiaire effectif, concept à la fois étroit et large. Étroit, tout d'abord, car ce test ne vise que les personnes fonctionnant juridiquement ou économiquement comme agent. Large, ensuite, car le critère du contrôle économique doit être examiné en toute circonstance. Or il est clair que ce contrôle sera plus facile à vérifier dans le cadre d'une stratégie du tremplin dans la mesure où c'est alors une obligation contractuelle précise qui le modalise.

Quoi qu'il en soit, il nous paraît qu'X. Holding ApS ne jouissait pas de ce contrôle économique en l'espèce. En premier lieu, les diverses entités du groupe n'avaient aucun organe directionnel propre. Bien au contraire, la structure était « administrée » par une seule personne, le « Dr. G. », qui se présentait également comme son actionnaire unique. De plus, dans les faits, le « Dr. G. » ne fonctionnait pas comme réel organe d'X. Holding ApS. Les honoraires d'administrateur que cette personne aurait pu percevoir pour son activité n'apparaissent d'ailleurs même pas dans le compte de profits et pertes de la société danoise. Il découle par conséquent de ce faisceau d'indices que les parties n'entendaient pas conférer à X. Holding ApS une volonté sociale propre et, par conséquent, d'autonomie décisionnelle. Enfin, la connexité fonctionnelle effective était également donnée puisque les revenus de source suisse furent redistribués à l'identique à son actionnaire.

Selon nous, c'est ainsi pour ce motif que le droit au bénéfice de la CDI-DK aurait dû être écarté en l'espèce. Notre analyse, qui ne remet pas en cause le résultat auquel est parvenu la CRC, se distingue toutefois sur deux points essentiels de celle suivie par cette instance.

Tout d'abord, en accord avec le contenu conventionnel de la notion de bénéficiaire effectif, notre conclusion se fonde uniquement sur le critère du contrôle économique. L'intensité du rattachement d'X. Holding ApS avec l'état de résidence ou encore la manière dont était organisée son activité (personnel, substance locale, nombre de participations détenues etc.) ne nous apparaissent en revanche pas pertinents. Comme nous l'avons vu, la notion de bénéficiaire effectif, axée exclusivement sur les attributs de propriété du récipiendaire, ne mobilise pas ces éléments. A notre avis, rien ne s'oppose par conséquent à ce qu'une société holding, même faiblement organisée et/ou dont l'activité est peu importante, puisse se prévaloir d'une CDI identique au MC OCDE.

Enfin, selon cette vision des choses, le recours à la réserve générale de l'abus n'est pas nécessaire. Bien plus, comme nous allons le voir, ce concept général ne peut être appliqué lorsque le volet de l'état de fait conventionnel est déjà appréhendé par un dispositif anti-abus spécifique.

2.4 Relation avec la notion non écrite de l'abus

2.4.1 L'ATF du 28.11.2005

L'apport essentiel de l'arrêt rendu par le Tribunal Fédéral le 28.11.2005 concerne le point de savoir si les CDI renferment, outre leurs stipulations expresses, une interdiction générale et non écrite de l'abus. Conceptuellement, cette question doit être soigneusement distinguée de celle de l'application, dans un contexte conventionnel, de règles anti-abus de droit interne. A la suite de sa mise à jour de 2003, le commentaire OCDE se prononce désormais en faveur de l'application de telles règles⁹⁵. Cela dit, la Suisse ne partage pas ce point de vue et a fait une observation au commentaire OCDE. A juste titre, ce pays considère « (...) que les dispositions internes sur les abus des conventions fiscales doivent être conformes avec les clauses générales des conventions, tout particulièrement lorsque la convention elle-même contient des clauses destinées à prévenir les abus »⁹⁶. Cette opinion s'accorde avec celle de la doctrine dominante qui estime en particulier que la réserve de l'évasion fiscale prévue par l'art. 21 al. 2 LIA n'est pas directement applicable dans un cadre conventionnel⁹⁷. A juste titre, cette vision des choses fut suivie par la CRC dans sa décision du 3.3.2005⁹⁸. Cela dit, la Haute Cour ne fit curieusement pas référence à l'observation suisse et laissa cette question ouverte⁹⁹.

Quoi qu'il en soit, il s'agissait ici au contraire de déterminer si une notion conventionnelle de l'abus peut être déduite du principe de bonne foi inscrit à l'art. 26 CV. Le Tribunal Fédéral se rallia à ce point de vue¹⁰⁰. S'agissant du contenu de cette notion, la Haute Cour estima qu'il était possible de s'appuyer sur la clause de transparence proposée par le commentaire OCDE : « Une société qui est un résident d'un Etat contractant ne peut prétendre à

95 Commentaire OCDE, para. 22.1 ad art. 1, voir aussi para. 9.2. Pour une analyse critique de cette position voir notamment ARNOLD, *Tax Treaties and Tax Avoidance: The 2003 Revisions to the Commentary to the OECD Model*, pp. 244 ss ; JIMENEZ, *The 2003 Revision of the OECD Commentaries on the Improper Use of Tax Treaties: A case for the declining effect of the OECD Commentaries?*, p. 17 ; ARNOLD/VAN WEEGHEL, *The relationship between tax treaties and domestic anti-abuse measures*, pp. 85 ss.

96 Commentaire OCDE, para. 27.9 ad art. 1. Voir aussi Lüthi dans : IFA, *The OECD Model Convention – 1998 and beyond. The concept of beneficial ownership in tax treaties*, p. 21.

97 Voir par exemple BAUER-BALMELLI, *Die Steuerumgehung im Verrechnungssteuerrecht*, p. 163.

98 CRC 2003-159 consid. 3e)bb. Dans la décision du 21.2.2001 (RF 2002, p. 35), l'art. 21 al. 2 LIA fut en revanche appliqué, par voie contextuelle, en raison de la relation existant entre la CDI-LUX et la directive mère-fille qui réserve l'application des mesures anti-abus de droit interne, cf. section 3, ci-dessous.

99 ATF 2A.239/2005 du 28.11.2005, consid. 3.3.3.

100 ATF 2A.239/2005 du 28.11.2005, consid. 3.4.

un allègement d'impôt en vertu de la présente Convention au titre d'un élément de revenu, gains ou bénéfices si son capital est détenu ou contrôlé, directement ou par l'intermédiaire d'une ou plusieurs sociétés sans égard à l'Etat dont elles sont résidentes, par des personnes qui ne sont pas des résidents d'un Etat contractant »¹⁰¹. Cette clause, nous l'avons vu, concrétise la notion d'usage abusif des CDI en se concentrant sur la résidence des personnes participant ultimement à l'entité interposée dans l'état de résidence. Le commentaire OCDE propose toutefois d'exclure de son champ d'application les sociétés déployant des activités commerciales dans l'état de résidence (clause d'activité)¹⁰².

Fort de ces principes, les juges de Mon-Repos parvinrent à la conclusion qu'X. Holding ApS s'était prévalu de manière abusive de la CDI-DK. En premier lieu, X. Holding ApS était effectivement contrôlée par des personnes ne résidant ni en Suisse ni au Danemark¹⁰³. Enfin, la clause de bonne foi ne pouvait être invoquée dans la mesure où X. Holding ApS ne déployait à l'évidence aucune activité commerciale au Danemark. Selon la Haute Cour: « Damit übt die Beschwerdeführerin in Dänemark selbst keine effektive Geschäftstätigkeit aus; Verwaltung, Leitung der laufenden Geschäfte sowie Unternehmensführung werden dort nicht besorgt. Sie verfügt über einen bloss formellen Sitz in Dänemark »¹⁰⁴.

2.4.2 Prise de position

2.4.2.1 Sur le principe de la réserve non écrite de l'abus

En accord avec plusieurs auteurs¹⁰⁵ et la jurisprudence des juges de Mon-Repos¹⁰⁶, nous pensons effectivement que les CDI renferment une réserve générale de l'abus.

Cela étant, la présente contribution, centrée sur la notion de bénéficiaire effectif, n'a pas l'ambition d'esquisser

de manière détaillée les contours de cette notion non écrite. A notre avis, cette notion doit toutefois par définition recevoir un contenu général. Sur ce point, le principe directeur (guiding principle) énoncé par le commentaire OCDE codifié, dans une certaine mesure, ce contenu: « (...) les avantages d'une convention de double imposition ne doivent pas être accordés lorsqu'un des objets principaux de certaines transactions ou opérations est d'obtenir une position fiscale plus avantageuse et lorsque l'octroi de cet avantage dans de telles circonstances serait contraire à l'objet et au but des dispositions pertinentes »¹⁰⁷. La notion conventionnelle de l'abus se caractérise ainsi par deux éléments essentiels. En premier lieu, il faut que la construction choisie conduise à l'application de l'une ou plusieurs dispositions conventionnelles. Dans l'affirmative, il s'agit d'analyser si cette application est contraire au but poursuivi par celles-ci. Partant, cette analyse suppose l'interprétation du dispositif conventionnel concerné et l'application des art. 31 ss CV. En conséquence, dans ce contexte également, il conviendra d'observer le rang hiérarchique des diverses méthodes d'interprétation, en particulier l'interprétation littérale.

De ce point de vue, le raisonnement du Tribunal Fédéral ne peut être suivi. En premier lieu, la clause de transparence du commentaire OCDE ne concrétise pas l'interdiction générale de l'abus. Ce commentaire ne fait que proposer un exemple de clause conventionnelle à l'attention des états souhaitant intégrer ce mécanisme dans leurs CDI¹⁰⁸. En conséquence, le recours unilatéral à cette clause contrevient à l'interprétation littérale de la CDI-DK¹⁰⁹. De plus, ce mécanisme, trop spécifique, ne s'accorde pas avec la définition de l'abus présentée ici.

Cela étant, c'est avant tout la relation systématique existant entre cette exigence non écrite et la notion de bénéficiaire effectif que nous voulons aborder ici.

101 Commentaire OCDE, para. 13 ad art. 1. Selon le Tribunal Fédéral (ATF 2A.239/2005 du 28.11.2005, consid. 3.6.3): « Wenn es im Abkommen – wie hier – an einer ausdrücklichen Missbrauchsregelung fehlt, ist ein Abkommensmissbrauch gestützt auf die Transparenzklausel jedoch nur dann anzunehmen, wenn die betreffende (dänische) Gesellschaft zusätzlich keine echten wirtschaftlichen bzw. aktiven Geschäftstätigkeiten ausübt. »

102 Commentaire OCDE, para. 14 ad art. 1.

103 ATF 2A.239/2005 du 28.11.2005, consid. 3.6.2.

104 ATF 2A.239/2005 du 28.11.2005, consid. 3.6.3.

105 VOGEL, Missbrauchsabwehr, pp. 467 ss ; PROKISCH, Art. 1 DBA, pp. 284 s N°117 ; WARD, Abuse of Tax Treaties, p. 180 ; MATTEOTTI, Interpretation of Tax Treaties and Domestic General Anti-Avoidance Rules – A Sceptical Look at the 2003 Update to the OECD Commentary, p. 340.

106 Ce principe fut à nouveau confirmé par le Tribunal Fédéral dans une espèce récente concernant l'application de la CDI conclue avec la France, ATF 2A.416/2005 du 4.4.2006, consid. 4.2: « en l'absence de normes spéciales, le principe général de l'interdiction de l'abus de droit trouve application. »

107 Commentaire OCDE, para. 9.5 ad art. 1. En ce sens, SASSEVILLE, A Tax Treaty Perspective: Special Issues, p. 57, et ARNOLD/VAN WEEGHEL, The relationship between tax treaties and domestic anti-abuse measures, p. 93. MATTEOTTI, Interpretation of Tax Treaties and Domestic General Anti-Avoidance Rules – A Sceptical Look at the 2003 Update to the OECD Commentary, pp. 344 ss, pour sa part, propose de concrétiser la notion conventionnelle de l'abus à la lumière du principe « venire contra factum proprium ». Autrement dit, le bénéfice d'une CDI ne devrait pas être octroyé à celui qui, dans l'exercice de ses droits, adopte un comportement contradictoire.

108 Comme le précise le commentaire OCDE, para. 13 ad art. 1: « Les Etats désirant adopter une telle disposition (...) ».

109 REICH/WALDBURGER, Rechtsprechung im Jahr 2005 (1. Teil), p. 233 ; OESTERHELT/WINZAP, Swiss Supreme Court Decision on Treaty abuse, p. 462 ; OESTERHELT/WINZAP, Abkommensmissbrauch. Dänemark-Entscheid zum Treaty-Shopping, p. 775.

2.4.2.2 Délimitation avec la notion de bénéficiaire effectif

Si l'on admet que le droit conventionnel est soumis à une réserve non écrite de l'abus, se pose alors la question de la délimitation entre cette réserve générale et les normes anti-abus spécifiques des CDI, notamment la notion de bénéficiaire effectif. Selon Reich/Waldburger, il découle de l'arrêt rendu par la Haute Cour que ces deux types de règles peuvent être appliquées en concurrence¹¹⁰.

A notre avis, la réserve non écrite de l'abus revêt un caractère subsidiaire¹¹¹. En conséquence, il s'agit en premier lieu d'examiner si, et dans quelle mesure, l'état de fait conventionnel est couvert par un dispositif anti-abus spécifique. Dans l'affirmative, ce volet ne pourra être revu à la lumière de l'interdiction générale de l'abus. L'application de ce concept général dans ce cadre priverait en effet le dispositif choisi de toute portée propre et ne serait pas compatible avec le principe de l'interprétation littérale. En revanche, la réserve générale de l'abus demeure applicable, à titre subsidiaire, aux autres composantes de l'état de fait. A notre sens, le même raisonnement doit être suivi en présence d'un dispositif anti-abus spécifique mais implicite (tel la notion de bénéficiaire effectif). Illustrons notre propos par trois exemples :

Exemple 1 : La société B., résidente de Suisse, est intégralement détenue par une personne physique X., résidente de l'état R. Peu avant la distribution du dividende de liquidation par la société B., X. constitue la société A., résidente de l'état R, par apport de la participation B.

En l'espèce, rien ne permet d'affirmer que la société A. ne sera pas le bénéficiaire effectif du dividende de liquidation. De plus, à supposer que tel ne soit pas le cas, cette exigence sera néanmoins réputée satisfaite dans la mesure où X., le bénéficiaire ultime du dividende, est résident du même état. Autrement dit, le test du bénéficiaire effectif conduit en l'espèce à l'octroi des avantages conventionnels.

Cela étant, les circonstances du transfert de la participation B. sont litigieuses. Il apparaît en effet que cette participation a été transférée à la société A. dans le seul but de bénéficier du taux réduit de 5 % prévu par l'art. 10(2)(a) du MC OCDE en cas de détention de 25 % par une autre société. Or, contrairement à certaines CDI et

l'art. 15(1) de l'accord sur la fiscalité de l'épargne, cette disposition n'est pas régie par un dispositif anti-abus spécifique (par exemple durée de détention minimale, cf. Commentaire OCDE para. 16 ad art. 10). La réserve générale de l'abus est donc applicable à titre subsidiaire à cette partie de l'état de fait conventionnel. En l'espèce, il conviendra donc d'examiner si l'utilisation qui est faite de l'art. 10(2)(a) MC OCDE est contraire au but de cette disposition. A l'évidence, le taux réduit prévu par l'art. 10(2)(a) vise à favoriser la détention de participations à long terme et les distributions au sein des groupes. La réserve générale de l'abus permettra donc vraisemblablement à la Suisse de dénier à la société A. le bénéfice du taux réduit prévu par l'art. 10(2)(a) de la CDI Suisse-R.¹¹²

Exemple 2 : La société B., résidente de Suisse, était initialement détenue par une société Y., résidente de R 2, état avec lequel la Suisse n'a pas conclu de CDI. Peu avant une importante distribution de substance par la société B., cette participation est transférée à A., société résidente de l'état R 1 et détenue par des personnes physiques domiciliées dans ce même état.

L'état de fait comprend à nouveau les deux volets mentionnés ci-dessus. S'agissant du second volet de l'état de fait conventionnel, rien ne permet à nouveau d'affirmer que la société A. ne sera pas le bénéficiaire effectif du dividende versé par sa nouvelle filiale suisse.

Cela dit, dans cette hypothèse, le premier volet de l'état de fait, à savoir les circonstances ayant conduit au transfert de la participation B., est à nouveau litigieux. En l'occurrence, cette question soulève le problème bien connu des « anciennes réserves ». Comme nous l'avons déjà mentionné, il découle du terme « payé » que seule la situation existant à l'échéance du dividende est déterminante. Par conséquent, l'art. 10 de la CDI Suisse-R 1 sera en principe applicable. Peu importe par conséquent que la distribution à A. soit financée au moyen de bénéfices réalisés par B. avant l'acquisition. Cela étant, sur ce point, l'art. 10 MC OCDE ne prévoit aucun dispositif anti-abus. La réserve de l'interdiction générale de l'abus peut donc s'appliquer. Les raisons ayant motivé cette réorganisation pourront ainsi être examinées sous l'angle de l'abus. En revanche, comme l'a déjà montré la doctrine, une application systématique et automatique de cette théorie est exclue¹¹³.

Exemple 3 : La société A., résidente de l'état R 1, est contrôlée par des personnes physiques résidant dans l'état R 2 avec lequel la Suisse n'a pas conclu de CDI. A. fut constituée en l'an 2000 dans le but de détenir plusieurs participations dans des sociétés opérationnelles. L'une d'entre elles, la société B., est résidente de Suisse. Fonctionnant comme holding, la société A. dispose, outre de ses organes directionnels, d'une infrastructure minimale dans l'état R 1.

La société A. souhaite se prévaloir de la CDI Suisse-R1, identique au MC OCDE, s'agissant des dividendes distribués par sa filiale suisse.

Cet état de fait conventionnel peut, d'un point de vue chronologique, être décomposé en deux parties. Un premier volet concerne les circonstances ayant conduit à la constitution de la société A. dans l'état R 1. Ce premier volet n'est pas couvert par un dispositif anti-abus spécifique et peut donc être examiné sous l'angle de la réserve générale de l'abus. Cela dit, en l'espèce, rien ne permet d'affirmer que l'implantation de la société A. dans l'état R1 se soit déroulée de manière abusive ou insolite.

Le second volet concerne la distribution des dividendes par la filiale suisse. Ce second volet est en revanche couvert par le test du bénéficiaire effectif et ne peut donc être examiné sous l'angle de

110 REICH/WALDBURGER, *Rechtsprechung im Jahr 2005* (1. Teil), p. 234 : « Positiv zu würdigen ist, dass das Bundesgericht (in E 3.5.3) das Verhältnis zwischen dem Recht zur Nutzung und dem Abkommensmissbrauch geklärt und dabei festgestellt hat, dass auch in Fällen, in denen einer Gesellschaft das Recht zur Nutzung an abkommensbegünstigten Erträgen zusteht, das Vorliegen eines Abkommensmissbrauchs nicht ausgeschlossen ist. »

111 En ce sens WARD, *Abuse of Tax Treaties*, p. 184 : « One consequence, however, is that where a general anti-abuse provision has been written into a treaty, it may not be possible to imply that the parties intended the continued application of any (...) other anti-abuse rule that might, in due course, receive international acceptance. » En ce sens également, MERKS, *Dutch Dividend Withholding Tax in Corporate Cross-border Scenarios, Dividend Stripping and Abuse of Law*, p. 53.

112 En ce sens également ARNOLD/VAN WEEGHEL, *The relationship between tax treaties and domestic anti-abuse measures*, p. 93; Commentaire OCDE, para. 17 ad art. 10.

113 BAUER-BALMELLI, *Altreservenpraxis – ein rechtliches Argumentarium*, p. 201.

l'interdiction générale de l'abus. Pour ce second volet, il s'agira donc uniquement d'examiner si la société A. dispose du contrôle économique sur les dividendes versés par sa filiale suisse. Sous réserve de l'existence d'une résidence conventionnelle (art. 4 MC OCDE), peu importe en revanche la nature de l'activité de la société A. dans l'état R 1 et l'organisation de celle-ci (importance de la substance locale ou du personnel etc.).

Arrivant au terme de cette étude, nous allons maintenant nous intéresser brièvement à la notion de bénéficiaire effectif dans le cadre de l'art. 15 de l'accord sur la fiscalité de l'épargne.

3 Excursus : la notion de bénéficiaire effectif dans le cadre de l'art. 15 de l'accord sur la fiscalité de l'épargne

L'art. 15 de l'Accord sur la fiscalité de l'épargne, en force depuis le 1.7.2005, vise à introduire partiellement, entre la Suisse et les Etats membres de l'UE, un dispositif analogue à celui figurant dans les directives mère-fille et intérêts/redevances¹¹⁴. Selon cette disposition, les paiements de dividendes, d'intérêts et de redevances ne sont, à certaines conditions, plus soumis à une retenue à la source.

L'art. 15 se distingue des règles correspondantes du MC OCDE sur plusieurs points. En premier lieu, cette disposition réserve « l'application des dispositions de la législation nationale ou de conventions visant à prévenir la fraude ou les abus en Suisse et dans les Etats membres »¹¹⁵. En second lieu, cette règle ne fait pas expressément référence au bénéficiaire effectif des revenus. En particulier, l'art. 15(1) stipule simplement que les « dividendes payés par des sociétés filiales à leurs sociétés mères ne sont pas imposés dans l'Etat de la source ». En accord avec la conception suisse, l'AFC estime toutefois que l'art. 15 est implicitement soumis à cette exigence¹¹⁶.

Si l'on admet que le test du bénéficiaire effectif ressort implicitement de l'art. 15, la relation entre cette exigence et la réserve en faveur des dispositions anti-abus de droit interne doit alors être précisée. A notre sens, cette réserve, identique à celle prévue par la directive mère-fille¹¹⁷, doit être interprétée à la lumière de cet instrument. Dans ce contexte, il faut donc admettre que les dispositions anti-abus suisses sont soumises à une limitation d'ordre matériel, d'une part et systématique, d'autre part. Matériellement, ces règles doivent se conformer à la notion communautaire de l'abus dégagée par la CJCE¹¹⁸. Enfin, d'un point de vue systématique, la portée de ces règles est limitée par les dispositifs anti-abus ressortant de l'art. 15. Or, si l'on admet que le test du bénéficiaire effectif ressort implicitement de cette disposition, il convient alors de donner à cette exigence une portée propre et, par là même, de limiter le champ du renvoi à la réserve de l'abus dans la même mesure. Selon nous, c'est à cette double condition que la réserve générale de l'évasion fiscale, prévue par l'art. 21 al. 2 LIA, peut être appliquée dans le contexte de l'art. 15.

En conséquence, il nous paraît que la délimitation présentée dans le cadre du MC OCDE et illustrée à l'aide de l'exemple 3 ci-dessus, est ici également applicable.

4 Synthèse et conclusions

Les conclusions auxquelles nous parvenons au terme de la présente étude peuvent ainsi être résumées comme suit.

En premier lieu, le concept de bénéficiaire effectif, exigence de nature implicite, est manifestement une notion conventionnelle et autonome (« international fiscal meaning »). Celle-ci ne peut donc être définie par l'état de source par renvoi à son droit interne. Sur ce point, la décision rendue par la CRC le 21.2.2001 s'accorde parfaitement avec cette conception. L'approche suivie par cette instance dans sa décision du 3.3.2005 nous paraît en revanche trop axée sur le droit interne.

114 Voir à ce sujet DANON/GLAUSER, Cross-border dividends from the perspective of Switzerland as the Source State – Selected issues under Article 15 of the Swiss-EU Savings Agreement, pp. 503 ss ; RIEDWEG/HEUBERGER, Die Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren nach Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen, pp. 29 ss et pp. 110 ss ; JUNG, Art. 15 of the Switzerland-EC Savings Tax Agreement: Measures Equivalent to those in the EC Parent-Subsidiary and the Interest and Royalties Directives – A Swiss perspective ; EICKER/OBSER, The impact of the Swiss-EC Agreement on intra-group dividend, interest and royalty payments, pp. 134 ss ; OESTERHELT/WINZAP, Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzen durch Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen (ZBstA), pp. 449 ss.

115 Art. 15(1) et (2) ab initio.

116 Directives AFC – Suppression de l'impôt anticipé suisse sur les paiements de dividendes entre sociétés de capitaux asso-

ciées dans les relations entre la Suisse et les Etats membres de l'Union européenne.

117 Voir art. 1 de la directive mère-fille.

118 Voir en particulier, CJCE aff. C-255/02 du 21.2.2006 (Halifax) et CJCE aff. C-196/04 du 12.9.2006 (Cadbury Schweppes plc). Selon la formule de la CJCE, l'abus vise les « les montages purement artificiels » (« wholly artificial arrangements »). Voir notamment à ce sujet VANISTENDAEL, Halifax and Cadbury Schweppes: one single European theory of abuse in tax law?, pp. 192 ss ; ROUSSELLE/LIEBMAN, The Doctrine of the Abuse of Community Law: The Sword of Damocles Hanging over the Head of EC Corporate Tax Law, pp. 559 ss.

En second lieu, la notion de bénéficiaire effectif se concentre exclusivement sur le contrôle économique dont jouit le récipiendaire sur les revenus reçus. Dans l'affaire danoise, l'application de ce critère, qui ne pas coïncide avec une clause de transit (base erosion test), aurait déjà dû conduire la CRC à dénier le bénéfice de la CDI-DK. En revanche, sous réserve du respect des conditions posées par l'art. 4 MC OCDE, l'intensité du rattachement avec l'état de résidence (activité, substance locale etc.) n'est pas déterminant.

Enfin, il nous paraît que l'application des CDI est effectivement soumise à une interdiction générale et non écrite de l'abus. Selon la conception défendue ici, ce principe, qui peut être rattaché à l'art. 26 CV, revêt toutefois un caractère subsidiaire par rapport aux dispositifs anti-abus spécifiques. Cette réserve générale, comme nous l'avons vu, n'est donc en particulier pas applicable aux composantes de l'état de fait conventionnel qui sont couvertes par le test du bénéficiaire effectif. Cette interdiction est en revanche applicable aux volets de l'état de fait qui ne sont pas régis par un dispositif anti-abus spécifique.

Bibliographie choisie

- ARNOLD BRIAN, *Tax Treaties and Tax Avoidance: The 2003 Revisions to the Commentary to the OECD Model*, *Bulletin for International Taxation* 2004, pp. 244 ss
- ARNOLD BRIAN/VAN WEEGHEL STEF, *The relationship between tax treaties and domestic anti-abuse measures*, dans : Guglielmo Maisto (éd.), *Tax Treaties and Domestic Law, EC and International Tax Law Series*, vol. 2, Amsterdam 2006
- AULT HUGH J., *The Role of the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties*, *Intertax* 1994, pp. 144 ss
- AVERY JONES JOHN F., *The effect of Changes in the OECD Commentaries after a Treaty is Concluded*, *Bulletin for International Taxation* 2002, pp. 102 ss
- AVERY JONES JOHN F. ET AL., *The origins of Concepts and Expressions Used in the OECD Model and their Adoption by States*, *Bulletin for International Taxation* 2006, pp. 220 ss
- BAKER PHILIP, *Double Taxation Conventions*, Londres 2004
- BAUER-BALMELLI MAJA, *Altreservenpraxis – ein rechtliches Argumentarium*, *FStR* 2004, pp. 201 ss
- *Die Steuerumgehung im Verrechnungssteuerrecht*, *FStR* 2002, pp. 162 ss
- DANON ROBERT, *Switzerland's direct and international taxation of private express trusts*, thèse Genève 2003, Zurich/Bâle/Genève 2004
- DANON ROBERT/GLAUSER PIERRE-MARIE, *Cross-border dividends from the perspective of Switzerland as the Source State – Selected issues under Article 15 of the Swiss-EU Savings Agreement*, *Intertax* 2005, pp. 503 ss
- DANON ROBERT/SALOMÉ HUGUES, *De la double imposition internationale*, *Archives* 73 (2004/05), pp. 337 ss
- *La double non imposition*, *Cahiers de droit fiscal international (CDFI) (Rapport national suisse)*, vol. 89a (2004), Rotterdam 2004, pp. 677 ss
- DU TOIT CHARL P., *Beneficial Ownership of Royalties in Bilateral Tax Treaties*, thèse, Amsterdam 1999
- EICKER KLAUS/OBSER RALPH, *The impact of the Swiss-EC Agreement on intra-group dividend, interest and royalty payments*, *EC Tax Review* 2006, pp. 134 ss
- ENGELEN FRANK, *Some Observations on the Legal Status of the Commentaries on the OECD Model*, *Bulletin for International Taxation* 2006, pp. 216 ss
- HELMINEN MARJAANA, *Beneficial Ownership of Dividends: Relevance of the New Netherlands Dividend-Stripping Rules in Tax Treaty Situations*, *European Taxation* 2002, pp. 454 ss
- HÖHN ERNST, *Begriff, Aufgaben und Rechtsquellen des Internationalen Steuerrechts*, dans : Ernst Höhn (Hrsg.), *Handbuch des Internationalen Steuerrechts der Schweiz*, 2^e éd., Berne/Stuttgart/Vienne 1993, pp. 47 ss
- HUBER MARKUS/BLUM MATTHEW, *Limitation on benefits according to Article 22 of the Convention between the United States of America and the Swiss Confederation for the avoidance of double taxation with respect to taxes on income signed on October 2, 1996*, dans : *Mélanges Walter Ryser*, Berne 2005, pp. 23 ss
- JIMENEZ MARTIN, *The 2003 Revision of the OECD Commentaries on the Improper Use of Tax Treaties: A case for the declining effect of the OECD Commentaries?*, *Bulletin for International Taxation* 2004, pp. 17 ss
- JUNG MARCEL R., *Art. 15 of the Switzerland-EC Savings Tax Agreement: Measures Equivalent to those in the EC Parent-Subsidiary and the Interest and Royalties Directives – A Swiss perspective*, *European taxation* 2006, pp.112 ss

- LANG MICHAEL, Die Bedeutung des Musterabkommens und des Kommentars des OECD-Steuer Ausschusses für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, dans : Wolfgang Gassner/Michael Lang/Eduard Lechner, Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht. Das neue Musterabkommen der OECD, Vienne 1994, pp. 11 ss
- LOCHER PETER, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 3^e éd., Berne 2005
- LUTZ GEORG, Abkommensmissbrauch. Massnahmen zur Bekämpfung des Missbrauchs von Doppelbesteuerungsabkommen, Zurich 2005
- MATTEOTTI RENÉ, Interpretation of Tax Treaties and Domestic General Anti-Avoidance Rules – A Sceptical Look at the 2003 Update to the OECD Commentary, Intertax 2005, pp. 336 ss
- MERKS PAULUS, Dutch Dividend Withholding Tax in Corporate Cross-border Scenarios, Dividend Stripping and Abuse of Law, Intertax 2003, pp. 450 ss, 2004, pp. 51 ss
- OBERSON XAVIER, La notion de bénéficiaire effectif en droit fiscal international, dans : Mélanges CRC, Lausanne 2004, pp. 213 ss
- Précis de droit fiscal international, Berne 2004
- OESTERHELT STEFAN/WINZAP MAURUS, Abkommensmissbrauch. Dänemark-Entscheid zum Treaty-Shopping, l'EC 2006, pp. 773 ss
- Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzen durch Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen (ZBstA), Archives 74 (2005/06), pp. 449 ss
 - Swiss Supreme Court Decision on Treaty abuse, European Taxation 2006, pp. 461 ss
- OLIVER J. DAVID B./LIBIN JEROME B./VAN WEEGHEL STEF/DU TOIT CHARL, Beneficial Ownership, Bulletin for International Taxation 2000, pp. 310 ss
- PROKISCH RAINER, Art. 1 DBA, dans : Klaus Vogel/Moris Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen, Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen, 4^e éd., Munich 2003
- REICH MARKUS/WALDBURGER ROBERT, Rechtsprechung im Jahr 2005 (1. Teil), FStR 2006, pp. 222 ss
- REIMER EKKEHART, Interpretation of Tax Treaties, European Taxation 1999, pp. 458 ss
- RIEDWEG PETER/HEUBERGER RETO, Die Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren nach Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen, FStR 2006, pp. 29 ss et pp. 110 ss
- RIVIER JEAN-MARC, L'interprétation des Conventions de double imposition, RDAF 2000, pp. 113 ss
- ROUSSELLE OLIVIER/LIEBMAN HOWARD M., The Doctrine of the Abuse of Community Law: The Sword of Damocles Hanging over the Head of EC Corporate Tax Law, European Taxation 2006, pp. 559 ss
- SASSEVILLE JACQUES, A Tax Treaty Perspective: Special Issues, dans : Guglielmo Maisto (éd.), Tax Treaties and Domestic Law, EC and International Tax Law Series, vol. 2, Amsterdam 2006, pp. 37 ss
- SCHUCH JOSEF, Die Zeit im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Vienne 2002
- VAN WEEGHEL STEF, A definition which excludes agents and nominees, dans : J. David B. Oliver/Jerome B. Libin/Stef van Weeghel/Charl Du Toit, Beneficial Ownership, Bulletin for International Taxation 2000, p. 320 s
- Improper Use of Tax Treaties, thèse, Amsterdam 1997
- VAN WEEGHEL STEF/DE BOER REINOUT, Anti-Abuse Measures and the Application of Tax Treaties in the Netherlands, Bulletin for International Taxation 2006, pp. 358 ss
- VANISTENDAEL FRANS, Halifax and Cadbury Schweppes: one single European theory of abuse in tax law?, EC Tax Review 2006, pp. 192 ss
- VIITALA TOMI, Taxation of Investment Funds in the European Union, thèse, Amsterdam 2005
- VOGEL KLAUS, Acquisition of dividend coupons may constitute beneficial ownership, Bulletin for International Taxation 2006, p. 3
- Missbrauchsabwehr, dans : Francis Cagianut/Klaus A. Vallender (éd.), Steuerrecht, FS zum 65. Geburtstag von Ernst Höhn, Berne 1995, pp. 467 ss
 - The influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation, Bulletin for International Taxation 2000, pp. 612 ss
 - Vor Art. 10 - 12 DBA, dans : Klaus Vogel/Moris Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen, Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen, 4^e éd., Munich 2003
- WALDBURGER ROBERT, Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen in der Rechtsprechung des Schweizerischen Bundesgerichts, dans : Michael Lang/Jörg M. Mössner/Robert Waldburger (Hrsg.),

Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen in der Rechtsprechung der Höchstgerichte Deutschlands, der Schweiz und Österreichs, Vienne 1998, pp. 51 ss

WARD DAVID A., Abuse of Tax Treaties, *intertax* 1995, pp. 176 ss

– The Role of the Commentaries on the OECD Model in the Tax Treaty Interpretation Process, *Bulletin for International Taxation* 2006, pp. 97 ss

WATTEL PETER J./MARRES OTTO, The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties, *European Taxation* 2003, pp. 222 ss

WHEELER JOANNA, The Attribution of Income to a Person for Tax Treaty Purposes, *Bulletin for International Taxation* 2005, pp. 477 ss

Rapports

Commentaire OCDE, OCDE, *Modèle de Convention fiscale*, Paris 2005

IFA, The OECD Model Convention – 1998 and beyond. The concept of beneficial ownership in tax treaties; Proceedings of a Seminar held in London in 1998 during the 52nd Congress of the International Fiscal Association, vol. 23a, La Haye/Londres/Boston 2000

MC OCDE, *Modèle de Convention fiscale*, Paris 2005

OCDE, L'application du *Modèle de Convention fiscale* de l'OCDE aux sociétés de personnes, *Questions de fiscalité internationale*, N° 6, Paris 1999

OCDE, L'évasion et la fraude fiscales internationales, *Questions de fiscalité internationale*, N° 1, Paris 1987

OCDE, La limitation du droit aux avantages des conventions fiscales, *Questions de fiscalité internationale*, N° 8, Paris 2002

Technical Explanation, U. S. Dept. of the Treasury, Technical Explanation Accompanying the United States Model Income Tax Convention of November 15, 2006 (www.treas.gov/offices/tax-policy/library/TEMod006.pdf)

US MC 2006, U. S. Dept. of the Treasury, United States Model Income Tax Convention of November 15, 2006 (www.treas.gov/offices/tax-policy/library/model006.pdf)

Normes et conventions

Accord sur la fiscalité de l'épargne, Accord entre la Confédération suisse et la Communauté européenne prévoyant des mesures équivalentes à celles prévues dans la directive 2003/48/CE du Conseil en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts (avec annexes et mémorandum d'entente) (du 26.10.2004), RS 0.641.926.81

ACF 1962, Arrêté du Conseil fédéral instituant des mesures contre l'utilisation sans cause légitime des conventions conclues par la Confédération en vue d'éviter les doubles impositions (du 14.12.1962), RS 672.202

CDI-DK, Convention entre la Confédération suisse et le Royaume du Danemark en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (avec protocole des négociations) (du 23.11.1973), RS 0.672.931.41

CDI-LUX, Convention entre la Confédération suisse et le Grand-Duché de Luxembourg en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (du 21.1.1993), RS 0.672.951.81

CDI-USA, Convention entre la Confédération suisse et les Etats-Unis d'Amérique en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu (du 2.10.1996), RS 0.672.933.61

CV, Convention de Vienne sur le droit des traités (du 23.5.1969), RS 0.111

Circulaires et directives

Circ. 1962, Circulaire AFC – Massnahmen gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes (du 31.12.1962) (www.estv.admin.ch/data/dba/publ_dba/ks62d.pdf)

Circ. 1999, Circulaire AFC – Mesures contre l'utilisation sans cause légitime des conventions conclues par la Confédération en vue d'éviter les doubles impositions (du 17.12.1998, ACF 1962) (www.estv.admin.ch/data/dba/publ_dba/ks99f.pdf)

Directives AFC – Suppression de l'impôt anticipé suisse sur les paiements de dividendes entre sociétés de capitaux associées dans les relations entre la Suisse et les Etats membres de l'Union européenne (du 15.7.2005) (www.estv.admin.ch/data/dvs/druck/euz/euz-wegleitung-art15-f.pdf)

Literatur-Forum

Patrick Waldburger:

Sparbereinigung der Einkommensteuer

Eine verfassungsrechtliche Beurteilung

Diss. Universität St.Gallen, Bern/Stuttgart/Wien 2005

Rezensentin: Dr. oec. publ. Julia von Ah*

Inhalt

- 1 Einleitung**
- 2 Gegenstand und Aufbau**
- 3 Inhaltliche Schwerpunkte**
 - 3.1 Historische Übersicht über die Vordenker**
 - 3.2 Materieller Gehalt der Kompetenznormen – Konzept der befristeten Sparbereinigung**
 - 3.3 Besteuerungsgrundsätze**
 - 3.3.1 Allgemeinheit der Besteuerung
 - 3.3.2 Allokativ optimale Besteuerung
 - 3.3.3 Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit
 - 3.4 Umsetzungsfragen**
- 4 Würdigung**

Was der Sparer von dem gesparten Einkommensteil hat, ist der Ertrag aus seiner Investition. Dieser Ertrag wird ... zweimal geschmälert. Zuerst dadurch, dass die auf die Sparsumme entfallende Einkommenssteuer den Ertrag kleiner macht als er sonst wäre und sodann dadurch, dass von diesem also durch die Einkommenssteuer schon verringerten Betrag nochmals Einkommenssteuer zu zahlen ist.

Joseph A. Schumpeter

1 Einleitung

Die Lektüre der vorliegenden Dissertation empfiehlt sich nicht nur für Leser, welche sich aus wissenschaftlicher Sicht für Einkommenssteuerkonzepte und verfassungsrechtliche Fragen interessieren, sondern auch für eher dem Pragmatismus verpflichtete Steuerrechtler. Und dies aus zwei Gründen: Die Schrift setzt ihn – ausgehend vom geltenden Recht – über wesentliche Aspekte des Konzepts der sparbereinigten Einkommenssteuer ins Bild, und sie liefert wertvolle Beiträge und Quellen zur Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips im Schweizer Einkommenssteuerrecht und damit auch zu Fragen ausserhalb dieses Konzepts.

Indikator der Leistungsfähigkeit eines Steuerpflichtigen kann sein Einkommen im Zeitpunkt des Zuflusses oder aber im Zeitpunkt der Verwendung sein. Ersteres entspricht der heutigen Einkommenssteuer, Letzteres dem Konzept der konsumorientierten Einkommenssteuer. Bei der konsumorientierten Einkommenssteuer wird die Besteuerung der investiv verwendeten Einkommensbestandteile aufgeschoben bis zum Zeitpunkt, in dem sie in Konsumausgaben umgewandelt werden. Die Investitionen sind nichts anderes als zukünftige Konsumausgaben. Die Konsumorientierung lässt sich auf zwei Arten erreichen: mittels Sparbereinigung und mittels Zinsbereinigung.

* Partnerin bei Altorfer Duss & Beilstein AG, Zürich.

Im Konzept der *Sparbereinigung* wird vom Einkommen nur besteuert, was nach Abzug der Ersparnis für den laufenden Konsum ausgegeben werden soll. Die spätere Auflösung von Ersparnissen für Konsumzwecke unterliegt hingegen der Besteuerung. Im Konzept der *Zinsbereinigung* wird das gesamte Einkommen bei seiner Entstehung besteuert; allerdings sind die zukünftigen marktüblichen Zinserträge aus dem angesparten Einkommen steuerfrei. Der zukünftige Konsum unterliegt auf diese Weise einer «vorgezogenen Besteuerung» im Zeitpunkt der Einkommensentstehung.

2 Gegenstand und Aufbau

Die Dissertation von Patrick Waldburger befasst sich mit dem Konzept der Sparbereinigung. Sie prüft aus theoretischer Warte, ob sich eine Sparbereinigung der Einkommenssteuer mit den verfassungsmässigen Vorgaben hinsichtlich der Besteuerung, insbesondere mit dem Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, vereinbaren lasse.

Die Arbeit ist in vier Teile gegliedert, wobei der erste Teil einleitend einen «historischen» Überblick über die Vordenker der Sparbereinigung bietet und sodann über die formellen und inhaltlichen Vorgaben für die Steuergesetzgebung zum eigentlichen Kernstück der Arbeit hinführt, zur Überprüfung, inwiefern eine Sparbereinigung mit den Besteuerungsgrundsätzen, insbesondere mit dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, vereinbar sei. Letzteres ist – seiner Bedeutung für das vorliegende Thema wegen – Gegenstand des zweiten Teils der Schrift. Im dritten Teil werden Einbettungsfragen behandelt, Problemfelder bei der Umsetzung skizziert und erste mögliche Lösungsansätze umrissen. Der Schlussteil enthält die wesentlichsten Erkenntnisse der Schrift sowie einen Gesetzesentwurf, ausgehend vom heutigen Wortlaut des DBG.

3 Inhaltliche Schwerpunkte

3.1 Historische Übersicht über die Vordenker

Die Idee der Konsumorientierung ist alt und wurde in der Vergangenheit immer wieder auch von renommierten Wissenschaftlern vertreten. Beides zeigt die historische Übersicht der Schrift auf. Sie beginnt mit Thomas Hobbes und seinem Mitte des 17. Jahrhunderts erstmals veröffentlichten *Leviathan* und zeigt, dass bereits dieser für eine Besteuerung des Konsums anstelle des Einkommens

plädierte. Es folgt John Stuart Mill und sein Mitte des 19. Jahrhunderts erschienenes Werk *Principles of Political Economy*, welches die Besteuerung der Einkünfte aus Vermögen, das aus versteuertem Einkommen gebildet worden war, ablehnte. Erwähnung findet neben Irving Fisher und Nicholas Kaldor das von Robert Hall und Alvin Rabushka in die Diskussion eingebrachte Flat-Tax-Modell, welches im Wesentlichen eine zinsbereinigte Einkommenssteuer enthält. In der deutschsprachigen finanzwissenschaftlichen Literatur setzt sich Manfred Rose seit Jahren für eine Konsumorientierung der Einkommenssteuer ein und befürwortet – primär aus Praktikabilitätsgründen – eine zinsbereinigte Einkommensbesteuerung. Joachim Lang befasst sich aus rechtswissenschaftlicher Sicht mit der Konsumorientierung. Sein im Auftrag der Bundesrepublik Deutschland verfasster und im Jahr 2003 erschienener Entwurf eines Steuergesetzbuchs sieht eine sparbereinigte Einkommensteuer vor. In Zusammenarbeit u. a. mit Rose und Lang setzte Kroatien 1994 das Konzept einer konsumorientierten (zinsbereinigten) Einkommenssteuer in geltendes Recht um. Zwischenzeitlich wurde dieses Gesetz etwas geändert.

3.2 Materieller Gehalt der Kompetenznormen – Konzept der befristeten Sparbereinigung

In Bezug auf den Steuertarif und das Steuersubjekt kommt der Verfasser zum Schluss, dass Art. 128 Abs. 1 lit. a BV für eine Sparbereinigung der Einkommenssteuer eine hinreichende Kompetenzgrundlage bilde. Aus der in der Lehre vertretenen Ansicht, der Verfassungsgeber gehe hinsichtlich des Steuerobjekts bzw. der Bemessungsgrundlage davon aus, dass der Gesetzgeber grundsätzlich sämtliches Reineinkommen für steuerbar erkläre, leitet der Verfasser ab, dass eine definitive Sparbereinigung unzulässig sei. Dies ist einsichtig, denn bei einer definitiven Sparbereinigung würden die aus steuerbarem Einkommen gebildeten Ersparnisse erst zur Besteuerung gelangen, wenn sie für konsumtive Zwecke verwendet werden, sei dies vom spendenden Steuersubjekt selbst oder von dessen Vermögensnachfolgern (Erben/Beschenkte). Die Besteuerung könnte dadurch – zumindest theoretisch – beliebig lange aufgeschoben werden. Mit den Verfassungsvorgaben in Einklang bringen lässt sich hingegen eine auf die spendende Person begrenzte Sparbereinigung, eine sog. befristete Sparbereinigung. Verwendet das Steuersubjekt die aus steuerbarem Einkommen gebildeten Ersparnisse für konsumtive Zwecke, wozu auch Schenkungen zu zählen sind, oder tritt es aus der jeweiligen Steuerpflicht aus – sei dies durch Wegzug oder bei Tod –, werden die unversteuerten Ersparnisse besteuert. Aus der zeitlich verzögerten Besteuerung ergibt sich der für die Konsumbereinigung wesentliche Effekt, die Steu-

erbefreiung der marktüblichen Kapitalverzinsung. Die aus dem angesparten Einkommen vereinnahmten Zinserträge werden, sofern sie ebenfalls angespart werden, nicht wie in der geltenden Steuerordnung jährlich besteuert, sondern erst dann, wenn sie konsumiert werden. Das Sparkapital wächst rascher an, und der Barwert der Besteuerung bei Konsumierung ist geringer als der Barwert der Besteuerung in der geltenden Steuerordnung.

Das geltende Steuersystem kennt einen solchen Steuerzuschub inkl. impliziter Ausnahme der Kapitalverzinsung von der Besteuerung bereits heute für den Bereich der 2. Säule und der Säule 3a. Daraus und aus dem verfassungsrechtlichen Auftrag zur steuerlichen Förderung des Sparens (Art. 111 Abs. 4 BV) leitet der Verfasser ab, dass auch die Freistellung der marktüblichen Kapitalverzinsung mit den materiellen Kompetenzvorgaben betreffend Steuerobjekt und Bemessungsgrundlage vereinbar sei.

Dass eine befristete SpARBereinigung und ein damit verbundener Steuerzuschub das Periodizitätsprinzip verletzt, ist offensichtlich. Aufgrund der zahlreichen und weitgehenden Durchbrechungen des Periodizitätsprinzips in der geltenden Steuerordnung schliesst der Verfasser, dass der Verfassungsgeber den weiten Gestaltungsfreiraum des Gesetzgebers akzeptiere und ihm keine eingrenzenden Vorgaben mache, so dass eine befristete SpARBereinigung auch diesbezüglich mit dem materiellen Gehalt der Kompetenznormen vereinbar sei und dass für eine befristete SpARBereinigung bereits heute eine hinreichende Verfassungsgrundlage bestehe. Zur Absicherung der demokratischen Legitimation wäre nach der Meinung des Verfassers eine ausdrückliche Verankerung auf Verfassungsstufe wünschbar.

3.3 Besteuerungsgrundsätze

3.3.1 Allgemeinheit der Besteuerung

Als Nächstes wird die SpARBereinigung an den Besteuerungsgrundsätzen gemessen. Bei kurzfristiger oder – mit den Worten des Verfassers – bei statischer Betrachtung eines Steuerpflichtigen, welcher sein Einkommen zur Hauptsache spart und deshalb nur geringfügig besteuert wird, könnte man versucht sein, darin eine Verletzung des Grundsatzes der Allgemeinheit der Besteuerung zu erblicken. Wird die Besteuerung jedoch langfristig (resp. dynamisch) betrachtet, trägt eine SpARBereinigung nach Meinung des Verfassers dem Allgemeinheitensgrundsatz Rechnung, weil bei Konsum oder bei Austritt aus der Steuerpflicht besteuert wird.

3.3.2 Allokativ optimale Besteuerung

Neben der eigentlichen Steuerlast verursacht eine Besteuerung volkswirtschaftliche Zusatzkosten. Es sind dies einerseits die Erhebungs- und Entrichtungskosten, welche beim Staat und beim Steuerpflichtigen anfallen. Andererseits versteht man darunter aber auch die Wohlfahrtseinbussen, die sog. excess burdens. Sie entstehen, wenn die Steuersubjekte aufgrund der Anlage der Steuer zwecks Reduktion der Steuerlast ihr Verhalten allokativ suboptimal verändern, so dass in der Ausgangssituation ein höherer Produktivitätsgrad vorliegt und eine effizientere Ressourcenallokation erfolgt als in der Ausweichsituation. Die Erhebung einer lump sum tax (Kopfsteuer) etwa verändert das Verhalten der Steuerpflichtigen nicht, ist jedoch aus Gerechtigkeitsüberlegungen abzulehnen. Gesucht wird deshalb nach einer Ausgestaltung, welche den Gerechtigkeitsüberlegungen Rechnung trägt und zu einer möglichst geringen Wohlfahrtseinbusse führt. Nach Meinung der Befürworter einer SpARBereinigung führt die gegenwärtige Einkommenssteuerordnung zu excess burdens, insbesondere weil die Neutralität zwischen Konsum und Sparen verletzt sei und dies zu einem Spar- und Investitionsrückgang führe. Von einem Wechsel zu einer konsumorientierten Einkommenssteuer verspricht man sich allgemein positive volkswirtschaftliche Auswirkungen. Diesbezüglich prüft der Verfasser, inwieweit diesen ökonomischen Optimalsteuerüberlegungen steuerlicher Grundsatzcharakter im Sinne eines normkonzipierenden Grundsatzes der allokativ optimalen Besteuerung und somit Legitimationsgehalt zur Formulierung von Gesetzgebungsvorschlägen zukommen könne. Der Verfasser prüft dies anhand der Staatszielbestimmungen (Zweckartikel [Art. 2 BV] und Wohlfahrtsbestimmung [Art. 94 Abs. 2 BV]), anhand der Grundrechte der Wirtschaftsfreiheit (Art. 27 und 94 BV) und der Eigentums-garantie (Art. 26 BV) sowie anhand des Grundsatzes der Verhältnismässigkeit (Art. 5 Abs. 2 BV) und kommt zum Schluss, dass daraus für den Steuergesetzgeber eine verbindliche Vorgabe gewonnen werden könne, wonach dieser seine Rechtssetzungstätigkeit am Ziel einer allokativ optimalen Steuerordnung auszurichten habe. Anhand von Materialien zeigt der Verfasser, dass sich der Gesetzgeber in einigen Fällen des Allokationsproblems bewusst war. Da dieser Grundsatz der Ableitung auf Grund verschiedener Verfassungsbestimmungen Gefahr laufe, als subjektive Wertung abgetan zu werden, empfiehlt der Verfasser eine Normierung auf Verfassungsstufe und formuliert als Diskussionsgrundlage zwei Änderungsvorschläge zu Art. 127 BV.

3.3.3 Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit

Wesentlichster Massstab für die Sparbereinigung ist der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Um zu untersuchen, inwiefern eine Sparbereinigung der Einkommenssteuer mit diesem Grundsatz an sich und mit den aus diesem Grundsatz entwickelten Konkretisierungen vereinbar sei, skizziert der Verfasser das Grundmodell der sparbereinigten Einkommenssteuer wie folgt:

Sämtliches steuerbares Einkommen (wie bisher)

- + Auflösung von Sparkapitalien, die aus steueraufschiebend behandeltem Einkommen gebildet wurden
 - Ersparnisbildung aus grundsätzlich steuerbarem Einkommen
 - Sonstige Abzüge und Freibeträge (wie bisher)
-
- = Steuerberechnungsgrundlage

Dabei ist zu berücksichtigen, dass Schulden das Nettovermögen reduzieren, d. h. die Aufnahme von Schulden ist als Ersparnisauflösung zu betrachten, wogegen die Schuldentilgung einer Ersparnisbildung gleichkommt. Als Konsequenz der Sparbereinigung empfiehlt der Verfasser, private Kapitalgewinne auf Sparanlagen (nicht aber auf Konsumgütern) zu besteuern.

Dieses Grundmodell überprüft der Verfasser anhand der Konkretisierungen des Leistungsfähigkeitsprinzips in den Bereichen Steuergut, Steuerobjekt, Steuerberechnungsgrundlage, zeitliche Bemessung, Steuerprogression und steuerliche Behandlung des Existenzminimums.

Steuergut der heutigen Besteuerung ist das Einkommen. Die Einsicht, dass das Einkommen die am besten geeignete Manifestation der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit eines Individuums sei, ist bezogen auf die Schweiz eine Entwicklung der zweiten Hälfte des 19. Jahrhunderts und löste die Vermögenssteuer in ihrer Rolle als wichtigste Steuer sukzessive ab. Bei einer definitiven Sparbereinigung ist allerdings nicht das Einkommen das Steuergut, sondern der Konsum resp. die Einkommensverwendung. Eine solche, vom Steuersubjekt losgelöste definitive Sparbereinigung lässt sich nach der Auffassung des Verfassers nicht mit den im Schweizer Einkommenssteuerrecht erfolgten Konkretisierungen vereinbaren. Bei der befristeten Sparbereinigung profitiert das Steuersubjekt von einem Steueraufschub bis zum Zeitpunkt der Ersparnisauflösung oder bis zum Austritt aus der Steuerpflicht; das unversteuerte Einkommen bleibt jedoch der Besteuerung bei demjenigen Individuum verhaftet, dem die Einkünfte zufließen. Es resultiert im Grundsatz eine zeitlich verzögerte Besteuerung des Einkommens.

Da das Einkommen auch Steuerobjekt und Steuerberechnungsgrundlage ist, analysiert der Verfasser zunächst

den im schweizerischen Steuerrecht verwendeten Einkommensbegriff. Das DBG kennt das Prinzip der Besteuerung des Gesamtreineinkommens, mit der ausdrücklich statuierten Steuerfreiheit der privaten Kapitalgewinne aber auch eine gewichtige Durchbrechung des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Zwar gilt im schweizerischen Einkommenssteuerrecht das Prinzip, dass das zugeflossene Reineinkommen besteuert wird und die Einkommensverwendung nicht von der Berechnungsgrundlage abgezogen werden darf. Allerdings wird – wie der Verfasser detailliert darlegt – auch dieses Prinzip durchbrochen: Aufwendungen für die 1. und 2. Säule der Altersvorsorge vermindern die Berechnungsgrundlage, Arbeitgeberbeiträge werden der Berechnungsgrundlage des Arbeitnehmers nicht zugerechnet, bestimmte Beträge der gebundenen Selbstvorsorge können von der Berechnungslage abgezogen werden, und Einlagen in rückkaufsfähige Lebensversicherungen und Zinsen auf Sparkapitalien sind abziehbar. Letztere allerdings in derart eng begrenztem Umfang, dass es nicht zur beabsichtigten Begünstigung des Vorsorgesparens kommt, weil der abziehbare Betrag bereits mit den Krankenversicherungskosten ausgeschöpft ist.

Der Verfasser zeigt auf, dass die (obligatorische und überobligatorische) berufliche Vorsorge sowie die gebundene Selbstvorsorge bereits nach geltendem Recht befristet sparbereinigt besteuert werden, allerdings nicht aus Leistungsfähigkeitsüberlegungen, sondern aus Gründung des verfassungsrechtlichen Gebots der Förderung des Vorsorgesparens. Die Vorsorgebeiträge sowie die erwirtschafteten Zinserträge werden unversteuert angespart und erst bei Bezug besteuert. Die hohe volkswirtschaftliche Bedeutung dieses sparbereinigten Teils belegt der Verfasser anhand einer Gegenüberstellung der durchschnittlichen jährlichen BVG-Beiträge, der Nettokapitalerträge und der jährlichen privaten Ersparnisse.

Bei einer befristeten Sparbereinigung, wo für das gesparte Einkommen bis zur konsumtiven Verwendung oder bis zum Austritt aus der Steuerpflicht ein Steueraufschub gewährt wird, wird im Ergebnis noch immer das Reineinkommen des Steuersubjekts besteuert, allerdings mit einer Einschränkung: Die Verzinsung des gesparten Einkommens wird nicht besteuert, soweit diese einer marktüblichen Verzinsung entspricht – vom Verfasser als beschränkte Zinsausnahme bezeichnet. Angesparte Kapitalerträge werden – anders als bei der herkömmlichen Einkommenssteuer – nicht jährlich besteuert; erst bei Auflösung des Sparkapitals erfolgt eine Besteuerung des gesparten Kapitals sowie der angesparten Kapitalerträge. Anhand von Modellrechnungen zeigt er, dass der Barwert der Gesamtsteuer im sparbereinigten Modell niedriger ist als der Barwert der Gesamtsteuer im herkömm-

lichen Modell. Mit dem Steueraufschub zufolge Sparbereinigung verzichtet der Fiskus zunächst auf seinen Nutzen. Er muss sich seine Finanzmittel am Kapitalmarkt beschaffen und zum Marktzins verzinsen. Dem Fiskus entgeht modellmässig ein Nutzen in der Höhe des Marktzinses. Kann das Steuersubjekt auf dem angesparten Kapital eine Verzinsung in der Höhe des Marktzinses erwirtschaften, bleibt der erwirtschaftete Zins auf dem angesparten Kapital unversteuert. Liegt die Verzinsung unter dem Marktzins, reduziert sich das Steuerguthaben für den Fiskus um die Abweichung zum Marktzins. Liegt die Verzinsung hingegen darüber, erhöht sich sein Steuerguthaben.

Die Beschränkung der Zinsausnahme bezieht sich nicht nur auf die Höhe des Marktzinses, sondern auch auf die Kapitalerträge, die auf dem gesparten Kapital anfallen, welches aus steuerbarem Einkommen gebildet wurde. Der Verfasser führt zur Erläuterung als Beispiel den reichen Erben an, welcher auf seinem geerbten Vermögen von CHF 1 Mia. einen Kapitalertrag in der Höhe des Marktzinses – es wird von 5 % ausgegangen – erzielt. Diese 5 % Kapitalerträge unterliegen der Einkommensbesteuerung. Spart der Erbe die Erträge an, wird die Besteuerung jedoch aufgeschoben. Von der Besteuerung ausgenommen sind nur jene in der Höhe der marktüblichen Verzinsung anfallenden Zinsen, welche auf den angesparten Zinsen anfallen. Diese beschränkte Zinsausnahme ist keine generelle Freistellung des Kapitaleinkommens, sondern will – wie Schumpeter es im eingangs erwähnten Zitat nennt – eine zweimalige Besteuerung des Ertrags aus dem Sparen vermeiden.

Nach Meinung des Verfassers ist die beschränkte Zinsausnahme unvereinbar mit dem vom Schweizer Gesetzgeber statuierten Gesamtreineinkommensbegriff. Allerdings sieht er im steuerlichen Effizienzgebot und im Verfassungsauftrag zur Förderung des Sparens für die Selbstvorsorge (Art. 111 Abs. 4 BV) rechtliche Ansätze für eine Begründung der beschränkten Zinsausnahme. Gestützt darauf räumt der Verfasser dem Gesetzgeber die Kompetenz ein, das Leistungsfähigkeitsprinzip, welches eine vollumfängliche Zinsbesteuerung verlangt, dahingehend einzuschränken. Der Verfasser sieht sich in seiner Meinung durch den Umstand bestärkt, dass der Gesetzgeber im Bereich der Vorsorge Regelungen getroffen hat, die im Ergebnis einer Zinsausnahme weitgehend gleich kommen, und gelangt zum Schluss, dass die beschränkte Zinsausnahme in den Augen des Gesetzgebers eine zulässige Einschränkung des Leistungsfähigkeitsprinzips zur Verfolgung anderer verfassungsmässiger Ziele darstelle.

Durch die zeitlich verschobene Besteuerung in der Sparbereinigung wird das Periodizitätsprinzip verletzt. Daraus, dass in der Schweizer Steuerordnung Einkommen in

bedeutendem Umfang zeitlich verschoben besteuert wird – vorab im Bereich der beruflichen Vorsorge –, leitet der Verfasser ab, dass der Gesetzgeber den entstehenden Zinseffekt nicht als Verletzung des Leistungsfähigkeitsprinzips werte.

Wichtig ist sodann die Aussage des Verfassers, dass sich ein progressiver Steuertarif mit der Sparbereinigung vereinbaren lasse. Unter Hinweis auf die starke Verankerung der Steuerprogression im schweizerischen Steuerrecht schlägt er denn auch, anders als andere Autoren wie z. B. Rose oder Elicker, vor, den progressiven Tarif beizubehalten und unerwünschte Progressionseffekte mittels geeigneter Tarifgestaltung zu vermeiden. Insbesondere gilt dies für den Fall, wo Vermögen über viele Jahre hinweg angespart wurde und dann bei Austritt aus der Steuerpflicht zur Besteuerung gelangt. Eine Besteuerung mit einem hohen Steuersatz zufolge des Progressionseffekts in dieser Steuerperiode würde dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zuwiderlaufen. Mit dem Hinweis auf die ähnlichen Überlegungen, welche der heute geltenden Besteuerung von Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen nach Art. 37 DBG und von Kapitalleistungen aus Vorsorge nach Art. 38 DBG zugrunde liegen, überlässt der Verfasser die konkrete Ausgestaltung des Tarifs dem Gesetzgeber. Zusammenfassend kommt der Verfasser zum Schluss, dass eine befristete Sparbereinigung mit den verfassungsrechtlichen Vorgaben vereinbar sei.

3.4 Umsetzungsfragen

Aus Gleichbehandlungsgründen schlägt der Verfasser vor, den persönlichen Geltungsbereich der befristeten Sparbereinigung auch auf in der Schweiz beschränkt Steuerpflichtige (und auf quellensteuerpflichtige Personen) auszudehnen. Dass dabei etliche Praktikabilitätsprobleme entstehen, ist er sich bewusst. So empfiehlt er aus Praktikabilitätsgründen, für den inländischen Sparabzug nur Investitionen in inländische Werte, die ihrerseits nach Art. 4 f. DBG eine beschränkte Steuerpflicht in der Schweiz begründen (Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten, Grundstücke, Forderungen, die durch Grund- oder Faustpfand auf schweizerischen Grundstücken gesichert sind), zu berücksichtigen. Dies mag für bestimmte Einzelfälle ein konzeptionell vertretbarer Ansatz sein, führt aber aus Sicht der Schreibenden in anderen Fällen zu fragwürdigen Ergebnissen: Eine im grenznahen Ausland wohnhafte Person erwirtschaftet ihr gesamtes Einkommen mit einer in der Schweiz ausgeübten selbständigen Tätigkeit. Investiert sie einen Teil des Einkommens in den schweizerischen Geschäftsbetrieb, kann sie den Sparabzug geltend machen und wird im Ergebnis gleich behandelt wie ein im Inland ansässiger Steuerpflichtiger. Investiert sie diese Mittel stattdessen in eine

von ihr gehaltene schweizerische Kapitalgesellschaft, kann sie den Sparabzug nicht geltend machen, jedenfalls dann nicht, wenn sie daraus lediglich Dividendeneinkünfte erzielt. Fraglich ist, ob die Person einen Steuerabzug geltend machen könnte, wenn sie in der Kapitalgesellschaft zugleich angestellt wäre und dadurch eine begrenzte Steuerpflicht im Sinne von Art. 5 Abs. 1 lit. a DBG und Art. 4 Abs. 2 lit. a StHG begründen würde. Bereits dieses einfache Beispiel zeigt, dass die Krux im Detail liegt und dass die Auswirkungen eines Wechsels zu einer sparbereinigten Einkommensbesteuerung im grenzüberschreitenden Verhältnis in einem nächsten, den Rahmen der vorliegenden Arbeit allerdings sprengenden Schritt detailliert ausgeleuchtet werden müssen.

Der Verfasser geht für seine weiteren Überlegungen von der Prämisse aus, dass eine sparbereinigte Einkommenssteuer mit den geltenden Doppelbesteuerungsabkommen vereinbar sei, und erörtert Massnahmen, um die Sparbereinigung auch im grenzüberschreitenden Verhältnis umsetzen zu können.

Wird das schweizerische Einkommen eines im Ausland Ansässigen in der Schweiz sparbereinigt besteuert, d. h., wird die Besteuerung teilweise oder gar vollständig aufgeschoben, ergeben sich Probleme bei der Anrechnung der schweizerischen Steuer im Wohnsitzstaat, denn anzurechnen ist die tatsächlich erhobene und nicht die aufgeschobene Steuer. Diesbezüglich schlägt der Verfasser vor, dem beschränkt Steuerpflichtigen ein Wahlrecht einzuräumen, wonach er in der Schweiz eine Besteuerung nach der traditionellen Methode verlangen kann. Alternativ dazu empfiehlt er die Aushandlung neuer DBA-Regeln, nach denen der Wohnsitzstaat die fiktive schweizerische Steuerlast, die sich vor einem Sparabzug ergibt, anrechnet. Dass das Wahlrecht eine nicht gänzlich befriedigende Lösung ist, räumt der Verfasser unumwunden ein, und dass das Aushandeln neuer DBA-Regeln ein steiniger Weg ist, bedarf keiner langen Erläuterung.

Erzielen inländische Steuerpflichtige ausländisches Einkommen und hat der Quellenstaat das alleinige Besteuerungsrecht, müssen auch dieses Einkommen und die damit allfällig gebildeten Ersparnisse in die interne Einkommensbesteuerung integriert werden. Übersteigt die Ersparnisbildung das in der Schweiz steuerbare Einkommen und kann somit nur ein Teil des Sparbetrags steuerwirksam abgezogen werden, so ist der restliche Betrag nach Meinung des Verfassers bei der späteren Ersparnisauflösung resp. bei Austritt aus der Steuerpflicht steuerwirksam abzuziehen. Mit anderen Worten: Ein Teil des Einkommens wird sparbereinigt und der Rest traditionell besteuert. Im Gegensatz dazu bildet ausländisches Einkommen, für das abkommensrechtlich die Anrechnungsmethode anzuwenden ist, zusammen mit dem inlän-

dischen Einkommen die Berechnungsgrundlage, von welcher die Ersparnisse abgezogen werden. Die ausländischen Steuern werden im Rahmen der pauschalen Steueranrechnung berücksichtigt. Für die Berechnung des maximalen Anrechnungsbetrags schlägt der Verfasser vor, die schweizerische Steuerlast in traditioneller, nicht sparbereinigter Weise zu berechnen.

Eine konzeptionelle Notwendigkeit der befristeten Sparbereinigung ist nach Auffassung des Verfassers die Wegzugsbesteuerung: Beendet eine in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtige Person ihren steuerrechtlichen Aufenthalt oder gibt sie ihren schweizerischen Wohnsitz auf, wird die bisher aufgeschobene Besteuerung nachgeholt, indem die bisher nicht besteuerten Ersparnisse der Einkommenssteuer unterworfen werden. Diese Wegzugsbesteuerung schränkt die persönliche Freizügigkeit ein. Da Christian Dorenkamp sich im Rahmen seiner Dissertation mit dem Titel «Nachgelagerte Besteuerung von Einkommen» (Berlin 2004) dieses Themas vertieft angenommen hat, beschränkt sich der Verfasser darauf, einige von Dorenkamps Überlegungen wiederzugeben und gestützt darauf zum Schluss zu kommen, dass die Kohärenz der Steuersysteme auch im Lichte der neueren EuGH-Rechtsprechung als Rechtfertigungsgrund für eine Wegzugsbesteuerung im Rahmen der Sparbereinigung angeführt werden könne.

Der vertikalen Steuerharmonisierung folgend müssten auch das StHG und die kantonalen Steuergesetzgebungen eine sparbereinigte Einkommensbesteuerung vorsehen. Diesfalls ergäben sich auch interkantonale Wegzugsbesteuerungsfragen, etwa wenn eine Person im Wegzugskanton Einkommen angespart hat und die Ersparnisse nach einem Kantonswechsel im Zuzugskanton aufgelöst werden. Der Verfasser skizziert als möglichen Lösungsansatz, dass im Zeitpunkt des Kantonswechsels der Umfang des im Wegzugskanton nicht besteuerten Einkommens festgehalten wird und dieser bei Auflösung der Ersparnisse oder bei Austritt aus der Steuerpflicht die Besteuerung nachholen kann. Ein Ansatz, der insbesondere in Fällen, in denen mehrere Kantone involviert sind, ein nicht zu unterschätzendes Mass an Administration mit sich bringen würde.

Schliesslich umreisst der Verfasser noch einige weitere Umsetzungsprobleme der Sparbereinigung wie beispielsweise die Frage, welche Investitionen als Sparanlagen zum Sparabzug berechtigen oder wie Vermögen, welches bei Einführung einer sparbereinigten Einkommenssteuer bereits existiert, in der sparbereinigten Einkommenssteuer zu berücksichtigen ist, und dass bei Austritt aus der Steuerpflicht aufgrund des Steueraufschubs in früheren Jahren erhebliche Steuerbeträge fällig werden können, für die Stundungsmöglichkeiten und Siche-

rumsmassnahmen gewünscht oder erforderlich sein können.

vorliegenden Arbeit aufzubauen und ebenso wertvolle theoretische Grundlagenarbeit zu liefern.

4 Würdigung

Die Sparbereinigung ist ein Postulat, welches lange überwiegend von Ökonomen vertreten wurde. Der Verfasser trägt diesem Aspekt auch bei seinen verfassungsrechtlichen Überlegungen profund Rechnung, indem er die volkswirtschaftlichen Überlegungen zur allokativ optimalen Besteuerung in den verfassungsrechtlichen Kontext stellt und den Grundsatz der allokativ optimalen Besteuerung herausarbeitet. Sodann hat es der Verfasser unternommen, die zu diesem Themenkreis 2004 in Deutschland erschienene, hervorragende Dissertation von Christian Dorenkamp zu verarbeiten und dem schweizerischen Leser zugänglich zu machen.

Die vorliegende Schrift leistet zudem auch einen wertvollen Beitrag zu Fragen der Konkretisierung des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, so auch etwa zu der im schweizerischen Einkommenssteuerrecht verankerten Steuerprogression.

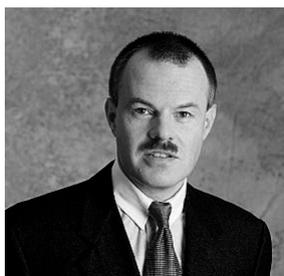
Es ist das Verdienst der vorliegenden Schrift, das verfassungsrechtliche Fundament für eine Diskussion über die Modifikation der Einkommensbesteuerung geliefert zu haben. Zudem zeigt der Verfasser, ausgehend vom heutigen Wortlaut des DBG, anhand eines konkreten Änderungsvorschlags im Schlussteil auf, dass die Einkommensbesteuerung weitgehend konsumorientiert ausgestaltet werden könnte, ohne dass es einer grundsätzlichen Abkehr vom heutigen Einkommenssteuersystem bedürfte. Dass es der Schrift gelingen wird, die in Deutschland seit längerem geführte Diskussion über eine Konsumorientierung der Einkommensbesteuerung auch in der Schweiz zu intensivieren, ist zu hoffen. Jedenfalls liefert die Dissertation wertvolle Denkanstösse für eine der zwei Arten der Konsumorientierung. Nach Meinung der Schreibenden werden, entgegen der Auffassung des Verfassers, in einer Grundsatzdiskussion jedoch zunächst beide Arten der Konsumorientierung vertieft zu diskutieren und deren Vorzüge und Schwächen einander gegenüberzustellen sein.

Dass ein Einkommensbesteuerungskonzept nicht bloss den internrechtlichen Vorgaben standhalten muss, sondern auch in den Kontext der internationalen Besteuerungsparameter der Doppelbesteuerungsabkommen zu setzen und daran zu messen ist, deutet der Verfasser im dritten Teil seiner Schrift an. Es wird Aufgabe weiterer wissenschaftlicher Arbeiten sein, diesbezüglich auf der

Rechtsgleichheit und degressive Steuertarife

Zur Frage der Vereinbarkeit mit dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit

Dr. iur. Markus F. Huber/Lic. iur. Petra Klaus



Markus F. Huber, Dr. iur.,
Erlenbach



Petra Klaus, lic. iur.,
Rechtsanwältin, Volketswil

Inhalt

- 1 **Aktuelle Situation**
 - 2 **Volkswirtschaftliches Anliegen – juristische Problematik**
 - 3 **Verfassungs- und steuerrechtliche Überlegungen**
 - 3.1 **Bundesstaatliche Kompetenzordnung und Tariffreiheit**
 - 3.2 **Rechtsgleichheit im Steuerrecht**
 - 3.2.1 **Wirtschaftliche Leistungsfähigkeit**
 - 3.2.1.1 Subjektbezogener Gehalt
 - 3.2.1.2 Horizontaler Gehalt
 - 3.2.1.3 Vertikaler Gehalt
 - 3.2.2 **Steuerliche Leistungsfähigkeit**
 - 3.2.2.1 Progressive Ausgestaltung der Steuer
 - 3.2.2.1.1 Literatur
 - 3.2.2.1.2 Rechtsprechung
 - 3.2.2.2 Konsequente Anwendung des Leistungsfähigkeitsprinzips
 - 3.2.3 Zulässige Besteuerungsmethode
 - 3.3 **Ausserfiskalische Zielsetzungen**
 - 4 **Schlussbetrachtung**
- Literatur**
- Rechtsquellen**
- Materialien**

1 Aktuelle Situation

Im Dezember 2005 haben die Stimmberechtigten des Kantons Obwalden eine Revision des Steuergesetzes gutgeheissen. Dieser Urnengang hat grosses Interesse geweckt und degressive Steuertarife zum aktuellen und umstrittenen Thema werden lassen. Bei den Bestimmungen, die das grosse Medienecho ausgelöst haben, handelt es sich um den Steuertarif für Einkommen und Vermögen natürlicher Personen, dessen teils progressiver und teils proportionaler Verlauf zu einem teils progressiven und teils degressiven umgestaltet wurde¹. Ein degressiver Steuertarif für hohe Einkommen bzw. Vermögen bedeutet für die Schweiz ein Novum. Dabei hat es sich bei Obwalden um den zweiten Gesetzgeber gehandelt, der einen degressiven Tarifverlauf eingeführt hat. Zuvor wurde eine solche Revision im Jahr 2003 im Kanton Schaffhausen gutgeheissen². Im Mai 2006 folgte der Kanton Appenzell Ausserrhoden den beiden Vorreitern³. Diese Gesetzesrevision trat jedoch nie in Kraft, da das Bundesgericht die Änderungsvorlage wegen Verstosses gegen den Grundsatz der Einheit der Materie für ungültig erklärte⁴. Im Kanton Appenzell Ausserrhoden wurde im Anschluss daran das Vorhaben, einen degressiven Steuertarif einzuführen, aufgegeben.

1 StG OW, insbes. Art. 38 Abs. 1 gemäss Nachtrag vom 14.10.2005.

2 StG SH, Art. 38 Abs. 1 gemäss Fassung vom 5.9.2005.

3 Gesetz des Kantons Appenzell Ausserrhoden über die Verwendung der ausserordentlichen Nationalbankgewinne gemäss Lesung des Kantonsrats vom 20.3.2006, mit Änderung insbes. von Art. 39 Abs. 1 StG AR (ABI 2006, 257 ff.).

4 BGer 1P.223/2006, 12.9.2006.

In allen drei Kantonen wurde die neue, degressive Tarifgestaltung damit begründet, dass dies die Standortattraktivität erhöhe und damit die Wirtschaft stimuliere. Geändert wurde im Kanton Schaffhausen insbes. der Einkommenssteuertarif, der nun zuerst progressiv und ab einem Einkommen von Fr. 500 000 degressiv verläuft. Bei der Vermögenssteuer wechselt der Tarif bei Vermögen von über Fr. 1 Mio. von einer progressiven zu einer degressiven Ausgestaltung. Gemäss dem Steuergesetz des Kantons Obwalden ist die Grenze bei einem Einkommen von Fr. 300 000 angesetzt, und das Vermögen unterliegt bis Fr. 5 Mio. einem höheren proportionalen Satz und ab dieser Vermögensgrenze einem tieferen proportionalen Satz. In der Vorlage des Steuergesetzes von Appenzell Ausserrhoden wurde ein dreistufiges Modell angewandt. Die degressive Wirkung sollte erst ab einem Einkommen von mehr als Fr. 1,5 Mio. einsetzen. Bis zu einem Einkommen von Fr. 400 000 für Verheiratete war der geplante Tarif progressiv ausgestaltet, wechselte dann zu einem proportionalen Verlauf, um schliesslich ab der erwähnten Grenze von Fr. 1,5 Mio. degressiv zu verlaufen. Beim Vermögen setzte die degressive Ausgestaltung bei Fr. 50 Mio. ein.

Diese Neuerungen der Tarifgestaltung haben erstmals die Frage aufgeworfen, ob ein degressiver Tarif mit den Besteuerungsgrundsätzen in der Bundesverfassung sowie mit den in den meisten kantonalen Verfassungen festgehaltenen Grundsätzen zur Steuerbelastung vereinbar sei. Mangels bisheriger Erfahrungen und Rechtsprechung zum Thema der Degression herrscht zurzeit Unsicherheit. Im Vorfeld zur Steuergesetzrevision im Kanton Schaffhausen wurde die Frage der Verfassungsmässigkeit eines degressiven Tarifs in einem Gutachten⁵ untersucht. Nachdem nun auch Obwalden einen degressiven Tarif eingeführt hat, Appenzell Ausserrhoden mit der für unzulässig erklärten Vorlage auf dem Weg dazu war, beleuchteten in Zeitungsberichten insbes. Ökonomen⁶ die wirtschaftlichen bzw. volkswirtschaftlichen Aspekte dieses Tarifverlaufs. In den juristischen Betrachtungen des Themas gehen die Meinungen auseinander⁷.

5 Eine überarbeitete Fassung des Gutachtens von HINNY, Fragen zum Steuertarifverlauf bei der Einkommens- und Vermögenssteuer, findet sich in FStR 2006, 61 ff.

6 BORNER, Obwaldner Stimulus für den Fiskalwettbewerb. Zu Unrecht verteuerte degressive Einkommenssteuer; BLANKART, Demokratie auf der Anklagebank. Schwache Argumente gegen die Steuerreform Obwaldens.

7 Vgl. dazu CAGIANUT/CAVELTI, Degressive Steuersätze; BENZ, Verfassungsmässige Aspekte degressiver Einkommens- und Vermögenssteuertarife; REICH, Verfassungsrechtliche Beurteilung der partiellen Steuerdegression am Beispiel des Einkommens- und Vermögenssteuertarifs des Kantons Obwalden, 689; LOCHER, Degressive Tarife bei den direkten Steuern natürlicher Personen, 117 ff.; RICHNER, Degressive Einkommenssteuertarife in verfassungsrechtlicher Sicht, 184 ff.

2 Volkswirtschaftliches Anliegen – juristische Problematik

Die durch die Gesetzesnovellen in den Kantonen Schaffhausen und Obwalden herbeigeführte und in Appenzell Ausserrhoden ursprünglich beabsichtigte Steuerentlastung der hohen Einkommen und Vermögen soll langfristig durch höhere Einnahmen kompensiert werden, da entsprechende Steuerzahler diese Kantone als Domizil wählen respektive davon absehen, in steuergünstigere Kantone zu ziehen. Aus volkswirtschaftlicher Sicht sind solche Überlegungen zweifellos nachvollziehbar. Eine Senkung der Gesamtsteuerbelastung ist grundsätzlich sehr zu begrüssen und wird auch von den Autoren dieses Beitrags klar als erstrebenswert erachtet. Es steht auch ausser Zweifel, dass eine tiefere Gesamtsteuerbelastung wesentlich zur Attraktivität eines Standortes beiträgt und in dieser Beziehung Konkurrenz unter den Kantonen volkswirtschaftlich sinnvoll ist.

Im Zentrum dieses Beitrags steht indessen die Frage, wie der Gesetzgeber eine Senkung der Steuerbelastung im Rahmen der Normenhierarchie implementieren kann. Aufgrund juristischer Überlegungen soll somit geprüft werden, ob gestützt auf die bestehenden verfassungsmässigen Normen und Prinzipien ein degressiver Steuertarif mit dem Prinzip der Rechtsgleichheit vereinbar und somit zulässig sei.

3 Verfassungs- und steuerrechtliche Überlegungen

Aus der Verfassung lassen sich verschiedene Prinzipien ableiten, die bei der Steuererhebung⁸ zu beachten sind. Neben der Kompetenznorm in Art. 3 BV und dem Grundrechtskatalog in Art. 7 - 36 BV – mit allgemeiner Bedeutung auch im Steuerrecht – sind insbes. das Gleichbehandlungsgebot in Art. 8 BV und das Willkürverbot in Art. 9 BV sowie die Steuererhebungsprinzipien in Art. 127 Abs. 2 BV wesentlich. Im Folgenden wird auf die Kompetenznorm und die Besteuerungsgrundsätze näher eingegangen.

3.1 Bundesstaatliche Kompetenzordnung und Tariffreiheit

Die in Art. 3 BV garantierte Souveränität der Kantone erstreckt sich iVm Art. 129 Abs. 2 BV auch auf die Ein-

8 REICH, Verfassungsrechtliche Beurteilung der partiellen Steuerdegression am Beispiel des Einkommens- und Vermögenssteuertarifs des Kantons Obwalden, 694 f.; DERS., Die wirtschaftliche Doppelbelastung der Kapitalgesellschaften und ihrer Anteilhaber, 26 f. mwH.

kommens- und Vermögenssteuern der Kantone, insoweit durch die Steuerharmonisierung keine Vereinheitlichung vorgenommen wurde. Unbestritten steht es den Gesetzgebern in den einzelnen Kantonen weitgehend frei, wie sie die Tarife und Steuersätze ausgestalten⁹. Wie Cagianut/Cavelti¹⁰ deutlich festhalten, liegt kein Verstoss gegen Bundesrecht vor, wenn die Kantone von ihrer Tarifautonomie Gebrauch machen. Hingegen findet diese kantonale Autonomie ihre Grenze darin, dass die Normen nicht im Widerspruch zu den anderen verfassungsmässigen Rechten, insbes. der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, stehen dürfen.

3.2 Rechtsgleichheit im Steuerrecht

3.2.1 Wirtschaftliche Leistungsfähigkeit

Gestützt auf das Gleichheitsgebot von Art. 4 Abs. 1 aBV bzw. Art. 8 BV gebietet die Rechtsgleichheit in ihrer formalen Ausprägung eine rechtliche Gleichbehandlung. Erweitert man den Grundsatz um ein materielles Element, so wird auch eine gleichmässige und gerechte Behandlung gefordert. Das Bundesgericht anerkennt das Gleichheitsgebot seit jeher als materielles Gerechtigkeitsgebot und bedient sich der tautologischen Formel, dass «Gleiches nach Massgabe seiner Gleichheit gleich und Ungleiches nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich zu behandeln» sei.¹¹ Das Problem bei der Gleichbehandlung liegt darin, die Merkmale zu bestimmen, nach denen Gleiches von Ungleichem zu trennen ist. Es sind mit anderen Worten Unterschiede zu bewerten, d. h. als erheblich bzw. als unerheblich einzustufen. Die Konkretisierung der Merkmale und damit des Gleichheitsgebots muss gestützt auf die anerkannten Grundprinzipien der Rechts- und Staatsordnung erfolgen¹². Diese Grundprinzipien sind jedoch nicht starr, sondern unterliegen einem steten Wandel. Damit unterliegt auch das Gleichheitsgebot stets den sich wandelnden Rechtsanschauungen der Gerechtigkeit.

In Fortbildung des Gleichheitssatzes hat das Bundesgericht im Laufe der Zeit die Grundsätze der Steuererhebung entwickelt und auch konkretisiert. Die Rechtsgleichheit im Steuerrecht umfasst heute anerkanntermassen den Grundsatz der Allgemeinheit der Steuer, der Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähig-

keit. In Art. 127 Abs. 2 BV¹³ werden diese Steuererhebungsprinzipien nun ausdrücklich in der Bundesverfassung festgehalten und finden sich in gleicher oder ähnlicher Form in den meisten kantonalen Verfassungen. Auf diese Grundsätze ist nun einzeln einzugehen, wobei vorab zu bemerken ist, dass der Inhalt und die Abgrenzung der nachfolgenden Steuererhebungsprinzipien in der Lehre grundsätzlich umstritten sind und auch in der Rechtsprechung nicht einheitlich angewandt werden¹⁴. Dies erstaunt nicht, sind die Grenzen doch fließend. Weitgehend anerkannt wird immerhin die zentrale Bedeutung unter den Besteuerungsgrundsätzen, die dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zukommt; er wird als wesentlicher Bestandteil der Steuergerechtigkeit gewertet¹⁵. Mit einem logischen Ansatz können unseres Erachtens aus diesem Besteuerungsgrundsatz drei Aussagen abgeleitet werden:

- Sämtliche Wirtschaftssubjekte, die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit aufweisen, müssen zur Besteuerung herangezogen werden (idR als Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung bezeichnet oder, wie hier, als subjektbezogener Gehalt des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit).
- Sämtliche Wirtschaftssubjekte, die die gleiche wirtschaftliche Leistungsfähigkeit aufweisen, müssen zur gleichen Besteuerung herangezogen werden (idR als Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung, horizontale Steuergerechtigkeit bezeichnet oder, wie hier, als horizontaler Gehalt des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit).
- Wirtschaftssubjekte, die eine ungleiche wirtschaftliche Leistungsfähigkeit haben, müssen zu einer ungleichen Besteuerung herangezogen werden (idR als Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit oder vertikale Steuergerechtigkeit bezeichnet oder, wie hier, als vertikaler Gehalt

9 CAGIANUT/CAVELTI, *Degressive Steuersätze*, 150 ff.; REICH, *Verfassungsrechtliche Beurteilung der partiellen Steuerdegression am Beispiel des Einkommens- und Vermögenssteuertarifs des Kantons Obwalden*, 693 mwH; DERS., *Vorbem. Art. 1 StHG N 1 f. und N 30*.

10 CAGIANUT/CAVELTI, *Degressive Steuersätze*, 152.

11 HUBER, *Rechtsgleichheit und Progression*, 86 mwH.

12 HUBER, *Rechtsgleichheit und Progression*, 87 mwH.

13 VALLENDER/WIEDERKEHR, *Art. 127 BV*, und REICH, *Verfassungsrechtliche Beurteilung der partiellen Steuerdegression am Beispiel des Einkommens- und Vermögenssteuertarifs des Kantons Obwalden*, 694 f. mwH.

14 Vgl. HINNY, *Fragen zum Steuertarifverlauf bei der Einkommens- und Vermögenssteuer*, 67 mwH; HUBER, *Rechtsgleichheit und Progression*, 104; LOCHER, *Degressive Tarife bei den direkten Steuern natürlicher Personen*, 120; REICH, *Verfassungsrechtliche Beurteilung der partiellen Steuerdegression am Beispiel des Einkommens- und Vermögenssteuertarifs des Kantons Obwalden*, 698 ff. mwH; DERS., *Von der normativen Leistungsfähigkeit der verfassungsrechtlichen Steuererhebungsprinzipien*, 99 ff. mwH; DERS., *Allgemeinheit der Steuer und Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit*, 171.

15 RICHNER, *Degressive Einkommenssteuertarife in verfassungsrechtlicher Sicht*, 198 f. mwH, insbes. Fn 73.

des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit).

Der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verkörpert damit den materiellen Gehalt des Gleichheitsgrundsatzes im Steuerrecht.

3.2.1.1 Subjektbezogener Gehalt

Aus dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit folgt, dass alle Personen und Personengruppen nach derselben gesetzlichen Ordnung steuerlich zu erfassen sind. Eine Ausnahme einzelner Personen oder Gruppen von der Besteuerung, die sich sachlich nicht rechtfertigen lässt, erweist sich somit als nicht statthaft. Der Finanzaufwand des Gemeinwesens für die allgemeinen öffentlichen Aufgaben soll grundsätzlich von der Gesamtheit der Bürger getragen werden¹⁶. Damit entspricht der Grundsatz einer eher formalen Gleichbehandlung¹⁷. Insbesondere beinhaltet der Grundsatz den Gedanken, dass ungerechtfertigte Steuerprivilegien mit dem Gleichheitsgebot nicht zu vereinbaren sind. Ferner wird aus diesem Grundsatz auch abgeleitet, dass ein daraus fliessendes Diskriminierungsverbot es verbiete, einer kleinen Gruppe von Steuerpflichtigen im Verhältnis zu ihrer Leistungsfähigkeit grössere Lasten aufzuerlegen als den übrigen Pflichtigen¹⁸.

3.2.1.2 Horizontaler Gehalt

Aus dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit folgt zudem, dass Personen, die sich in gleichen Verhältnissen befinden, in derselben Weise mit Steuern zu belasten sind. Die staatlichen Lasten sind in derselben Weise auf Personen in gleichen Verhältnissen zu verteilen¹⁹. Aus dem horizontalen Gehalt kann umgekehrt abgeleitet werden, welche Sachverhalte ungleich zu behandeln sind. Ziel muss es sein – so auch die Rechtsprechung des Bundesgerichts²⁰ –, wesentlichen Ungleichheiten in den tatsächlichen Verhältnissen mit entsprechend unterschiedlicher Steuerbelastung

Rechnung zu tragen. Zur Konkretisierung des horizontalen Gehaltes des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit bedarf es somit der Vergleichbarkeit der Sachverhalte; doch ist diese beschränkt. Dennoch ist am ehesten ein Vergleich in horizontaler Richtung möglich, also zwischen Steuerpflichtigen derselben Einkommensklasse²¹.

3.2.1.3 Vertikaler Gehalt

Die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zielt gemäss Lehre und Rechtsprechung auf eine objektive, gleichmässige Belastung der Steuerpflichtigen nach Massgabe der ihnen zur Verfügung stehenden Mittel ab. Gefordert wird eine relative Gleichbehandlung. Die Vergleichbarkeit in vertikaler Richtung, d. h. zwischen Personen in bescheidenen und solchen in guten und besten finanziellen Verhältnissen, ist jedoch gering. Im wirtschaftlichen Liberalismus hiess gleichmässige Besteuerung Proportionalität. Der Gedanke der progressiven Ausgestaltung der Steuerbelastung entwickelte sich erst später, im Zusammenhang mit der finanzwissenschaftlichen *Opfertheorie*²². In der Finanzwissenschaft wird der Begriff der Leistungsfähigkeit mit der Vorstellung der Opfergleichheit verbunden. Ausgehend von der Opfertheorie²³ – der das Bundesgericht folgt²⁴ – soll jeder Steuerpflichtige vom Beitrag an die Allgemeinheit gleich stark betroffen werden und somit im Rahmen seiner Fähigkeiten beitragen müssen. Die Fähigkeit, einen Beitrag zu leisten, nimmt mit steigendem Einkommen zu²⁵. Abgestellt wird auf die Unterschiede in vertikaler Richtung, angefangen beim Existenzminimum²⁶, bei welchem die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit mit null angegeben wird. Nach der hier vertretenen Ansicht bildet der Gedanke der grenznutzenorientierten Opfer-

16 BGE 114 Ia 221, 224 E 2c; SENN, Die verfassungsrechtliche Verankerung von anerkannten Besteuerungsgrundsätzen, 141 ff. mwH.

17 HUBER, Rechtsgleichheit und Progression, 103 ff. mwH.

18 BGE 99 Ia 638, 653; vgl. auch REICH, Verfassungsrechtliche Beurteilung der partiellen Steuerdegression am Beispiel des Einkommens- und Vermögenssteuertarifs des Kantons Obwalden, 699, und DERS., Allgemeinheit der Steuer und Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, 173.

19 HUBER, Rechtsgleichheit und Progression, 113 ff. mwH; kritisch dazu REICH, Verfassungsrechtliche Beurteilung der partiellen Steuerdegression am Beispiel des Einkommens- und Vermögenssteuertarifs des Kantons Obwalden, 700; vgl. auch LOCHER, Degressive Tarife bei den direkten Steuern natürlicher Personen, 120, und RICHNER, Degressive Einkommenssteuertarife in verfassungsrechtlicher Sicht, 204.

20 BGE 114 Ia 221, 224 E 2c.

21 BGE 120 Ia 329, 333 mwH.

22 REICH, Verfassungsrechtliche Beurteilung der partiellen Steuerdegression am Beispiel des Einkommens- und Vermögenssteuertarifs des Kantons Obwalden, 699 und 706 mH; DERS., Allgemeinheit der Steuer und Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, 173; RICHNER, Degressive Einkommenssteuertarife in verfassungsrechtlicher Sicht, 209 ff., 225.

23 LOCHER, Degressive Tarife bei den direkten Steuern natürlicher Personen, 121 mH; REICH, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommenssteuerrecht, 9 mwH; DERS., Verfassungsrechtliche Beurteilung der partiellen Steuerdegression am Beispiel des Einkommens- und Vermögenssteuertarifs des Kantons Obwalden, 706 f.; RICHNER, Degressive Einkommenssteuertarife in verfassungsrechtlicher Sicht, 209.

24 BGE 99 Ia 638; BGE 114 Ia 221; BGE 120 Ia 329; BGE 122 I 101.

25 REICH, Verfassungsrechtliche Beurteilung der partiellen Steuerdegression am Beispiel des Einkommens- und Vermögenssteuertarifs des Kantons Obwalden, 706; RICHNER, Degressive Einkommenssteuertarife in verfassungsrechtlicher Sicht, 225 f.

26 BGE 122 I 101, 104, zum Existenzminimum.

theorie²⁷ den Ausgangspunkt für die relative Gleichbehandlung. Dies widerspiegelt sich in Aussagen wie: «Gleich soll nicht der Steuersatz, sondern die durch die Besteuerung hervorgerufene Belastung sein.»²⁸ Die bewirkten Einbussen durch die Besteuerung sollen für den Einzelnen verhältnismässig gleich schwer wiegen.

Im Basler Reichtumssteuerfall²⁹ hat das Bundesgericht ausführlich zum Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit Stellung genommen und sich mit Steuertariffragen befasst. Demnach verlangt der vertikale Gehalt des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, dass sich die Steuerbelastung nach den einem Steuerpflichtigen zur Befriedigung seiner Bedürfnisse zur Verfügung stehenden Wirtschaftsgütern und nach seinen persönlichen Verhältnissen richtet. Es ist Rücksicht zu nehmen auf wesentlich verschiedene Verhältnisse, die auch zu einer unterschiedlichen Steuerbelastung führen müssen. Daraus ergibt sich die grundsätzliche Zulässigkeit einer progressiven Besteuerung³⁰. Ferner hat sich der Verfassungsrichter bei der Überprüfung des Tarifs grosse Zurückhaltung aufzuerlegen. Der im zitierten Entscheid in Frage stehende Verlauf der Progression sei von politischen Wertungen abhängig und daher nur darauf zu überprüfen, ob sich die getroffene Ordnung auf ernsthafte sachliche Gründe stütze und den Grundsätzen der Allgemeinheit, der Gleichmässigkeit und der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit entspreche. Letztlich sei die Frage zu entscheiden, so das Bundesgericht, ob ein Gesetz gerecht sei. Der relative Begriff der Gerechtigkeit verändere sich jedoch mit den politischen, sozialen und wirtschaftlichen Verhältnissen. Aus dem Gleichheitssatz lässt sich gemäss Bundesgericht demnach nicht ableiten, wie steil und bis zu welchem Höchstsatz ein progressiver Tarif ansteigen soll³¹.

Auch aus den Materialien zur (nachgeführten) Bundesverfassung von 1999, welche die Besteuerungsgrundsätze und damit auch die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit in Art. 127 Abs. 2 BV ausdrücklich nennt, ist nichts zur Klärung des Begriffs zu erfahren. Der erwähnte zweite Absatz wurde erst im Verlauf der parlamentarischen Beratungen in die Verfassung aufgenommen. Die systematische Stellung des Absatzes, welcher ein durch die Rechtsprechung entwickeltes verfassungsmässiges Indi-

vidualrecht zum Schutz vor ungerechter Besteuerung beinhaltet, im Kapitel Finanzordnung wird denn auch als un schön bezeichnet³².

Für die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit bedarf es eines Vergleichskriteriums, ohne welches die Gleichbehandlung insbes. im vertikalen Sinn nicht überprüft werden kann. Gesucht ist eine taugliche Vergleichsgrundlage für die gerechte Wertung der Verhältnisse und damit einhergehend für die sachgerechte Festsetzung der Leistungsfähigkeit. Die herrschende Lehre geht davon aus, dass man in die Betrachtung der Leistungsfähigkeit die gesamte steuerliche Belastung einbeziehen müsse³³. Auf die Frage, was in die Bemessungsgrundlage einzuschliessen sei, soll hier jedoch nicht eingegangen werden³⁴. Vielmehr beschränken sich die Ausführungen auf den Tarifverlauf.

3.2.2 Steuerliche Leistungsfähigkeit

Die Einkommens- und Vermögenssteuern in Bund, Kantonen und Gemeinden sind nicht nur wichtige Einnahmequellen für die Gemeinwesen, sondern auch die Steuern mit der höchsten individuellen Belastungswirkung³⁵. Für sie ist das Leistungsfähigkeitsprinzip daher von grösster Bedeutung. Dieses Prinzip enthält ein objektives und ein subjektives Element. Das objektive Element wurde mit der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit bereits angeführt. Die steuerliche Leistungsfähigkeit beinhaltet nach der hier vertretenen Auffassung³⁶ die subjektive, individuell-persönliche Leistungsfähigkeit. Die dem Steuerpflichtigen zur Verfügung stehenden finanziellen Mittel können gemäss wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit zur Besteuerung herangezogen werden. Die subjektive Komponente schliesst hingegen in die Betrachtung ein, dass gewisse mindernde Faktoren, also Ausgaben und Bedürfnisse, welche finanzielle Mittel binden, je nach Person unterschiedlich sind. Wie bei der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist es auch für die steuerliche Leistungsfähigkeit klar, dass das Existenzminimum die unterste

27 RICHNER, Degressive Einkommenssteuertarife in verfassungsrechtlicher Sicht, 225.

28 Vgl. etwa SENN, Die verfassungsrechtliche Verankerung von anerkannten Besteuerungsgrundsätzen, 151 mwH.

29 BGE 99 Ia 638.

30 BGE 99 Ia 638, 652 f.

31 BGE 110 Ia 7, 14 f.; BGE 120 Ia 329, 333; vgl. auch HINNY, Fragen zum Steuertarifverlauf bei der Einkommens- und Vermögenssteuer, 72.

32 REICH, Verfassungsrechtliche Beurteilung der partiellen Steuerdegression am Beispiel des Einkommens- und Vermögenssteuertarifs des Kantons Obwalden, 698 mwH; DERS., Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommenssteuerrecht, 17; SENN, Die verfassungsrechtliche Verankerung von anerkannten Besteuerungsgrundsätzen, 150 mwH.

33 REICH, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommenssteuerrecht, 11 f. mwH; HUBER, Rechtsgleichheit und Progression, 130; SENN, Die verfassungsrechtliche Verankerung von anerkannten Besteuerungsgrundsätzen, 160.

34 Vgl. dazu die zahlreichen Hinweise bei HUBER, Rechtsgleichheit und Progression, 130 f., und bei SENN, Die verfassungsrechtliche Verankerung von anerkannten Besteuerungsgrundsätzen, 160.

35 REICH, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommenssteuerrecht, 11.

36 HUBER, Rechtsgleichheit und Progression, 134 f.

Grenze der Leistungsfähigkeit bildet; dort ist sie null. Ausgehend von der Überlegung der grenznutzenorientierten Opfertheorie nimmt mit zunehmendem Einkommen die Leistungsfähigkeit zu. Während, wie erwähnt, im Bereich des Existenzminimums die steuerliche Leistungsfähigkeit genau gemessen werden kann, nimmt die Messbarkeit mit zunehmendem Einkommen ab. Die steuerliche Leistungsfähigkeit bewegt sich dann ebenfalls in einem Bereich der Unschärfe. Es kann nicht mehr präzise festgestellt werden, welcher Anteil der finanziellen Mittel für individuelle Bedürfnisse verwendet werden und somit welcher Teil zur Entgeltung von Lasten herangezogen werden kann.

In der Gesetzgebung sind der Individualisierung enge Grenzen gesetzt. Eine Schematisierung muss Platz greifen, und das allgemeine und abstrakte Gesetz muss dem Grundsatz der Praktikabilität genügen. Eine Schranke der Vereinfachung bildet jedoch der Grundsatz der Rechtsgleichheit. Dem Gleichheitsgebot im Steuerrecht könnte auf den ersten Blick auch ein proportionaler Tarif entsprechen³⁷. Dem steht jedoch entgegen, dass nach herrschender Auffassung die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen im Verhältnis zu seinen wirtschaftlichen Gütern überproportional zunimmt³⁸. Gestützt auf dieses Ergebnis wurde bisher davon ausgegangen, dass ein progressiver Tarif der überproportional anwachsenden Leistungsfähigkeit am ehesten gerecht wird. Dies wird auch durch die Aussage von Hinny³⁹ unterstützt, wonach ein degressiver Tarif zunehmend vom Leistungsprinzip abweicht und ein proportionaler Verlauf weniger problematisch sei.

3.2.2.1 Progressive Ausgestaltung der Steuer

Die herrschende Lehre leitet aus dem Gleichheitsgebot bzw. dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit eine progressive Tarifgestaltung ab⁴⁰. Die Angemessenheit einer progressiven Ausgestaltung der Einkommens- und Vermögenssteuern wurde mit verschiedenen Theorien zu beweisen versucht⁴¹. Dabei ist unseres Erachtens aufgrund der grenznutzenorientierten Opfertheorie anerkannt, dass derjenige, der ein höheres Einkommen erzielt, auch mehr an die staatlichen Lasten beitragen kann, ohne seine Existenz-

grundlage zu gefährden. Es wird als allgemein richtig betrachtet, dass die individuelle Leistungsfähigkeit mit steigender Höhe des Einkommens nicht gleichmässig, sondern überproportional anwächst. Damit wird implizit anerkannt, dass eine progressive Ausgestaltung zulässig sei. Es kann daraus jedoch nicht abgeleitet werden, wie die Belastung zu verlaufen hat.

3.2.2.1.1 Literatur

Aufgrund der durch Hinny⁴² zusammengestellten Schweizer und ausländischen Literatur kann festgehalten werden, dass eine Mehrheit der Autoren davon ausgeht, dass die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit einen progressiven Steuertarif für Einkommens- und Vermögenssteuern verlangt. Verwiesen wird dabei auf die Berücksichtigung der Gesamtsteuerlast. Die indirekten Steuern, welche bei allen Pflichtigen in absolut gleicher Höhe, also zum gleichen Satz, erhoben werden, belasten wirtschaftlich schlechter gestellte Steuerpflichtige verhältnismässig mehr als besser gestellte. Daher soll die Kompensation⁴³ der insgesamt degressiv wirkenden Abgaben mit einem progressiv verlaufenden Tarif für die Einkommenssteuer herbeigeführt werden. Zusätzlich führt das Postulat, dass die Einkommen und Vermögen umzuverteilen seien, im Ansatz zu einem Progressionsverlauf, der gegenüber dem vom Leistungsprinzip geforderten noch gesteigert ist⁴⁴. Diese ausserfiskalische Zielsetzung der Umverteilung ist als Verstoß gegen das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu werten. Soll es dennoch Anwendung finden können, müssen die Voraussetzungen für eine Einschränkung eines verfassungsmässigen Rechts – Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit – erfüllt sein.⁴⁵

Besonders in jüngster Zeit mehren sich die Stimmen, welche einen progressiven Tarifverlauf nicht mehr als zwingend erachten⁴⁶. Die Befürworter der Flat Tax weisen darauf hin, dass der subjektiven Leistungsfähigkeit mit Sozialabzügen oder Steuerfreibeträgen Rechnung

37 REICH, Das Leistungsprinzip im Einkommenssteuerrecht, 14.

38 REICH, Das Leistungsprinzip im Einkommenssteuerrecht, 15 mwH.

39 HINNY, Fragen zum Steuertarifverlauf bei der Einkommens- und Vermögenssteuer, 66.

40 Vgl. etwa LOCHER, Degressive Tarife bei den direkten Steuern natürlicher Personen, 121 mwH, und RICHNER, Degressive Einkommenssteuertarife in verfassungsrechtlicher Sicht, 218 mwH.

41 HUBER, Rechtsgleichheit und Progression, 146 mwH.

42 HINNY, Fragen zum Steuertarifverlauf bei der Einkommens- und Vermögenssteuer, 69 mwH; ebenso SENN, Die verfassungsrechtliche Verankerung von anerkannten Besteuerungsgrundsätzen, 180 mwH.

43 RICHNER, Flat Tax – Was würde das für die Schweiz bedeuten?, 617; KLETT, Der Gleichheitssatz im Steuerrecht, 140 mwH.

44 REICH, Das Leistungsprinzip im Einkommenssteuerrecht, 25.

45 Dazu Abschn. 3.3 – Ausserfiskalische Zielsetzungen.

46 HINNY, Fragen zum Steuertarifverlauf bei der Einkommens- und Vermögenssteuer, 61 ff.; REICH, Verfassungsrechtliche Beurteilung der partiellen Steuerdegression am Beispiel des Einkommens- und Vermögenssteuertarifs des Kantons Obwalden, 689; zur Flat Tax: MATTEOTTI, Gerechtigkeitsüberlegungen zur Flat Tax, 673 ff.; RICHNER, Flat Tax – Was würde das für die Schweiz bedeuten?, 593.

getragen werde und die Progression heute die mittleren Einkommensklassen am stärksten treffe, da die Tarife nach einem progressiven Teil in den höchsten Bereichen meist proportional verlaufen. Die Befürworter des degressiven Tarifs berufen sich auf die Zurückhaltung des Verfassungsrichters bei der Überprüfung von Steuertarifen bzw. die fehlenden klaren Vorgaben zum Tarifverlauf und leiten daraus ab, dass der Gesetzgeber mit Rücksicht auf den Zeitgeist auch ausserfiskalische Überlegungen in die Tarifgestaltung einfließen lassen dürfe. Dabei ist jedoch zu berücksichtigen, dass aufgrund der Sozialabzüge respektive der Steuerfreibeträge die Belastungskurve trotz proportionalem Tarif progressiv verläuft.

Worin sich die herkömmliche Auffassung zur Progression und Flat Tax treffen und beide von jener zum degressiven Tarifverlauf abweichen, ist die Forderung, dass der Tarifverlauf gleichmässig zu sein habe⁴⁷ und keine Sprünge oder Knicke enthalten dürfe⁴⁸.

3.2.2.1.2 Rechtsprechung

Die Rechtsprechung hatte sich bisher stets nur mit Fragen des progressiven Tarifverlaufs zu befassen, noch nie jedoch mit einem degressiven Verlauf. Das Bundesgericht betonte in seiner Rechtsprechung wiederholt den grossen Spielraum der kantonalen Gesetzgeber und übte in seiner Überprüfung der Verfassungsmässigkeit von Tarifverläufen grösste Zurückhaltung. Im Basler Reichtumssteuerfall⁴⁹ bezeichnete es die progressive Ausgestaltung des Tarifs ausdrücklich als zulässig, wollte sich jedoch darüber hinaus nicht weiter festlegen und wies auf die notwendigen politischen Wertungen insbes. beim Progressionsansatz hin. In einem anderen Fall führte es aus, dass sich nicht ziffernmässig genau bestimmen lasse, um wie viel sich die Steuer erhöhen müsse, wenn das Einkommen um einen bestimmten Betrag steige⁵⁰. Das Gericht habe nur zu prüfen, ob sich die fragliche Ordnung auf ernsthafte sachliche Gründe stützen lasse oder nicht. Diese Zurückhaltung hat das Bundesgericht seither bestätigt⁵¹.

3.2.2.2 Konsequente Anwendung des Leistungsfähigkeitsprinzips

Nach dem bisher Ausgeführten zur überproportional ansteigenden Leistungsfähigkeit bei höheren Einkommen ergeben sich aus der konsequenten Anwendung des Leistungsfähigkeitsprinzips Grenzen der Steuerbelastung. So

hat der Gesetzgeber den Massstab der Steuerbelastung über den Tarif so anzusetzen, dass zwischen dem steuerfreien Existenzminimum und der Höchstgrenze der konfiskatorischen Besteuerung von 100 % Marginalbelastung⁵² der steigenden Leistungsfähigkeit Rechnung getragen wird. Damit ist gestützt auf die konsequente Anwendung des Leistungsfähigkeitsprinzips ein stetig ansteigender Tarifverlauf gefordert⁵³. Es würde somit klar diesem Prinzip widersprechen, wenn Personen mit höherem Einkommen im Verhältnis weniger Steuern bezahlen sollen als solche mit tieferen Einkommen. Die degressive Tarifgestaltung, die mit der Attraktivitätssteigerung des Standorts über den Steuertarif gerechtfertigt wird, ist somit grundsätzlich als Verstoß gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu sehen.

3.2.3 Zulässige Besteuerungsmethode

Wie bereits erwähnt, auferlegt sich das Bundesgericht grösste Zurückhaltung bei der Prüfung gesetzlicher Regelungen der Progression. Hingegen hielt es wiederholt fest, dass sich die getroffene Ordnung auf sachliche Gründe stützen müsse und nicht den Grundsätzen der Allgemeinheit, der Gleichmässigkeit und der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit widersprechen dürfe⁵⁴. Angesichts der Tatsache, dass in der Lehre anerkannt wird, dass bei hohen Einkommen die Leistungsfähigkeit nicht proportional, sondern überproportional ansteigt, hat eine Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip dieser Erkenntnis zu folgen. Im Hinblick auf den Gleichheitssatz sind sich Lehre und Rechtsprechung einig, dass die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers in vertikaler Hinsicht, also zwischen Personen in unterschiedlichen finanziellen Verhältnissen, grösser ist als in horizontaler Richtung. Dennoch ist aus dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu folgern, dass in vertikaler Richtung die Belastung ansteigen muss. Verlangt werden muss überdies – auch gestützt auf die Rechtsprechung – ein stetiger Verlauf des Steuertarifs bzw. der Belastungskurve⁵⁵. Ein Sinken der relativen Belastung bei ansteigendem Einkommen muss angesichts der steigenden Leistungsfähigkeit bei ansteigendem Einkommen als diesem Prinzip widersprechend bezeichnet werden⁵⁶. Der erforderliche stetige Verlauf der Belastungskurve kann

47 KLETT, Der Gleichheitssatz im Steuerrecht, 140 mwH.

48 SENN, Die verfassungsrechtliche Verankerung von anerkannten Besteuerungsgrundsätzen, 182 mwH.

49 BGE 99 Ia 638, 653.

50 BGE 120 Ia 329, 333.

51 BGE 110 Ia 7, 14; BGE 120 Ia 329, 333; BGE 131 I 291.

52 HÖHN, Aspekte verfassungsmässiger Besteuerung, 224.

53 HUBER, Rechtsgleichheit und Progression, 165.

54 BGE 110 Ia 7, 14.

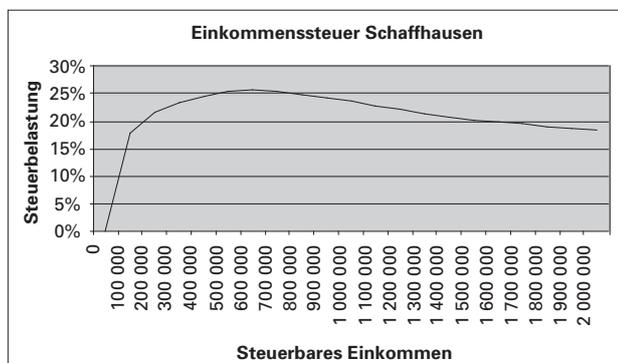
55 BGE 110 Ia 7, 15; KLETT, Der Gleichheitssatz im Steuerrecht, 140 mwH.

56 A. M. REICH, Verfassungsrechtliche Beurteilung der partiellen Steuerdegression am Beispiel des Einkommens- und Vermögenssteuertarifs des Kantons Obwalden, 732, wonach der Grenzsteuersatz aufgrund der Steuererhebungsprinzipien an-

entweder durch eine proportionale oder durch eine progressive Besteuerung erzielt werden. Aus der konsequenten Anwendung des wirtschaftlichen Leistungsfähigkeitsprinzips ist allerdings zu folgern, dass dem progressiven Verlauf der Vorzug zu geben ist. Wie ausgeführt, kann im Bereich des Existenzminimums die steuerliche Leistungsfähigkeit genau gemessen werden; sie beträgt null. Je weiter sich das Einkommen vom Existenzminimum entfernt, desto unschärfer wird die steuerliche Leistungsfähigkeit und desto schlechter kann sie gemessen werden. Somit ist der Tarif in diesem Bereich äusserst zurückhaltend progressiv auszugestalten.

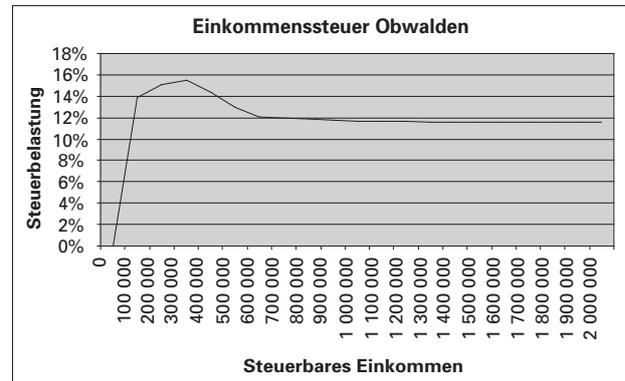
Betrachtet man den Einkommenssteuertarif der revidierten Steuergesetze der Kantone Schaffhausen und Obwalden sowie den Entwurf in Appenzell Ausserrhoden, so wird schnell deutlich, dass die Grenzsteuerbelastung ab einer gewissen Einkommenshöhe (SH: Fr. 500 000; OW: Fr. 300 000; AR: Fr. 1,5 Mio.) nicht mehr weiter ansteigt, sondern vielmehr sinkt. Der Grenzsteuersatz verläuft daher nicht stetig, sondern nimmt nach einer anfänglichen Zunahme wieder ab und knickt damit bildlich gesprochen ein. Verdeutlicht wird dies in den folgenden Abbildungen der Einkommenssteuerverläufe⁵⁷:

Abb. 1: Verlauf der Einkommenssteuerbelastung im Kanton Schaffhausen



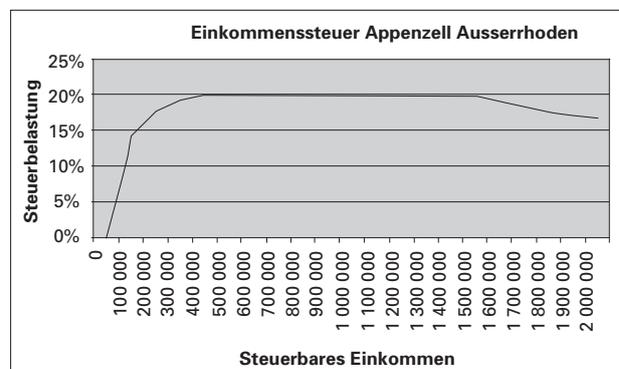
Berechnung auf Basis 2006 im Kantonshauptort Schaffhausen, natürliche Person, verheiratet, konfessionslos

Abb. 2: Verlauf der Einkommenssteuerbelastung im Kanton Obwalden



Berechnung auf Basis 2006 im Kantonshauptort Sarnen, natürliche Person, verheiratet, konfessionslos

Abb. 3: Verlauf der seinerzeit vorgesehenen Einkommenssteuerbelastung im Kanton Appenzell Ausserrhoden



Berechnung auf Basis 2006 im Kantonshauptort Herisau, natürliche Person, verheiratet, konfessionslos

In Übereinstimmung mit dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit beruhen die Belastungskurven auf einem mit zunehmendem Einkommen zunächst zunehmenden Grenzsteuersatz. Davon wird jedoch abgewichen, sobald ein gewisses Einkommen erreicht wird. Diese unterschiedliche Behandlung von hohen Einkommen vor und nach dem Knick im Tarifverlauf muss sachlich begründbar sein. Die in den Kantonen Schaffhausen, Obwalden und Appenzell Ausserrhoden angeführten Begründungen betreffen rein ausserfiskalische Motive.

3.3 Ausserfiskalische Zielsetzungen

In allen drei Kantonen, Schaffhausen, Obwalden und Appenzell Ausserrhoden, wurde mit der Änderung des Einkommenssteuertarifverlaufs bezweckt, die Standortattraktivität des Kantons zu fördern und damit indirekt Wirtschafts- bzw. Standortförderung zu betreiben⁵⁸. Dass

steigen müsse und nicht abnehmen dürfe, der Tarif jedoch dem demokratischen Kräftespiel überlassen bleibe.

57 Vgl. auch die Abbildungen zum Einkommens- und Vermögenssteuertarif des Kantons Obwalden bei BUCHER/KRIESI, Teilrevision des Steuergesetzes des Kantons Obwalden: Innovatives Konzept zur Steigerung der Standortattraktivität, 15 und 16, und bei RICHNER, Degressive Einkommenssteuertarife in verfassungsrechtlicher Sicht, 233 ff.

58 Vgl. zu Schaffhausen: HINNY, Fragen zum Steuertarifverlauf bei der Einkommens- und Vermögenssteuer, 77; zu Obwalden: BUCHER/KRIESI, Teilrevision des Steuergesetzes des Kantons Obwalden: Innovatives Konzept zur Steigerung der Standort-

damit den vorerwähnten Besteuerungsgrundsätzen und insbes. dem Grundsatz der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht gefolgt wird, ist in den Materialien zur Steuergesetzesrevision für alle drei Kantone ausdrücklich festgehalten⁵⁹. Will man jedoch vom Leistungsfähigkeitsprinzip abweichen, um andere Ziele zu verfolgen, bedarf es der genauen Prüfung, ob dies zulässig sei. Die dabei getroffenen Massnahmen zur Erreichung der verfolgten Ziele müssen sachlich einleuchtend und vernünftig sein. Nur wenn diese Anforderungen eingehalten werden, ist es zulässig, mit der Einkommenssteuer auch wirtschafts- oder sozialpolitische Ziele zu verfolgen⁶⁰.

Im ersten Schweizer Kanton mit degressivem Steuertarif für die Einkommens- und die Vermögenssteuer war vor der Gesetzesrevision, mit welcher die degressiven Tarife eingeführt wurden, zuerst die Anpassung der Kantonsverfassung notwendig. In der Schaffhauser Kantonsverfassung war bis zur Revision per 1.1.2003 neben dem Grundsatz, dass Steuerpflichtige nach den ihnen zur Verfügung stehenden Mitteln Staats- und Gemeindesteuern zu entrichten hätten, auch noch ausdrücklich die progressive Ausgestaltung der Kantons- und – allerdings nur als Kompetenz des Gesetzgebers – Gemeindesteuern festgehalten⁶¹. Nach der Volksabstimmung vom 30.11.2003 trat im Kanton Schaffhausen per 1.1.2004 das teilrevidierte Steuergesetz in Kraft. In Obwalden war keine Verfassungsrevision nötig, da in der Kantonsverfassung aus dem Jahr 1968 keine Grundsätze der Besteuerung enthalten sind. Es konnte direkt die Revision des Steuergesetzes angestrebt werden. In der Kantonsverfassung von Appenzell Ausserrhoden aus dem Jahr 1995 ist die Ausgestaltung der Steuern nach dem Prinzip der Rechtsgleichheit und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verankert. Die entsprechenden Bestimmungen wurden anlässlich der Steuergesetzesrevision nicht geändert.

In seiner Auseinandersetzung betreffend der Zulässigkeit des Verstosses gegen das Prinzip der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit im Kanton Schaffhausen hält Hinny zu den ausserfiskalischen Zwecken fest, dass die gesetz-

liche Grundlage vorhanden sei und die Massnahme des degressiven Tarifs nur wenige Steuerpflichtige betreffe und das Ziel der Steuerreduktion aus finanziellen Gründen nicht zugunsten einer grösseren Anzahl von Steuerpflichtigen angestrebt werden könne. Sodann sei die Massnahme geeignet, durch die Förderung der Standortattraktivität Steuersubstrat zu generieren, welches dann künftig in einer generellen Absenkung des Steuerfusses bzw. Steuersatzes zugunsten aller Steuerpflichtigen resultieren könne. Die notwendigen Voraussetzungen für eine Durchbrechung des Prinzips seien damit gegeben⁶². Als zusätzliches Argument strengt er den interkantonalen Vergleich der Steuerbelastungen hoher Einkommen an. Auch verweist er darauf, dass eine Gleichbehandlung der Personen mit hohem Einkommen und Vermögen gewährleistet sei. Seine Schlussfolgerung wird hier nicht geteilt. Über den Einkommens- und Vermögenssteuertarif natürlicher Personen kann Wirtschaftsförderung nur indirekt betrieben werden. Dabei ist zu betonen, dass eine solche Förderungswirkung auch mit einer Senkung der gesamten Steuerbelastung erzielbar ist, d. h. ohne solche Ungleichbehandlungen zu verursachen. Als Beispiel für Kantone mit langjähriger, erfolgreicher Wirtschaftsförderung sind etwa Zug und Schwyz zu nennen, deren Tarife progressiv/proportional ausgestaltet sind; die Belastung durch Einkommenssteuern ist in diesen Kantonen jedoch im interkantonalen Vergleich gesamthaft niedrig. In den Kantonen Schaffhausen, Obwalden und Appenzell Ausserrhoden wurde für Personen mit hohem Einkommen nicht bloss die Progression geglättet, sondern vielmehr der Tarif ins Gegenteil von dem verkehrt, was die konsequente Anwendung des Prinzips der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verlangen würde. Wohl sind die Verhältnisse in vertikaler Richtung schwer zu vergleichen, doch lässt sich unseres Erachtens aus dem Gebot der Gleichbehandlung als vernünftigen Grund allenfalls die Abflachung der Progression oder der Übergang zu einem proportionalen Verlauf ableiten, da, wie erwähnt, der vertikale Gehalt des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit mit zunehmendem Einkommen unscharf wird. Nicht ableiten lässt sich jedoch die Umkehrung des Tarifs in die Degression.

4 Schlussbetrachtung

Der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nimmt Rücksicht auf die relative Gleichbehandlung und die sachgemässe Behandlung un-

attraktivität, 13; zu Appenzell Ausserrhoden: Bericht und Antrag des Regierungsrats, 7, Abschn. A.5.

59 HINNY, Fragen zum Steuertarifverlauf bei der Einkommens- und Vermögenssteuer, 77; BUCHER/KRIESI, Teilrevision des Steuergesetzes des Kantons Obwalden: Innovatives Konzept zur Steigerung der Standortattraktivität, 20; Bericht und Antrag des Regierungsrats von Appenzell Ausserrhoden, 8.

60 HINNY, Fragen zum Steuertarifverlauf bei der Einkommens- und Vermögenssteuer, 77 ff., für den Kanton Schaffhausen und allgemein REICH, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommenssteuerrecht, 23 f.; RICHNER, Degressive Einkommenssteuertarife in verfassungsrechtlicher Sicht, 239, mit ausdrücklichem Hinweis darauf, dass Art. 36 BV im Hinblick auf Art. 8 BV nicht anwendbar ist.

61 HINNY, Fragen zum Steuertarifverlauf bei der Einkommens- und Vermögenssteuer, 73 mwH.

62 HINNY, Fragen zum Steuertarifverlauf bei der Einkommens- und Vermögenssteuer, 79.

terschiedlicher Sachverhalte. Bisher galt es in der Schweiz als anerkannt, dass die Leistungsfähigkeit mit steigendem Einkommen überproportional zunimmt. Der auch vom Bundesgericht geforderte stete Verlauf des Tarifs sollte daher gestützt auf die grenznutzenorientierte Opfertheorie progressiv verlaufen. Ein Übergang von einem progressiven in einen proportionalen Tarif ab bestimmten Höchstwerten kann unseres Erachtens gerechtfertigt werden, da es in diesen Bereichen sehr schwierig ist, die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zu bestimmen, wodurch die Differenzierung in vertikaler Richtung zusehends erschwert wird. Noch nie wurde vor den hier diskutierten Gesetzesänderungen in Verbindung mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip ein degressiver Steuertarifverlauf angeordnet.

Diese Grundsätze können vom Gesetzgeber jedoch mit ausserfiskalischen Zielsetzungen durchbrochen werden. Eine solche Durchbrechung muss verfassungskonform ausgestaltet werden. Wie bereits eingangs erwähnt, kann u. E. die Standortattraktivität durch eine generelle Senkung der Steuerbelastung gefördert werden. In dieser Hinsicht ist der interkantonale Steuerwettbewerb sehr zu begrüssen. Doch erscheint der nun eingeschlagene Weg zum Ziel der Steuersenkung durch Umkehr des Tarifs von der Progression zur Degression für gewisse hohe Einkommen und Vermögen angesichts des Gleichbehandlungsgebots und dessen Konkretisierung durch die grenznutzenorientierte Opfertheorie äusserst fragwürdig. Die verhältnismässig stärkere Belastung von Steuerpflichtigen mit einem Einkommen vor dem Beginn des degressiven Tarifverlaufs gegenüber jenen mit höherer Leistungsfähigkeit und einem Einkommen nach dieser Grenze kann nur schwerlich als sachlich begründet und verhältnismässig bezeichnet werden. Vielmehr sollte die Senkung der Gesamtsteuerbelastung unter Anwendung eines progressiven und ggf. über bestimmten Höchstwerten proportionalen Tarifverlaufs angestrebt werden. Dieser Weg ist einerseits mit dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit vereinbar, und andererseits haben im interkantonalen Steuerwettbewerb erfolgreich agierende Kantone wie etwa Zug und Schwyz bewiesen, dass er gangbar ist.

Literatur

- BENZ ROLF, Verfassungsmässige Aspekte degressiver Einkommens- und Vermögenssteuertarife, zsis 31.3.2006 (www.zsis.ch, besucht am 27.11.2006)
- BLANKART CHARLES B., Demokratie auf der Anklagebank. Schwache Argumente gegen die Steuerreform Obwaldens, NZZ vom 24./25.12.2005, 27
- BORNER SILVIO, Obwaldner Stimulus für den Fiskalwettbewerb. Zu Unrecht verteuflerte degressive Einkommenssteuer, NZZ vom 24./25.12.2005, 27
- BUCHER VICTOR/KRIESI MARCEL R., Teilrevision des Steuergesetzes des Kantons Obwalden: Innovatives Konzept zur Steigerung der Standortattraktivität, StR 2006, 13 ff.
- CAGIANUT FRANCIS/CAVELTI ULRICH, Degressive Steuersätze, FStR 2006, 150 ff.
- HINNY PASCAL, Fragen zum Steuertarifverlauf bei der Einkommens- und Vermögenssteuer, FStR 2006, 61 ff.
- HÖHN ERNST, Aspekte verfassungsmässiger Besteuerung, ASA 45 (1976/77), 207 ff.
- HUBER MARKUS FRANK, Rechtsgleichheit und Progression, Diss. Zürich, Zürich 1988
- KLETT KATHRIN, Der Gleichheitssatz im Steuerrecht, ZSR NF 111 II (1992), 1 ff.
- LOCHER PETER, Degressive Tarife bei den direkten Steuern natürlicher Personen, recht 24 (2006), 117 ff.
- Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, Art. 1 - 48 DBG, Basel/Therwil 2001
- MATTEOTTI RENÉ, Gerechtigkeitsüberlegungen zur Flat Tax, ASA 73 (2004/05), 673 ff.
- REICH MARKUS, Allgemeinheit der Steuer und Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, ST 1990, 171 ff.
- Art. 1 StHG, 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
 - Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommenssteuerrecht, ASA 53 (1984/85), 5 ff.
 - Die wirtschaftliche Doppelbelastung der Kapitalgesellschaften und ihrer Anteilsinhaber, Zürich 2000
 - Verfassungsrechtliche Beurteilung der partiellen Steuerdegression am Beispiel des Einkommens- und Vermögenssteuertarifs des Kantons Obwalden, ASA 74 (2005/06), 689 ff.
 - Von der normativen Leistungsfähigkeit der verfassungsrechtlichen Steuererhebungsprinzipien, in: Ernst Höhn/Klaus A. Vallender (Hrsg.), Steuerrecht im Rechtsstaat, FS Francis Cagianut, Bern/Stuttgart 1990

RICHNER FELIX, Degressive Einkommenssteuertarife in verfassungsrechtlicher Sicht, ZStP 2006, 184 ff.

- Flat Tax – Was würde das für die Schweiz bedeuten?, ASA 73 (2004/05), 593 ff.

SENN SILVIA MARIA, Die verfassungsrechtliche Verankerung von anerkannten Besteuerungsgrundsätzen, Diss. Zürich, Zürich 1999

VALLENDER KLAUS A./WIEDERKEHR RENÉ, Art. 127 BV, in: Bernhard Ehrenzeller/Philippe Mastronardi/Rainer J. Schweizer/Klaus A. Vallender (Hrsg.), Die schweizerische Bundesverfassung. Kommentar, Zürich/Basel/Genf und Lachen 2002

Rechtsquellen

StG SH, Gesetz über die direkten Steuern des Kantons Schaffhausen (vom 20.3.2000), SHR 641.100

StG OW, Steuergesetz des Kantons Obwalden (vom 30.10.1994), GDB-Nr. 641.4

StG AR, Steuergesetz des Kantons Appenzell Ausserrhoden (vom 21.5.2000), bGS 621.11

Materialien

Bericht und Antrag des Regierungsrats von Appenzell Ausserrhoden an den Kantonsrat zu einem Gesetz über die Verwendung der ausserordentlichen Nationalbankgewinne (Nationalbankgold-Gesetz, NGG) (vom 14.2.2006)

Gesetzgebungs-Agenda 2007/1

Lic. iur. Rainer Zigerlig*/Lic. iur. Heinz Baumgartner**/Dr. Raoul Stocker***

Inhalt

1	Bund
1.1	Unternehmenssteuerreform II
1.2	Ehe- und Familienbesteuerung
1.3	Bundesgesetz über die kollektiven Kapitalanlagen
1.4	Bundesgesetz über Massnahmen zur Bekämpfung der Schwarzarbeit
1.5	Steuerbefreiung des Existenzminimums im StHG
2	Kantone
2.1	Aargau
2.2	Appenzell Ausserrhoden
2.3	Basel-Landschaft
2.4	Bern
2.5	Freiburg
2.6	Genf
2.7	Glarus
2.8	Graubünden
2.9	Luzern
2.10	Nidwalden
2.11	Schaffhausen
2.12	Schwyz
2.13	Solothurn
2.14	Thurgau
2.15	Uri
2.16	Waadt
2.17	Zug
2.18	Zürich
3	Doppelbesteuerungsabkommen

1 Bund

1.1 Unternehmenssteuerreform II

Am 22.6.2005 leitete der Bundesrat die Botschaft zur Unternehmenssteuerreform II (BG über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen, Unternehmenssteuerreformgesetz II) den eidg. Räten zu.¹ Mit dieser Vorlage beabsichtigt der Bundesrat eine Stärkung des Standorts Schweiz durch eine gezielte steuerliche Entlastung des Risikokapitals. Die Reform soll deshalb primär jenen Investoren zugute kommen, die unternehmerisch tätig sind. Andererseits soll die Reform aber auch gezielt kleine und mittlere Unternehmen (KMU) entlasten. Verbesserungen sollen vor allem dort vorgenommen werden, wo im internationalen Verhältnis der grösste Handlungsbedarf besteht. Zudem sollen ungerechtfertigte Überbesteuerungen gemildert und zum Teil beseitigt werden.²

Der Ständerat als Erstrat trennte zunächst die Bestimmungen über die indirekte Teilliquidation und die Transponierung in der Erkenntnis, dass einerseits die Beratung des gesamten Unternehmenssteuerreformgesetzes aufgrund des Umfangs und der hohen Komplexität einige Zeit in Anspruch nehmen werde und andererseits bezüglich dieser Bestimmungen ein dringender Regelungsbedarf besteht, von der Vorlage ab und fasste sie in einen gesonderten Erlass. Das entsprechende «BG über dringende Anpassungen bei der Unternehmensbesteuerung» wurde vom Ständerat in der Frühjahrssession 2006 und vom Nationalrat in der Sommersession 2006 durchberaten und am 23.6.2006 von der Bundesversammlung beschlossen.³ Nach unbenütztem Ablauf der Referendumsfrist hat der Bundesrat das Bundesgesetz auf den 1.1.2007 in Kraft gesetzt.⁴ Die analogen Harmonisierungsbestimmungen werden alsdann ein Jahr später, ohne zusätzliche

* Leiter des Kantonalen Steueramts St.Gallen, St.Gallen.

** Juristischer Mitarbeiter des Kantonalen Steueramts St.Gallen, St.Gallen.

*** Stellvertreter a. i. des Chefs der Abteilung für internationales Steuerrecht und Doppelbesteuerungssachen, Eidg. Steuerverwaltung, Bern.

1 S. BBl 2005, 4733.

2 Für Einzelheiten wird auf die Gesetzgebungs-Agenda 2005/4, Abschn. 1.1, FStR 2005, 305 f., verwiesen.

3 S. BBl 2006, 5749. Für Einzelheiten wird auf die Gesetzgebungs-Agenda 2006/4, Abschn.1.1, FStR 2006, 315 f., verwiesen.

4 S. AS 2006, 4883.

Anpassungsfrist für die Kantone, in Kraft treten. Zusätzlich ist im Sinne einer Rückwirkung vorgesehen, dass bezüglich der direkten Bundessteuer die neue Regelung der indirekten Teilliquidation für alle in den Steuerjahren ab 2001 erzielten Erträge gilt, soweit diese noch nicht rechtskräftig veranlagt sind.

Die übrigen Teile des Unternehmenssteuerreformgesetzes II berieten und verabschiedeten der Ständerat in der Sommersession 2006 und der Nationalrat in der Herbstsession 2006. Die entsprechenden Beschlüsse beinhalten verschiedene Differenzen sowohl untereinander als auch gegenüber der bundesrätlichen Vorlage.⁵

Im Verlaufe der Beratungen im Nationalrat wurde die Frage aufgeworfen, ob die Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung mittels Teilbesteuerung der Dividenden aus verfassungsrechtlichen Gründen nicht zwingend mit einer Besteuerung der Kapitalgewinne einhergehen müsse bzw. welche Faktoren und Annahmen zu berücksichtigen seien, damit sich die Teilbesteuerung innerhalb des verfassungsrechtlich zulässigen Rahmens bewege. Um diese Frage vertieft abzuklären, gab das Eidg. Finanzdepartement zwei Gutachten in Auftrag. Einerseits wurde das in der Bundesverwaltung für verfassungsrechtliche Abklärungen zuständige Bundesamt für Justiz nochmals um eine Stellungnahme angegangen. Dieses Amt hatte die Frage der Verfassungsmässigkeit der bundesrätlichen Variante (Entlastung aller Aktionäre, Teilbesteuerung von 80 % im Privatvermögen bzw. von 60 % im Geschäftsvermögen) bereits im Rahmen der Botschaft zur Unternehmenssteuerreform II bejaht. Gleichzeitig holte das Eidg. Finanzdepartement eine unabhängige Zweitmeinung bei Prof. Etienne Grisel, Universität Lausanne, ein. In der Zwischenzeit liegen beide Gutachten vor und sind auf der Website des Eidg. Finanzdepartements verfügbar.⁶ Während Prof. Etienne Grisel in seinem Gutachten zum Ergebnis kommt, dass weder ein Teilbesteuerungssatz von 50 % noch ein solcher von 60 % aus verfassungsrechtlicher Sicht ein Problem darstelle und im Weiteren auch die Kompensation durch eine Kapitalgewinnsteuer nicht angezeigt sei, äussert sich das Bundesamt für Justiz differenziert zur Frage der Verfassungsmässigkeit. Es anerkennt zwar, dass der Gesetzgeber innerhalb gegebener Bandbreiten eine gewisse Handlungsfreiheit bei der Festlegung der Teilbesteuerungssätze geniesse. Auch mit Blick auf die steuerliche Vielfalt der Schweiz und die zu berücksichtigenden Faktoren lasse sich aus den verfassungsrechtlichen Vorgaben kein eindeutiges Teilbesteuerungsmass ableiten. Nach Auf-

fassung des Bundesamtes für Justiz wäre aber für Beteiligungen im Privatvermögen ein Teilbesteuerungsmass von 50 % auf ausgeschütteten Gewinnen, wie es der Nationalrat beschlossen hat, ohne kompensatorische Massnahmen verfassungsrechtlich unzulässig.

Die Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Ständerates (WAK-SR), welche nunmehr die Vorlage im Differenzbereinigungsverfahren weiter berät, hat angesichts der Ergebnisse der Gutachten und nach Anhörung der Verfasser beschlossen, sich nochmals an die Kantone zu wenden und ihnen zwei Varianten zur Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung von Kapitalgesellschaften und Aktionären zur Stellungnahme zu unterbreiten. Die erste Variante entspricht dem Beschluss des Ständerates, wonach Dividenden im Geschäftsvermögen noch zu 50 % und im Privatvermögen zu 60 % besteuert werden sollen; die Teilbesteuerung soll allerdings nur für Anteilhaber gelten, die zu mehr als 10 % an einer entsprechenden Gesellschaft beteiligt sind. Die zweite Variante entspricht in den Grundzügen dem ursprünglichen Bundesratsvorschlag. Sie verzichtet auf eine Mindestbeteiligung und beinhaltet eine Teilbesteuerung im Geschäftsvermögen von 50 % und im Privatvermögen eine solche von 70 %. Die Kantone können die wirtschaftliche Doppelbelastung ebenfalls auf Stufe der Anteilhaber mildern. Die Kommission will ihre Beratungen so fortsetzen, dass die Vorlage in der Frühjahrsession 2007 wiederum im Ständerat behandelt werden kann.⁷

1.2 Ehe- und Familienbesteuerung

Der Reform der Ehe- und Familienbesteuerung, die mit der Ablehnung des Steuerpakets 2001 am 16.5.2004 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, unterbreitete der Bundesrat den eidg. Räten mit Botschaft vom 17.05.2006⁸ eine Gesetzesvorlage, deren Ziel es war, vorerst in einem ersten Schritt die verfassungswidrige steuerliche Diskriminierung der Zweiverdienerehepaare gegenüber den gleich situierten Konkubinatspaaren im Recht der direkten Bundessteuer möglichst schnell zu mildern. Dieses Gesetz wurde von den eidg. Räten in der Herbstsession 2006 unverändert ver-

5 Für Einzelheiten wird auf die Gesetzgebungs-Agenda 2006/4, Abschn. 1.1, FStR 2006, 316 f., verwiesen.

6 www.efd.admin.ch/aktuell/medieninformation/00462/index.html?lang=de&msg-id=8802.

7 www.parlament.ch/print/homepage/mm-medienmitteilung.htm/wg?m_id=2007-01-12_076_01.

8 S. BBl 2006, 4471.

abschiedet.⁹ Die Inkraftsetzung der Sofortmassnahmen ist auf den 1.1.2008 vorgesehen. Sie sehen eine Erhöhung des Zweiverdienerabzugs auf 50 % des Zweitverdienstes bis max. Fr. 12 500 und einen neuen Verheiratenabzug von Fr. 2500 vor. Diese Lösung führt auf Stufe Bund zu Mindereinnahmen von Fr. 500 Mio., die gegenfinanziert werden müssen.

Im Dezember 2006 hat der Bundesrat nunmehr den zweiten Schritt eingeleitet, mit dem der Systemscheid zwischen Individualbesteuerung und Ehegattenbesteuerung gefällt und auch die übrigen Mängel des geltenden Systems gelöst werden sollen. Zu diesem Zweck schickte er vier Modelle in die Vernehmlassung, die nach seiner Auffassung weitestgehend die Vorgaben des Bundesgerichtes bezüglich Belastung der verschiedenen Kategorien von Steuerzahlenden durch die direkte Bundessteuer erfüllen. Nach der Vernehmlassung sollen dem Parlament die notwendigen Grundlagen unterbreitet werden, damit es einen Grundsatzentscheid über die Besteuerungsform für Ehepaare treffen kann.¹⁰ Alle vier Modelle zielen auf ein Steuersystem ab, das den Geboten der Rechtsgleichheit und der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit besser entspricht. Unabhängig vom gewählten Modell sollen möglichst ausgewogene Belastungsrelationen zwischen den einzelnen Kategorien von Steuerzahlenden erreicht werden.

Modell 1 – modifizierte Individualbesteuerung: Bei der modifizierten Individualbesteuerung werden die Einkommen aus selbständiger und unselbständiger Erwerbstätigkeit, die Ersatzeinkommen sowie das Geschäftsvermögen demjenigen Ehegatten zugerechnet, der das entsprechende Einkommen erzielt respektive der Eigentümer des Geschäftsvermögens ist. Die anderen Vermögenswerte, die daraus fliessenden Erträge sowie die privaten Schulden werden den Ehegatten unabhängig vom Güterstand zwingend je zur Hälfte zugewiesen. Um bei einem neuen Einheitstarif möglichst ausgewogene Belastungsrelationen zu realisieren, werden 3 Abzüge eingeführt: für Einverdienerhepaare (Einkommensabzug), für Alleinstehende mit eigenem Haushalt und für Alleinerziehende. Letztere können je nach Situation den Haushaltsabzug und den Alleinerziehendenabzug geltend machen. Laut Bundesgericht sind bei einer Individualbesteuerung Korrektive nötig, um einer Überbelastung namentlich der Einverdiener-Ehepaare entgegenzuwirken. Beim vorgeschlagenen Modell handelt es sich aufgrund der vorgesehenen Abzüge nicht mehr um eine reine, sondern um eine modifizierte Individualbesteuerung. (Bei der reinen Individualbesteuerung würde jede Person

unabhängig vom Zivilstand und ohne Korrektive besteuert.)

Modell 2 – Vollsplitting: Bei einem Vollsplitting wird das gemeinsame Einkommen zum Steuersatz des halben Gesamteinkommens besteuert, wodurch der Satz einer tieferen Progressionsstufe zur Anwendung gelangt. Beim Vollsplitting wird das gemeinsame Einkommen halbiert, oder, technisch gesagt, der Divisor ist 2. Um möglichst ausgewogene Belastungsrelationen bei einem neuen Einheitstarif zu erreichen, werden auch bei diesem Modell Abzüge für Alleinstehende mit eigenem Haushalt und für Alleinerziehende eingeführt.

Modell 3 – Wahl zwischen Teilsplitting und Individualbesteuerung: Beim Modell mit Wahlrecht stehen den Ehepaaren zwei Besteuerungsvarianten zur Auswahl: einerseits ein Teilsplitting mit einem Divisor, der deutlich kleiner ist als 2 (das gemeinsame Einkommen wird zu demjenigen Satz besteuert, der für das Gesamteinkommen geteilt durch den Divisor massgebend ist), und andererseits eine reine Individualbesteuerung. Alle nicht Verheirateten oder getrennt Lebenden werden wie heute individuell besteuert. Um möglichst ausgewogene Belastungsrelationen zu erzielen, sind ein Abzug für Alleinstehende mit eigenem Haushalt und ein Abzug für Alleinerziehende vorgesehen.

Modell 4 – Neuer Doppeltarif: Beim neuen Doppeltarif wird an der gemeinsamen Veranlagung mit zwei verschiedenen Tarifen für Ehepaare und Unverheiratete festgehalten. Der Tarifverlauf wird jedoch neu festgesetzt. Zudem sind ein Verheiratenabzug und ein Zweiverdienerabzug vorgesehen. Beim Zweiverdienerabzug werden neu die Renteneinkommen den Erwerbseinkommen gleichgestellt.

Das Vernehmlassungsverfahren dauert bis Ende Juni 2007.

1.3 Bundesgesetz über die kollektiven Kapitalanlagen

Am 23.6.2006 hat die Bundesversammlung das neue BG über die kollektiven Kapitalanlagen (Kollektivanlagengesetz, KAG) verabschiedet. Dieses Gesetz, welches das geltende Anlagefondsgesetz ablöst, bezweckt namentlich die Wiederherstellung der Vereinbarkeit der schweizerischen Anlagefondsgesetzgebung mit den Regelungen der Europäischen Union, die Schaffung einer umfassenden Gesetzgebung über die kollektiven Kapitalanlagen sowie die Attraktivitätssteigerung des Fondsplatzes

9 S. BBI 2006, 8339.

10 www.efd.admin.ch/aktuell/medieninformation/00462/index.html/?lang=de.

Schweiz, unter anderem durch steuerrechtliche Massnahmen.¹¹

Dieses Bundesgesetz ist auf den 1.1.2007 in Kraft getreten.¹²

1.4 Bundesgesetz über Massnahmen zur Bekämpfung der Schwarzarbeit

Das von den eidg. Räten am 17.6.2005 verabschiedete Bundesgesetz über Massnahmen zur Bekämpfung der Schwarzarbeit (Bundesgesetz gegen die Schwarzarbeit, BGSA) wird am 1.1.2008 in Kraft treten.¹³ Dieses sieht unter anderem bei geringfügigen Löhnen (bis zum Grenzbetrag gemäss Art. 7 BVG) ein vereinfachtes Abrechnungsverfahren für Sozialversicherungsbeiträge und Steuern vor. Die Erhebungskompetenz (auch für die Steuern) kommt in diesen Fällen ausschliesslich der zuständigen AHV-Ausgleichskasse zu.

1.5 Steuerbefreiung des Existenzminimums im StHG

In der Herbstsession 2006 hat der Nationalrat als Erstrat, gestützt auf einen entsprechenden Bericht seiner Kommission für soziale Sicherheit und Gesundheit vom 5.5.2006¹⁴ und eine Stellungnahme des Bundesrates vom 30.8.2006¹⁵, eine parlamentarische Initiative angenommen, welche die Aufnahme einer Bestimmung im StHG vorsieht, wonach das Existenzminimum nicht besteuert werden darf. Mit dieser Initiative wird die Vorschrift wieder aufgenommen, welche bereits im Steuerpaket 2001 enthalten war, wegen dessen Ablehnung in der Volksabstimmung vom 16.5.2004 indessen nie Gesetz wurde.

Die Kommission für soziale Sicherheit und Gesundheit des Ständerates, welcher diese Initiative als Zweitrat behandelt, hat zunächst bei den Kantonen eine Vernehmlassung durchgeführt und wird anschliessend die materielle Diskussion aufnehmen.

2 Kantone

2.1 Aargau

Die vom Grossen Rat des Kantons Aargau am 22.8.2006 beschlossene Teilrevision des Steuergesetzes ist in der

Volksabstimmung vom 26.11.2006 gutgeheissen worden. Damit tritt die in der letzten Ausgabe dargestellte Gesetzesrevision¹⁶ wie vorgesehen gestaffelt in den Jahren 2007, 2009 und 2010 in Kraft.

2.2 Appenzell Ausserrhodon

Mit Entscheid vom 12.9.2006¹⁷ hat das Bundesgericht eine Stimmrechtsbeschwerde gegen die Abstimmung vom 21.5.2006 betreffend das Gesetz über die Verwendung der ausserordentlichen Nationalbankgewinne (Nationalbankgold-Gesetz, NGG¹⁸) gutgeheissen. Aufgrund dieses Entscheids hat der Regierungsrat beschlossen, zwei separate Vorlagen über die Verwendung des Anteils am ausserordentlichen Nationalbankgewinn und die Teilrevision des Steuergesetzes zu unterbreiten.

Am 9.1.2007 hat der Regierungsrat die Vorlage über die Steuergesetzesrevision 2008 zur Vernehmlassung verabschiedet. Die Vernehmlassung beginnt Mitte Januar 2007. Inhaltlich geht es im Wesentlichen um folgende Punkte:

- Übernahme der verschiedenen Änderungen des harmonisierten Bundesrechts (Partnerschaftsgesetz, BG über die Schwarzarbeit, neues Stiftungsrecht, Kollektivanlagengesetz, BG über dringende Anpassungen bei der Unternehmensbesteuerung);
- Erhöhung der Kinderabzüge sowie Einführung eines Ausbildungsabzugs im Umfang von höchstens zusätzlich Fr. 12 000, wobei ein Selbstbehalt von Fr. 2000 zu berücksichtigen ist;
- Reduktion der Steuerbelastung bei Kapitalleistungen mit Vorsorgecharakter: Anstelle der Rentensatzbesteuerung soll die Besteuerung neu aufgrund eines Stufentarifs erfolgen. Die einfache Steuer soll bei Kapitalleistungen bis Fr. 400 000 0,75 % für gemeinsam steuerpflichtige Ehegatten und 1 % für die übrigen steuerpflichtigen Personen betragen. Bei einer Kapitalleistung über Fr. 400 000 ist eine einfache Steuer für gemeinsam steuerpflichtige Ehegatten von 1 % und für die übrigen steuerpflichtigen Personen von 1,3333 % geplant;
- Senkung der Vermögenssteuer: Für steuerbare Vermögen bis Fr. 250 000 soll die einfache Steuer neu 0,5 ‰ und für Vermögen über Fr. 250 000 0,6 ‰ betragen;
- Entlastung der Wohneigentümer durch eine generelle Reduktion des Eigenmietwertes um 10 %. Diese Entlastung wird auf Stufe Verordnung geregelt;

11 Für Einzelheiten wird auf die Gesetzgebungs-Agenda 2006/4, Abschn. 1.3, FStR 2006, 318, verwiesen.

12 S. AS 2006, 5379.

13 www.evd.admin.ch/aktuell00120/index.html?lang=de&msg-id=7210.

14 S. BBl 2006, 7539.

15 S. BBl 2006, 7551.

16 S. Gesetzgebungs-Agenda 2006/4, Abschn. 2.1, FStR 2006, 320.

17 BGer 1P.223/2006.

18 S. Gesetzgebungs-Agenda 2006/2, Abschn. 2.2, FStR 2006, 160 f.

- Massive Senkung des Gewinnsteuersatzes für Kapitalgesellschaften und Genossenschaften: Es wird eine Gewinnsteuer von proportional 6,6 % vorgeschlagen;
- Ermässigung der Steuerbelastung bei der Unternehmensnachfolge in Erb- und Schenkungsfällen um 90 %.

2.3 Basel-Landschaft

Die vom Landrat am 21.9.2006 beschlossene Teilrevision des Steuergesetzes¹⁹ ist nach Ablauf der Referendumsfrist am 23.11.2006 rechtsgültig geworden. Die Gesetzesänderungen traten am 1.1.2007 in Kraft.

Der Regierungsrat hat Anfang Juli 2006 die Vorlage über die Reform der Unternehmensbesteuerung verabschiedet und bei den Parteien, Gemeinden und anderen interessierten Kreisen in die Vernehmlassung geschickt.

Die Vernehmlassungsvorlage sieht bei der Staatssteuer für Kapitalgesellschaften und Genossenschaften einen proportionalen Gewinnsteuersatz von 12 % vor. Heute kennt das Steuergesetz einen renditeabhängigen Tarif, der min. 6,5 % und max. 20 % beträgt. Eine Änderung bei der Gewinnbesteuerung ist nur auf kantonaler Ebene vorgesehen. Der proportionale Gewinnsteuersatz bei der Gemeindesteuer bleibt bei den bisherigen 2 % bis 5 % des Reingewinns. Der Gewinnsteuersatz bei neu gegründeten oder zugezogenen Kapitalgesellschaften und Genossenschaften soll in den ersten fünf Steuerjahren reduziert werden. Im 1. Steuerjahr beträgt der Steuersatz 6 % und steigt bis zum 5. Jahr auf 10,8 %. Erst der Gewinn des 6. Jahres der Steuerpflicht wird mit dem ordentlichen Steuersatz von 12 % besteuert.

Ferner soll der Kapitalsteuersatz bei der Staatssteuer nominell um die Hälfte auf 1 ‰ gesenkt werden. Im Gegensatz zum Gewinnsteuersatz sollen bei der Reduktion des Kapitalsteuersatzes auch die Gemeinden im gleichen Ausmass zu einer tieferen Kapitalsteuerbelastung beitragen. Der Rahmen für die Kapitalsteuersätze bei den Gemeinden soll deshalb künftig nominell nur noch halb so hoch sein wie heute und 1,75 ‰ bis 2,75 ‰ betragen. Bei neu gegründeten oder zugezogenen Kapitalgesellschaften und Genossenschaften wird die Kapitalsteuer entsprechend der Regelung bei der Gewinnsteuer in den ersten fünf Jahren mit einem Faktor zwischen 0,5 und 0,9 multipliziert. Eine Reduktion der Kapitalsteuer ist auch bei Holding- und Domizilgesellschaften vorgesehen. Der bisher auf Holdinggesellschaften angewendete Steuersatz von je 0,25 ‰ für Kanton und Gemeinde soll auf je

0,1 ‰ gesenkt werden. Bei den Domizilgesellschaften soll der heutige Kapitalsteuersatz von je 1 ‰ für Kanton und Gemeinde um die Hälfte auf je 0,5 ‰ gesenkt werden.

Als weitere Massnahme ist vorgesehen, dass Unternehmen betriebliche Verluste mit allfälligen Grundstückgewinnen verrechnen können. Zur Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung sollen zudem die Dividenden und Gewinnausschüttungen von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften mit Sitz in der Schweiz mit dem Halbsatzverfahren besteuert werden, sofern die berechnete Person mit mind. 10 % an der ausschüttenden Gesellschaft beteiligt ist.

Die Vernehmlassungsfrist ist am 31.10.2006 abgelaufen. Die Auswertungen der Vernehmlassungsergebnisse sowie allfällige Anpassungen sind noch im Gange. Im Jahr 2007 sind die parlamentarischen Arbeiten im Landrat geplant. Die Inkraftsetzung der Unternehmenssteuerreform ist auf den 1.1.2008 vorgesehen.

2.4 Bern

Der Regierungsrat verabschiedete im Oktober 2006 die Steuergesetzesrevision 2008. Die vorberatende Kommission des Grossen Rates unterstützte grundsätzlich die Vorlage des Regierungsrates, setzte teilweise jedoch andere Akzente. Entgegen dem Antrag der Regierung – der ein gestaffeltes Inkrafttreten vorsah – sollen alle Änderungen in einem Schritt in Kraft treten.

Von der Gesetzesrevision sollen sämtliche natürlichen Personen profitieren. In erster Linie führt die Revision zu einer spürbaren Entlastung der Familien und des Mittelstandes. Hiefür sind folgende Massnahmen vorgesehen:

- hälftiger Ausgleich der kalten Progression;
- Senkung des Einkommenssteuertarifs ab einem steuerbaren Einkommen von Fr. 30 000;
- Erhöhung der Kinderabzüge von Fr. 4400 auf Fr. 6000;
- Erhöhung des Kinderbetreuungsabzuges von Fr. 1500 auf Fr. 3000;
- Erhöhung des zusätzlichen Versicherungsabzuges pro Kind von Fr. 600 auf Fr. 700.

Gegenüber der Vorlage des Regierungsrates hat die vorberatende Kommission bei den Einkommenssteuertarifen eine Senkung des max. Steuersatzes von 6,1 % auf 6 % beschlossen. Anpassungen hat die Kommission auch beim neu eingeführten Teilbesteuerungsverfahren vorgenommen. Während die Entlastung der Dividendenerträge von 40 % auf 50 % erhöht wurde, hat die Kommission die Entlastung bei der Vermögenssteuer auf entsprechenden Beteiligungen von 40 % auf 20 % reduziert. Bei der Vermögenssteuer hat die Kommission als Ausgleich

19 S. Gesetzgebungs-Agenda 2006/4, Abschn. 2.3, FSr 2006, 321.

für die Aufhebung der bisherigen Vermögenssteuerbremse eine weitergehende Senkung des Vermögenssteuertarifs beschlossen.

Die 1. Lesung im Grossen Rat erfolgt im Januar 2007. Das teilrevidierte Gesetz soll am 1.1.2008 in Kraft treten.

2.5 Freiburg

Der Grosse Rat hat am 3.11.2006 eine Teilrevision des Steuergesetzes beschlossen. Die wichtigsten Änderungen sind:

- Anpassungen an das geänderte Bundesrecht (erster Teil der Unternehmenssteuerreform II, Änderung des BVG, Partnerschaftsgesetz sowie letzte Anpassungen an das Behindertengleichstellungsgesetz);
- Im Zusammenhang mit dem neuen Stiftungsrecht sollen neu freiwillige Geldleistungen und übrige Vermögenswerte an steuerbefreite Institutionen bis 20 % der steuerbaren Einkünfte abzugsfähig sein (der Mindestbetrag beträgt Fr. 100);
- Stillstand der Fristen während der Gerichtsferien.

Die Teilrevision trat am 1.1.2007 in Kraft.

2.6 Genf

Der Regierungsrat des Kantons Genf hat am 6.9.2006 das Gesetzesprojekt Nr. 9903 zuhanden des Grossen Rates verabschiedet. Die wichtigsten Änderungen sind:

- Vereinigung der bestehenden fünf Gesetze betr. die Besteuerung der natürlichen Personen (Einkommen und Vermögen) in einem einzigen Erlass;
- Korrektur von Verstössen gegen das Steuerharmonisierungsgesetz des Bundes, nämlich:
 - Abschaffung des Zusatzbetrages für die Berechnung des Steuerabzugs für AHV/IV-Rentner. Zu erinnern ist daran, dass die Gesetze im Kanton Genf nicht einen Sozialabzug von den steuerpflichtigen Einkünften vorsehen. Vielmehr werden auf einem Betrag, der von der persönlichen Situation des Steuerpflichtigen abhängt, die gewöhnlichen Tarife zur Anwendung gebracht, und dieses Ergebnis wird direkt von der Einkommenssteuer abgezogen;
 - Einführung einer teilweisen Steuerbefreiung von gewissen Renten der 2. Säule, basierend auf Art. 204 DBG, mit dem Ziel, die vorgängig erwähnte Massnahme teilweise zu kompensieren. Seit dem 1.1.2001 sind im Kanton Genf alle Renten der 2. Säule vollumfänglich einkommenssteuerpflichtig;
 - Berücksichtigung der Ausübung einer Erwerbstätigkeit durch beide Ehegatten mittels eines Abzugs vom steuerpflichtigen Einkommen anstelle des Zusatzbetrages für die Berechnung des nach geltendem Recht bestehenden Steuerabzugs;

- Festlegung einer Obergrenze für den Abzug der Krankenkassenprämie, und zwar auf die Höhe der durchschnittlichen kantonalen Prämie für die obligatorische Krankenversicherung (inkl. Unfalldeckung), unter Berücksichtigung der drei Altersklassen. Die zurzeit geltenden Gesetze des Kantons Genf sehen eine vollumfängliche Abzugsfähigkeit der effektiven Prämien ohne Obergrenze vor.
- Wiederverteilung der durch die oben erwähnten Massnahmen zu erzielenden zusätzlichen Steuereinnahmen mittels einer Reduktion der Progression im Steuertarif;
- Abschaffung des Zusatzbetrages für die Berechnung des Steuerabzugs bei Kinderbetreuungskosten (bei Steuerpflichtigen mit Kindern unter 12 Jahren). Diese Massnahme soll kompensiert werden durch eine Erhöhung des Zusatzbetrages für die Berechnung des Steuerabzugs bei den Familienlasten.

Das Gesetzesprojekt befindet sich zurzeit in der parlamentarischen Kommission in Bearbeitung. Das Inkrafttreten ist noch offen.

2.7 Glarus

Auf den 1.1.2007 sind die von der Landsgemeinde am 7.5.2006 beschlossenen Änderungen in Kraft getreten.²⁰ Die Landsgemeinde 2007 wird über die Steuerstrategie des Regierungsrates sowie über eine Entlastung bei den natürlichen Personen (insbesondere Familien mit Kindern) befinden. Im Weiteren soll der erste Teil der Unternehmenssteuerreform II ins kantonale Recht übernommen werden, ebenso das vereinfachte Abrechnungsverfahren (Quellensteuer) im Rahmen des BG gegen die Schwarzarbeit.

2.8 Graubünden

Die Referendumsfrist des Gesetzes über die Gemeinde- und Kirchensteuern (GKStG)²¹ ist am 13.12.2006 unbenutzt abgelaufen. Somit ist es am 1.1.2007 in Kraft getreten.

Ausserdem wird das kantonale Steuergesetz teilrevidiert. Der Grosse Rat hat die entsprechende Vorlage in der Oktobersession 2006 verabschiedet. Die wichtigsten Punkte sind:

- Die gesamtschweizerisch höchste Steuerbelastung der juristischen Personen wird deutlich reduziert. Bei der Gewinnsteuer wird der heutige Steuertarif mit progressiven Steuersätzen beibehalten, jedoch

20 S. Gesetzgebungs-Agenda 2006/2, Abschn. 2.6, FStR 2006, 162.

21 S. Gesetzgebungs-Agenda 2006/3, Abschn. 2.8, FStR 2006, 241 f., und 2006/4, Abschn. 2.6, FStR 2006, 322.

das Maximum der Gewinnsteuer reduziert und neu auf 7 % festgelegt.

- Die Sonderabgabe auf dem Kapital der juristischen Personen und dem Vermögen der natürlichen Personen wird aufgehoben.
- Bei der Einkommenssteuer wird ein neuer Tarif geschaffen, der Personen mit sehr tiefem Einkommen entlastet, indem der Tarif erst bei einem steuerbaren Einkommen von über Fr. 15 000 beginnt. Für Ehegatten und Einelternfamilien ist die Einführung des Teilsplittings mit einem Divisor von 1,9 vorgesehen. Der Familienabzug soll dafür gestrichen und der Zweiverdienerabzug auf Fr. 500 reduziert werden.
- Der Kinderabzug wird erhöht und beträgt neu Fr. 5000 für Kinder im Vorschulalter und Fr. 8000 für Kinder in schulischer oder beruflicher Ausbildung zu Hause. Für Kinder, die sich während der Woche an einem auswärtigen Ausbildungsort aufhalten, beläuft er sich neu auf Fr. 14 000. Zudem wird der Abzug für die effektiven Kosten der Kinderbetreuung erhöht und bei einem Selbstbehalt von Fr. 500 auf maximal Fr. 6000 festgelegt.
- Bei den Liegenschaftsunterhaltskosten wird die im Bund und in der überwiegenden Mehrheit der Kantone geltende Wechselpauschale eingeführt.
- Der Eigenmietwert kann dort, wo er im Verhältnis zu den Bareinkünften einen hohen Betrag ausmacht, zu Liquiditätsproblemen führen (z. B. bei Rentnern, die in einem grossen Eigenheim leben und nur über geringe Einkünfte verfügen). Deshalb wird künftig beim Eigenmietwert in Härtefällen eine Reduktion möglich sein.
- Die direkten Nachkommen, die Konkubinatspartner und die registrierten Partner sollen (wie schon die Ehegatten) von den Nachlass- und Schenkungssteuern befreit werden. Für die übrigen Empfänger wird ein Proportionaltarif von 10 % eingeführt.
- Bei Kapitalabfindungen aus Vorsorge wird die Maximalbelastung reduziert, und zwar von 5,2 % auf 2,6 % für Ehegatten und von 6 % auf 4 % für die übrigen Steuerpflichtigen.
- Mit der Revision werden auch die verschiedenen Änderungen des harmonisierten Bundesrechts übernommen. So erfolgen Anpassungen an das Partnerschaftsgesetz, das BG gegen die Schwarzarbeit, den ersten Teil der Unternehmenssteuerreform II und an das Kollektivanlagengesetz. Die Rechtsweggarantie wurde bereits im Zusammenhang mit der Revision des Verwaltungsgerichtsgesetzes umgesetzt.

Der Grosse Rat hat es nach intensiver Diskussion abgelehnt, die sehr umfassende Teilrevision dem obligatorischen Referendum zu unterstellen. Die Frist für das fakultative Referendum läuft bis zum 31.1.2007. Die Teil-

revision soll am 1.1.2008 in Kraft treten, wobei die Regierung die Möglichkeit hat, einzelne Bestimmungen (z. B. Partnerschaftsgesetz) früher in Kraft zu setzen.

2.9 Luzern

Das Referendum gegen die Änderung des Steuergesetzes (Teilrevision 2008) vom 11.9.2006²² ist zustande gekommen. Das Volk wird am 11.3.2007 über die Vorlage abstimmen.

2.10 Nidwalden

Die Nidwaldner Regierung hat im Dezember 2006 ihre Steuerstrategie 2008 vorgestellt.²³ Der Kanton soll im Steuerwettbewerb wieder eine Vorreiterrolle spielen. Geplant sind insbesondere folgende Massnahmen:

- Die einfache Vermögenssteuer soll von 0,35 % auf 0,3 % gesenkt werden. Damit hätte Nidwalden schweizweit die tiefsten Vermögenssteuern.
- Erträge aus Wertschriften sollen generell zu einem um 20 % reduzierten Satz besteuert werden.
- Geplant ist eine Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung auf qualifizierten Beteiligungen um 70 % (bisher 50 %).
- Für alle Gemeinden sollen eine feste Gewinnsteuer von 9,5 % und eine feste Kapitalsteuer von 1 % eingeführt werden.
- Bei Unternehmensnachfolgen sollen bei der Erbschafts- und Schenkungssteuer die Schwellenwerte von Beteiligungen von derzeit 40 % auf 20 % reduziert werden.

Die Vorschläge der Regierung werden nun in die Vernehmlassung geschickt.

2.11 Schaffhausen

Der Kantonsrat hat der Vorlage betreffend die Neuorganisation des Steuerwesens²⁴ am 13.11.2006 zugestimmt. Gleichzeitig hat er entschieden, dass diese dem Volk zur Abstimmung unterbreitet wird. Die Abstimmung ist auf den 11.3.2007 angesetzt. Zudem wurde gegen die Vorlage staatsrechtliche Beschwerde beim Bundesgericht erhoben.

Die Regierung plant bei den Unternehmenssteuern eine Revision des Steuergesetzes. Die bisher abgestufte Gewinnsteuer soll in eine proportionale Steuer von höchstens 6 % umgewandelt und die Kapitalsteuer von heute

22 S. Gesetzgebungs-Agenda 2006/4, Abschn. 2.7, FStR 2006, 323 f.

23 S. NZZ vom 14.12.2006, S. 16.

24 S. Gesetzgebungs-Agenda 2006/4, Abschn. 2.9, FStR 2006, 324.

1,5 ‰ auf 0,5 ‰ gesenkt werden. Die Steuersenkung soll ab 2008 wirksam werden.

2.12 Schwyz

Der Hauseigentümergebiet des Kantons Schwyz lanciert gleichzeitig zwei Volksinitiativen. Mit der ersten soll die Handänderungssteuer abgeschafft werden. Deren Ertrag von durchschnittlich Fr. 12 Mio. floss bisher den Gemeindekassen zu. Die Initianten sind der Meinung, der Steuerausfall sei den Gemeinden grösstenteils durch den Kanton zu kompensieren. Die zweite Initiative sieht deshalb vor, dass der Anteil der Gemeinden am Ertrag der kantonalen Grundstückgewinnsteuer um 3 weitere Zehntel erhöht werden soll. Nach geltendem Recht wird die Hälfte des Grundstückgewinnsteuerertrags via Finanzausgleich auf die Bezirke und Gemeinden verteilt.

Der Kantonsrat hat entgegen dem Antrag der Regierung ein Postulat erheblich erklärt, das die Publikation der für die Vermögenssteuerschätzungen verwendeten Landwerte fordert. Eine Interpellation verlangt Auskunft zum «Fall Masoni» bzw. zum Umgang des Kantons Schwyz mit Familienstiftungen.

2.13 Solothurn

Der Entwurf zur Teilrevision des Steuergesetzes, der zahlreiche Steuerentlastungen vorsieht²⁵, hat in der Vernehmlassung überwiegend Zustimmung erfahren. Ein Teil der befürwortenden Stimmen möchte jedoch auf die geplante zeitliche Staffelung der Entlastungen verzichten und das ganze Paket sofort umsetzen. Zahlreiche Gemeinden hingegen befürchten, dass sie die geplanten Entlastungen nicht verkraften können und deshalb ihren Steuerfuss erhöhen müssten. Der Regierungsrat wird die Vorlage überarbeiten und noch im ersten Quartal 2007 Botschaft und Entwurf zuhanden des Kantonsrates verabschieden. Die Revision soll auf den 1.1.2008 in Kraft treten.

In der Dezembersession 2006 hat der Kantonsrat einen Auftrag, wonach der Regierungsrat im Rahmen der im Gang befindlichen Revision des Steuergesetzes degressive Steuersätze für hohe Einkommen vorzusehen habe, mit deutlicher Mehrheit abgelehnt.

2.14 Thurgau

Die Regierung hat im November 2006 eine Teilrevision des Steuergesetzes in die Vernehmlassung geschickt. Schwerpunkte sind Entlastungen für den Mittelstand und

für Unternehmen. Inhaltlich geht es im Wesentlichen um folgende Punkte:

- Übernahme von verschiedenen Änderungen des harmonisierten Bundesrechts (Partnerschaftsgesetz, BG gegen die Schwarzarbeit, Rechtsweggarantie, BG über dringende Anpassungen bei der Unternehmensbesteuerung, neues Stiftungsrecht);
- Ausdehnung der Ersatzbeschaffungsregelung, indem die Notwendigkeit der Reinvestition in funktionell gleiche Anlagegüter entfallen soll;
- Änderung des Einkommenssteuertarifs: Einkommen zwischen Fr. 50 000 und Fr. 150 000 sollen entlastet werden. Im Weiteren soll die teilweise Mehrbelastung der Alleinstehenden aus der Steuergesetzrevision 2005 abgebaut werden;
- Einführung von Steuererleichterungen für Liquidationsergebnisse bei Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit;
- Erhöhung der Vermögensfreibeträge: bei Steuerpflichtigen in ungetrennter Ehe von Fr. 100 000 auf Fr. 150 000, bei allen übrigen Steuerpflichtigen von Fr. 50 000 auf Fr. 75 000 und für jedes nicht selbständig besteuerte Kind zusätzlich von Fr. 40 000 auf Fr. 50 000;
- Einführung eines proportionalen Vermögenssteuersatzes von 1,1 ‰;
- Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer.

Die Gesetzesrevision soll in den Jahren 2008 und 2009 gestaffelt in Kraft treten. Die Steuersenkungen sind ausserdem nur vorgesehen, wenn die Entlastungen durch den neuen Finanzausgleich im Jahr 2008 wirksam werden.

2.15 Uri

Das Volk hat im November 2006 der Revision des Steuergesetzes²⁶ deutlich zugestimmt. Die Änderungen traten deshalb am 1.1.2007 in Kraft.

Im Jahr 2009 ist eine Totalrevision des Steuergesetzes vorgesehen. Geplant sind in erster Linie Steuersenkungen bei den natürlichen Personen. Die einzelnen Massnahmen sind noch nicht konkretisiert.

2.16 Waadt

Der Grosse Rat hat im Dezember 2006 eine Teilrevision des Gesetzes über die direkten Kantonssteuern und des Gesetzes betreffend die Handänderungssteuer und die Erbschafts- und Schenkungssteuern verabschiedet. Die wichtigsten Änderungen sind:

25 S. Gesetzgebungs-Agenda 2006/4, Abschn. 2.11, FStR 2006, 324.

26 S. Gesetzgebungs-Agenda 2006/4, Abschn. 2.13, FStR 2006, 325.

- Übernahme der neuen bundesrechtlichen Bestimmungen über die indirekte Teilliquidation und die Transponierung. Im Gegensatz zum DBG wurde im kantonalen Recht keine Rückwirkung vorgesehen;
- Übernahme der Rechtsprechung des Bundesgerichts betreffend die Besteuerung von Kapitaleistungen im Todesfall;
- Erfassung der konzessionierten Transportunternehmen mit der Grundstückgewinnsteuer und der ergänzenden Grundsteuer für juristische Personen;
- Reduktion der Kapitalsteuer von Verwaltungsgesellschaften von 0,75 % auf 0,1 %;
- Anpassung der Normen über die Mitwirkung an einer Steuerhinterziehung an das Bundesrecht.

Diese Änderungen traten am 1.1.2007 in Kraft.

2.17 Zug

Mit einem Ja-Anteil von 64 % stimmten die Stimmberechtigten des Kantons Zug am 26.11.2006 der Teilrevision des Steuergesetzes²⁷ zu. Die Gesetzesänderungen traten am 1.1.2007 in Kraft.

2.18 Zürich

Eine Teilrevision des kantonalen Steuergesetzes, die demnächst vom Regierungsrat verabschiedet wird, sieht verschiedene Anpassungen an das Bundesrecht vor. Im Wesentlichen geht es um DBG- und StHG-Änderungen, die im Zusammenhang mit den nachstehenden Bundesgesetzen erfolgten: BG über die Aufhebung der Haftung der Erben für Steuerbussen, neues Stiftungsrecht, BG gegen die Schwarzarbeit, BG über dringende Anpassungen bei der Unternehmensbesteuerung und BG über die kollektiven Kapitalanlagen.

Der Regierungsrat hat am 6.12.2006 zuhanden des Kantonsrates das Gesetz über die Anpassung des kantonalen Rechts an das Partnerschaftsgesetz des Bundes verabschiedet. Dabei werden auch das kantonale Steuergesetz und das Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz angepasst. Bis zur Inkraftsetzung des kantonalen Anpassungsgesetzes findet Art. 3 Abs. 4 StHG in der Fassung des Partnerschaftsgesetzes vom 18.6.2004 ab der Steuerperiode 2007 direkt Anwendung. Allerdings bringt die zürcherische Regelung, wonach Ehegatten erst in der auf die Heirat folgenden Steuerperiode gemeinsam besteuert werden, es mit sich, dass auch im Jahr 2007 eingetragene Partnerinnen oder Partner erst ab der Steuerperiode 2008 gemeinsam besteuert werden.

Sodann hat der Regierungsrat zu einem Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Kantonsrates (WAK-KR) über zwei parlamentarische Initiativen Stellung genommen, mit denen für die Besteuerung der Ehepaare – anstelle des geltenden Doppeltarifs – ein Vollsplitting verlangt wurde. Die WAK-KR hatte die parlamentarischen Initiativen abgelehnt und dafür einen Gegenvorschlag vorbereitet. Dieser Gegenvorschlag sieht die Einreichung einer Standesinitiative in Form eines ausgearbeiteten Gesetzesvorschlages für das StHG vor. Danach hätten die Ehegatten ein Wahlrecht, anstelle der gemeinsamen eine getrennte Veranlagung zu verlangen, wobei das Wahlrecht vor der Steuerperiode ausgeübt werden müsste. Art. 11 Abs. 1 StHG wäre danach durch folgende neuen Bestimmungen zu ersetzen (Art. 11 Abs. 1 - Abs. 1^{quater}):

«¹ Für verheiratete Personen, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, muss die Steuer im Vergleich zu alleinstehenden Steuerpflichtigen angemessen ermässigt werden. Das kantonale Recht bestimmt, ob die Ermässigung in Form eines frankenmässig begrenzten Prozentabzuges vom Steuerbetrag oder durch besondere Tarife für alleinstehende und verheiratete Personen vorgenommen wird. Vorbehalten bleibt Abs. 1^{quater}.

^{1bis} Eine angemessene Ermässigung ist auch verwitweten, getrennt lebenden, geschiedenen und ledigen Steuerpflichtigen zu gewähren, die mit Kindern oder unterstützungsbedürftigen Personen zusammenleben und deren Unterhalt zur Hauptsache bestreiten. Eine solche Ermässigung entfällt jedoch, wenn Konkubinatspartner mit gemeinsamen Kindern einen gemeinsamen Haushalt führen; in diesen Fällen bleibt Abs. 1^{ter} vorbehalten.

^{1ter} Konkubinatspartner, die mit gemeinsamen Kindern einen gemeinsamen Haushalt führen, deren Unterhalt sie zur Hauptsache bestreiten, werden wie verheiratete Personen besteuert, wenn sie vor der Steuerperiode bei der Steuerbehörde einen gemeinsamen schriftlichen Antrag stellen und eine gemeinsame Steuererklärung einreichen.

^{1quater} Verheiratete Personen, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, werden wie alleinstehende Personen besteuert, wenn sie vor der Steuerperiode bei der Steuerbehörde einen schriftlichen Antrag stellen und getrennte Steuerklärungen einreichen. In diesen Fällen werden keine Unterhaltsbeiträge berücksichtigt.»

Der Regierungsrat hat in seiner Stellungnahme sowohl die parlamentarischen Initiativen als auch – unter Verweis auf die Vorlage des Bundesrates zum Systementscheid bei der Ehepaarbesteuerung – den Gegenvorschlag der WAK-KR abgelehnt.

Im Übrigen kann angemerkt werden, dass die Volksinitiative «Schluss mit den Steuerprivilegien für ausländische Millionärinnen und Millionäre» zustande gekommen ist. Damit wird im Kanton Zürich die Abschaffung der Pauschalbesteuerung verlangt.

27 S. Gesetzgebungs-Agenda 2005/4, Abschn. 2.17, FStR 2005, 312, und 2006/2, Abschn. 2.13, FStR 2006, 164.

3 Doppelbesteuerungsabkommen

Finnland

Das am 19.4.2006 unterzeichnete Protokoll zur Änderung des DBA mit Finnland ist am 1.12.2006 in Kraft getreten. Die geänderten Bestimmungen des DBA finden ab dem 1.1.2007 Anwendung. An verbundene Unternehmen bezahlte Dividenden dürfen, sofern die Beteiligung mindestens 20 % beträgt, bereits ab dem 1.1.2006 ausschliesslich im Ansässigkeitsstaat der empfangenden Gesellschaft besteuert werden.

Frankreich

Am 23.11.2006 konnte in Paris ein Zusatzprotokoll zur Änderung des DBA zwischen der Schweiz und Frankreich aus dem Jahre 1966 paraphiert werden. Art. 11 Abs. 2 lit. b (ii) und (iii) wurden dahingehend modifiziert, dass das ausschliessliche Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaats der die Dividenden empfangenden Gesellschaft auch dann gilt, wenn an dieser direkt oder indirekt Personen interessiert sind, die weder in den Vertragsstaaten noch in einem EU-Mitgliedstaat ansässig sind. Dies gilt jedoch nur unter dem Vorbehalt des Nachweises, dass die Gesellschaft nicht einzig aus dem Grunde eingerichtet wurde, die Entlastung aufgrund von Art. 11 Abs. 2 lit. b (i) zu erlangen. Nach Art. 14 (limitation on benefits) können Abkommensvorteile (ausserhalb der in Art. 11 Abs. 2 lit. b [ii] und [iii] genannten Fälle) von Personen beansprucht werden, soweit diese direkt oder indirekt nicht mindestens zur Hälfte nicht-abkommensberechtigten Personen zukommen und nicht der Nachweis erbracht werden kann, dass die Vorgehensweise einzig zum Zwecke der Inanspruchnahme von Abkommensvorteilen gewählt wurde. Art. 27 sieht neu, auf Antrag des Steuerpflichtigen, ein Schiedsverfahren zur Lösung von Verrechnungspreisfällen (innerhalb einer Gesellschaft wie auch zwischen Konzerngesellschaften) vor, sofern sich die Vertragsstaaten nicht innerhalb von 3 Jahren seit Einleitung des Verständigungsverfahrens einigen. Art. 28 sieht eine Amtshilfe vor, die den Informationsaustausch in Fällen von Steuerbetrug erlaubt. Ebenso vorgesehen ist ein Informationsaustausch (unter Wahrung des Bankgeheimnisses) betreffend Holdinggesellschaften. Art. 7 des Zusatzprotokolls sieht zudem eine automatische Meistbegünstigung für weitergehende Amtshilfeklauseln vor, die mit anderen EU-Mitgliedstaaten vereinbart werden. Zudem hat sich die Schweiz verpflichtet, bei weitergehenden Amtshilfeklauseln, die mit OECD-Mitgliedstaaten vereinbart wurden, die nicht EU-Mitgliedstaat sind, Neuverhandlungen über Art. 28 aufzunehmen.

Spanien

Sowohl National- als auch Ständerat haben in der Wintersession 2006 das am 29.6.2006 mit Spanien para-

phierte Protokoll zur Änderung des DBA genehmigt. Das Genehmigungsverfahren ist auf spanischer Seite zum Zeitpunkt der Abfassung dieses Beitrags noch nicht abgeschlossen. Es wird damit gerechnet, dass dies im Frühling 2007 erfolgt. Das Revisionsprotokoll tritt 3 Monate nach Erhalt der spanischen Notifikation in Kraft.

Türkei

Am 18.10.2006 wurde in Ankara, nachdem im Jahre 1986 mit den Verhandlungen begonnen worden war, ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete des Einkommens paraphiert. Das DBA folgt sowohl formell als auch materiell weitgehend dem OECD-Musterabkommen, sieht jedoch einzelne Besonderheiten vor. Eine Bauausführung oder Montage sowie deren Überwachung begründet eine Betriebsstätte, wenn ihre Dauer 6 Monate überschreitet (Art. 5). Die Erbringung von Dienstleistungen begründet eine Betriebsstätte, wenn sie innerhalb einer Frist von 12 Monaten während mehr als 183 Tagen in einem Vertragsstaat ausgeübt wird (Art. 5 und 14). Für Dividenden sieht Art. 10 eine Quellensteuer von 15 % (für Aktien im Streubesitz) bzw. 5 % (für Beteiligungen von mindestens 20 %) vor. Auf Gewinnausschüttungen von Betriebsstätten darf eine Quellensteuer (branch profits tax) von maximal 5 % erhoben werden. Für Zinsen sieht Art. 11 vier verschiedene Quellensteuersätze vor: 0 % für Zinsen an Vertragsstaaten oder ihre Zentralbank, 5 % für Zinsen auf Darlehen mit Exportrisikogarantie, 10 % für von Banken ausgerichtete Zinsen und 15 % für in allen anderen Fällen ausgerichtete Zinsen. Nach Art. 12 darf auf Lizenzgebühren eine Quellensteuer von maximal 10 % erhoben werden. Ziff. 3 des Protokolls sieht zudem eine fiktive Steueranrechnung (matching credit) von 5 % für Zinsen und Leasinggebühren sowie Ziff. 4 des Protokolls eine fiktive Steueranrechnung für Lizenzgebühren von 10 % für längstens sieben Jahre nach Inkrafttreten des Abkommens vor. In Art. 26 wurde schliesslich eine Amtshilfeklausel vereinbart, die den Informationsaustausch in Fällen von Steuerbetrug erlaubt.

Österreich

Die Referendumsfrist für das Revisionsprotokoll ist am 25.1.2007 abgelaufen. Das Protokoll tritt mit Austausch der Ratifikationsurkunden (dieser erfolgt voraussichtlich im 1. Quartal 2007) in Kraft und ist anwendbar ab dem 1.1.2006. In Fällen, in denen sich für die Steuerpflichtigen insgesamt eine höhere Gesamtbelastung ergeben würde, findet die Neuregelung erst auf den 1.1.2007 Anwendung. Die in Art. II des Protokolls vorgesehene Regelung zur Vermeidung von Härten bei der Wegzugsbesteuerung findet rückwirkend auf Ansässigkeitswechsel statt, die seit dem 1.1.2004 stattgefunden haben. Auskunftersuchen können für Betrugsdelikte, die in den Jahren nach dem 1.1.2008 begangen werden, gestellt werden.

Impressum (Fortsetzung)

IFF Beirat Steuerrecht

Prof. Dr. Peter Athanas
Dr. Ruedi Baumann
Dr. Ivo P. Baumgartner
Prof. Dr. Ulrich Cavelti
Yvon de Coulon, tit. brevet avocat
Dr. Marco Duss
Lic. iur. Urs Hartmann
Prof. Dr. 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 396 pro Jahr, beginnend mit:

- Ausgabe 2001/1 Ausgabe 2003/1 Ausgabe 2005/1 Ausgabe 2007/1
 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:
