
IFF Institut für Finanzwissenschaft
und Finanzrecht



Universität St.Gallen

IFF Forum für Steuerrecht

Aus dem Inhalt

Dr. Peter Brülisauer/
Lic. iur. Marcel R. Kriesi

Internationale Personenunternehmen im Einkommens- und Gewinnsteuerrecht der Schweiz (2. Teil)

Pierre Scheuner, Fspr.

Kollektive Kapitalanlagen und Mehrwertsteuer

Stefan Oesterhelt, LL.M./
Maurus Winzap, LL.M.

Quellensteuern bei hypothekarisch gesicherten Kreditverträgen

Lic. iur. Barbara
Brauchli Rohrer/

Verkauf von Beteiligungsrechten aus dem Privat- in das Geschäftsvermögen eines Dritten (indirekte Teilliquidation)

Dr. Stefan Bussmann/
Lic. iur. Matthias Marbach

Ausgewählte Fragestellungen zum Kreisschreiben Nr. 14 (1. Teil)

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

Gesetzgebungs-Agenda 2008/1

2008/1

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, Varnbuelstrasse 19, CH-9000 St.Gallen

Telefon: +41 (0)71 224 25 20

Telefax: +41 (0)71 224 26 70

E-Mail: fstr-iff@unisg.ch

Internet-Website: www.iff.unisg.ch

Redaktion

Leitung: Dr. rer. publ. Ruedi Baumann

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

Unternehmensteuer: Prof. Dr. oec. Peter Athanas

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

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

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

Steuerstrafrecht: Alfred Meier, Fürsprecher

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

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

Gesetzgebungs-Agenda: Lic. iur. Rainer Zigerlig

Erscheinungsweise

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

Bezugspreis

Jahres-Abonnement: CHF 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

2008/1

Inhalt

	Artikel	
Dr. Peter Brülisauer/ Lic. iur. Marcel R. Kriesi	Internationale Personenunternehmen im Einkommens- und Gewinnsteuerrecht der Schweiz (2. Teil)	3
Pierre Scheuner, Fspr.	Kollektive Kapitalanlagen und Mehrwertsteuer	21
	Praxis-Forum	
Stefan Oesterhelt, LL.M./ Maurus Winzap, LL.M.	Quellensteuern bei hypothekarisch gesicherten Kreditverträgen	28
Lic. iur. Barbara Brauchli Rohrer/ Dr. Stefan Bussmann/ Lic. iur. Matthias Marbach	Verkauf von Beteiligungsrechten aus dem Privat- in das Geschäftsvermögen eines Dritten (indirekte Teilliquidation) Ausgewählte Fragestellungen zum Kreisschreiben Nr. 14 (1. Teil)	47
	Gesetzgebungs-Agenda	
Lic. iur. Rainer Zigerlig/ Lic. iur. Heinz Baumgartner/ Dr. Raoul Stocker	Gesetzgebungs-Agenda 2008/1	65

Internationale Personenunternehmen im Einkommens- und Gewinnsteuerrecht der Schweiz (2. Teil)

Dr. iur. Peter Brülisauer*/Lic. iur. Marcel R. Kriesi**

Inhalt

In der vorangehenden Ausgabe:

1	Einleitung
2	Grundlagen
2.1	Rechtliche Grundlagen
2.1.1	Unilaterales Recht
2.1.2	Bilaterales Recht
2.2	Grundbegriffe
2.2.1	Internationales Personenunternehmen
2.2.2	Schweizerisches und ausländisches Unternehmen
2.2.3	Geschäftsbetrieb und Betriebsstätte
2.3	Gewinnermittlung und Gewinnabgrenzung bei Personenunternehmen

In dieser Ausgabe:

3	Spezifische internationale Fallkonstellationen
3.1	Geschäftsbetrieb in der Schweiz
3.1.1	Ohne Betriebsstätte im Ausland
3.1.1.1	Ansässigkeit beider Teilhaber im Ausland
3.1.1.2	Ansässigkeit je eines Teilhabers in der Schweiz und im Ausland
3.1.2	Mit Betriebsstätte im Ausland
3.1.2.1	Ansässigkeit beider Teilhaber in der Schweiz
3.1.2.2	Ansässigkeit beider Teilhaber im Ausland
3.1.2.3	Ansässigkeit je eines Teilhabers in der Schweiz und im Ausland
3.2	Geschäftsbetrieb im Ausland
3.2.1	Ohne Betriebsstätte in der Schweiz
3.2.1.1	Ansässigkeit beider Teilhaber in der Schweiz
3.2.1.2	Ansässigkeit je eines Teilhabers in der Schweiz und im Ausland
3.2.2	Mit Betriebsstätte in der Schweiz
3.2.2.1	Ansässigkeit beider Teilhaber in der Schweiz
3.2.2.2	Ansässigkeit beider Teilhaber im Ausland
3.2.2.3	Ansässigkeit je eines Teilhabers in der Schweiz und im Ausland
4	Conclusio
	Literatur
	Rechtsquellen
	Materialien

* Dipl. Steuerexperte, Partner, Ernst & Young AG, Zürich,
peter.brueelisauer@ch.ey.com.

** Dipl. Steuerexperte, Manager, Ernst & Young AG, Zug,
marcel.kriesi@ch.ey.com.

3 Spezifische internationale Fallkonstellationen

Die im ersten Teil dargestellten Grundlagen stellen das «Grundgerüst» der Besteuerung internationaler Personenunternehmen dar. Um jene Ausführungen zu veranschaulichen und verständlicher zu machen, sollen im Folgenden spezifische Fallkonstellationen untersucht werden. Diese ergeben sich mit Bezug auf die folgenden drei Dimensionen bzw. Fragestellungen:

- Wo befindet sich der Geschäftsbetrieb? Dieser kann sich entweder in der Schweiz oder im Ausland befinden.
- Wird im anderen Staat – d. h. im Ausland bei einem Geschäftsbetrieb in der Schweiz bzw. in der Schweiz bei einem Geschäftsbetrieb im Ausland – eine Betriebsstätte unterhalten?
- Wo sind die Teilhaber ansässig? Sie können vollständig in der Schweiz, vollständig im Ausland oder teilweise in der Schweiz und im Ausland ansässig sein.

Um die Fallkonstellationen möglichst einfach zu halten und um Doppelspurigkeiten zu vermeiden, werden die folgenden Einschränkungen und Annahmen vorgenommen:

- Am untersuchten Personenunternehmen sind stets zwei Teilhaber beteiligt.
- Bei den Teilhabern handelt es sich ausschliesslich um natürliche Personen. Dies aufgrund der Ähnlichkeit der steuerrechtlichen Qualifikation: Befinden sich die Teilhaber im Ausland, findet bezüglich ihrer «Anteile» an der Personengesellschaft Art. 11 DBG Anwendung. Diese Bestimmung unterscheidet bei der Besteuerung des Ergebnisses der schweizerischen Betriebsstätte nicht danach, ob es sich bei den Teilhabern um natürliche oder juristische Personen handelt. Die Ansässigkeit der Teilhaber in der Schweiz hingegen stellt einen Anwendungsfall von Art. 6 Abs. 3 DBG im Falle einer natürlichen Person bzw. von Art. 52 Abs. 3 DBG im Falle einer juristischen Person dar. Diese beiden Bestimmungen unterscheiden sich – obwohl vom Wortlaut her unterschiedlich abgefasst – inhaltlich kaum. Abgesehen von der unterschiedlichen Steuerart (Einkommenssteuer bzw. Gewinnsteuer) und vom unterschiedlichen Korrekturmechanismus bei der Verrechnung ausländischer Betriebsstätteverluste ergeben sich grundsätzlich die gleichen Steuerfolgen.
- Am Ort des Geschäftsbetriebs befindet sich der zivilrechtliche Sitz (Handelsregistereintrag) und wird die Leitung des Personenunternehmens ausgeübt.
- Die effektive Gewinnsteuerbelastung (auf dem Gewinn vor Steuern) in der Schweiz wie auch im Ausland beträgt jeweils 20 %.

Die nachstehenden Fallkonstellationen gehen von folgendem Grundsachverhalt aus:

- Herr Meier und Herr Müller sind hälftige Teilhaber an einer Personengesellschaft – der Meier & Müller KG (in der Schweiz registrierte Kollektivgesellschaft mit einem Geschäftsbetrieb in der Schweiz) bzw. der Meier & Müller PG (im Ausland registrierte Personengesellschaft mit einem Geschäftsbetrieb im Ausland).
- Das Personenunternehmen weist ein Gesamtergebnis von 100 aus; dieses gliedert sich beim Vorhandensein einer Betriebsstätte in einen Gewinn des Geschäftsbetriebs von 150 und einen Betriebsstätteverlust in Höhe von 50.
- Neben dem Ergebnis aus der Personengesellschaft verfügen Herr Meier und Herr Müller über kein weiteres Einkommen.

Basierend auf den oben genannten drei Dimensionen ergibt sich mit Blick auf die zu untersuchenden Fallkonstellationen die folgende Matrix:

Übersicht: Fallkonstellationen

Fall	Geschäftsbetrieb	Betriebsstätte	Meier	Müller	Abschn.
1	CH	–	Ausland	Ausland	3.1.1.1
2	CH	–	CH	Ausland	3.1.1.2
3	CH	Ausland	CH	CH	3.1.2.1
4	CH	Ausland	Ausland	Ausland	3.1.2.2
5	CH	Ausland	CH	Ausland	3.1.2.3
6	Ausland	–	CH	CH	3.2.1.1
7	Ausland	–	CH	Ausland	3.2.1.2
8	Ausland	CH	CH	CH	3.2.2.1
9	Ausland	CH	Ausland	Ausland	3.2.2.2
10	Ausland	CH	CH	Ausland	3.2.2.3

Für die weiteren Ausführungen soll – da sich die DBG- und die kantonalen Normen in ihren Auswirkungen, wie gezeigt⁸⁷, entsprechen – nur noch auf die Bestimmungen des DBG eingegangen werden.

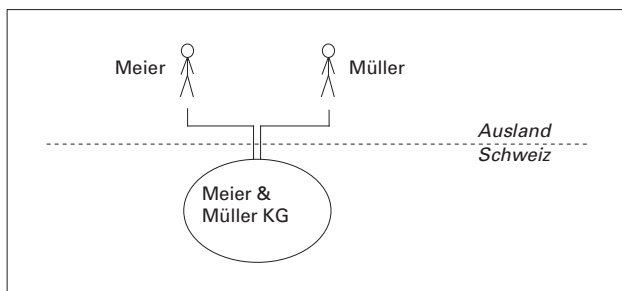
87 S. vorne, in Abschn. 2.2.2.

3.1 Geschäftsbetrieb in der Schweiz

3.1.1 Ohne Betriebsstätte im Ausland

3.1.1.1 Ansässigkeit beider Teilhaber im Ausland

Fall 1: Grafik



Aufgrund der Ansässigkeit von Herrn Meier und Herrn Müller im Ausland liegt ein ausländisches Unternehmen iSv Art. 11 DBG bzw. Art. 49 Abs. 3 DBG vor. Die geforderte wirtschaftliche Anknüpfung des Unternehmens in der Schweiz kann mit Verweis auf den Wortlaut von Art. 4 Abs. 1 lit. a und b DBG u. a. ein Geschäftsbetrieb oder eine Betriebsstätte sein. Auch wenn sich die gesamte Unternehmenstätigkeit – wie hier unterstellt – in der Schweiz entfaltet, ist von einem bloss wirtschaftlichen Anknüpfungspunkt in der Schweiz auszugehen:⁸⁸ Träger des Unternehmens sind nämlich die einzelnen Teilhaber – Herr Meier und Herr Müller –, die im Ausland ansässig und dort unbeschränkt steuerpflichtig sind. Durch ihre Teilhaberschaft am Geschäftsbetrieb in der Schweiz begründen diese in der Schweiz eine beschränkte Steuerpflicht iSv Art. 4 Abs. 1 lit. a DBG.

Vorliegend handelt es sich um einen Anwendungsfall von Art. 11 DBG (iVm Art. 49 Abs. 3 DBG). Bezüglich praktischer Umsetzung sind jedoch dessen Tragweite und die damit verbundenen Konsequenzen zu bestimmen. In der Lehre wird u. a. vertreten, dass die ausländische Personengesellschaft – mit Bezug auf die ausländischen Teilhaber – als fiktives Steuersubjekt zur Besteuerung herangezogen⁸⁹ bzw. – mit Bezug auf die ausländischen und die schweizerischen Teilhaber – als juristische Person besteuert⁹⁰ wird. Somit wäre die Meier & Müller KG selbst an Stelle ihrer ausländischen Teilhaber als Steuer-

subjekt zu betrachten. Eine derart weit gehende Konsequenz ist nach Ansicht der Autoren jedoch nicht zu ziehen. Art. 11 DBG ordnet vielmehr eine Steuersubstitution an, bei der die einzelnen Teilhaber selbst Steuersubjekte bleiben, das Unternehmen als Steuersubstitut jedoch sämtliche Rechte und Pflichten im Steuerverfahren wahrnimmt und für die Steuerschulden primär haftet.⁹¹ Dafür, dass nicht das Unternehmen, sondern dessen Teilhaber als Steuersubjekte zu betrachten sind, sprechen die folgenden Gründe:

- Die erwähnten Lehrmeinungen, welche das ausländische Personenunternehmen als Steuersubjekt betrachten, stützen sich auf den Wortlaut von Art. 49 Abs. 3 DBG. Danach sind ausländische Personengesamtheiten ohne juristische Persönlichkeit für die Besteuerung in der Schweiz den juristischen Personen «gleichgestellt». Jedoch darf ob dieses (vermeintlich) klaren Wortlauts der Verweis auf Art. 11 DBG nicht ausser Acht gelassen werden. Letztere Vorschrift beschränkt den Anwendungsbereich der Bestimmungen über die juristischen Personen auf Personengesamtheiten ohne juristische Persönlichkeit, die in der Schweiz aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig sind. Eine solche wirtschaftliche Anknüpfung kann sich einzig über die beteiligten (natürlichen und/oder juristischen) Personen – d. h. via Art. 4 Abs. 1 lit. a und b DBG bzw. Art. 51 Abs. 1 lit. a und b DBG – ergeben. Somit müssen die im Ausland ansässigen Teilhaber systembedingt Steuersubjekte sein, damit Art. 11 DBG greifen kann.
- Der generelle Verweis des Art. 11 DBG auf die Bestimmungen über die juristischen Personen bedeutet, dass grundsätzlich sämtliche Bestimmungen des dritten Teils des DBG (Steuerpflicht, Steuerobjekt, Steuerberechnung und zeitliche Bemessung) anwendbar sind.⁹² Insbesondere sei in diesem Zusammenhang auf Art. 59 lit. a DBG hingewiesen, der – im Unterschied zur Besteuerung natürlicher Personen – die Abzugsfähigkeit von (nicht nur schweizerischen)⁹³ Steuern festschreibt. Eine Einschränkung wird jedoch hinsichtlich des Beteiligungsabzugs gemacht: Dieser soll nur dann gewährt werden, wenn dessen Anwendung der Vermeidung

88 Gl. M. LOCHER, Art. 11 DBG N 16.

89 HÖHN, Steuerprobleme bei schweizerischen Betriebsstätten ausländischer Unternehmen, 179; LOCHER, Art. 11 DBG N 1; gl. M. DONATI, Besteuerung ausländischer Personengesellschaften in der Schweiz, 15 f.; DERS. Aspekte ordentlicher Besteuerung ausländischer Personengesellschaften in der Schweiz, 141 f.

90 AGNER/JUNG/STEINMANN, Art. 11 DBG N 1; ATHANAS/WIDMER, Art. 49 DBG N 17.

91 Vgl. zur Steuersubstitution GREMINGER, Art. 9 DBG N 4; HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht, § 9 Rz 23; RICHNER/FREI/KAUFMANN, Art. 9 DBG N 5.

92 GREMINGER, Art. 11 DBG N 3; HÖHN, Steuerprobleme bei schweizerischen Betriebsstätten ausländischer Unternehmen, 180; LOCHER, Art. 11 DBG N 17; RICHNER/FREI/KAUFMANN, Art. 11 DBG N 7.

93 BRÜLISAUER/KUHN, Art. 59 DBG N 5; LOCHER, Art. 59 DBG N 51; RICHNER/FREI/KAUFMANN, Art. 59 DBG N 4.

der wirtschaftlichen Doppelbelastung dient^{94, 95}. Folglich soll nicht so weit gegangen werden, einem ausländischen Personenunternehmen den Beteiligungsabzug a priori zu gewähren, sondern es wird Bezug auf dessen Teilhaber (als Steuersubjekte) genommen. Wäre das ausländische Personenunternehmen selbst Steuersubjekt, dürfte eine solche Differenzierung nicht vorgenommen werden.

- Ebenfalls wird das ausländische Personenunternehmen international und für Verrechnungssteuerzwecke nicht als juristische Person bzw. eigenes Steuersubjekt betrachtet.⁹⁶

Basierend auf diesen Überlegungen bleiben Herr Meier und Herr Müller in der Schweiz beschränkt steuerpflichtige Steuersubjekte; hinsichtlich der Wahrnehmung der Rechte und Pflichten im Steuerverfahren werden sie jedoch durch die Meier & Müller KG substituiert. Diese hat in der Schweiz eine Steuererklärung – für juristische Personen – einzureichen und wird entsprechend den für die juristischen Personen geltenden Regeln besteuert.⁹⁷ Dabei können – im Unterschied zu den Vorschriften über die Besteuerung der natürlichen Personen – die geschuldeten Steuern als geschäftsmässig begründeter Aufwand in Abzug gebracht werden. Erzielte die Meier & Müller KG einen Verlust, wäre dieser vorzutragen und könnte mit Gewinnen der nächsten 7 Jahre verrechnet werden.

Auf Grund des linearen Steuersatzes von 8,5 % (bzw. allenfalls 4,25 %⁹⁸) stellt sich die Frage des satzbestimmenden Einkommens bei der direkten Bundessteuer nicht. Wohl wäre sie aber entscheidend, wenn der Steuertarif – wie immer noch in einigen Kantonen – progressiv ausgestaltet wäre. In diesem Fall müsste – gemäss Art. 11 DBG, welcher nur auf das Ergebnis des ausländischen Gesamtunternehmens abstellt, iVm Art. 7 Abs. 2 DBG – auf das Gesamtergebnis des Unternehmens (unter Ausklammerung der übrigen, persönlichen Einkünfte der

Teilhaber) abgestellt werden, sofern dieses höher ist als das schweizerische Ergebnis des ausländischen Unternehmens. Aufgrund der Tatsache, dass der in Art. 7 Abs. 2 DBG verankerte Methodendualismus zuungunsten des Steuerpflichtigen gegen das in Art. 8 BV verankerte Rechtsgleichheitsgebot bzw. gegen das in Art. 23 Abs. 3 OECD-MA verankerte Diskriminierungsverbot verstösst, ist nach der hier vertretenen Auffassung lediglich auf die in der Schweiz steuerbaren Faktoren abzustellen⁹⁹, obwohl im Lichte von Art. 23 Abs. 3 OECD-MA die Berücksichtigung der Gesamtprogression zulässig wäre. Das ausschliessliche Abstellen auf die Inlandfaktoren wird in der Praxis zugelassen, indem bei beschränkter Steuerpflicht in der Schweiz die objektmässig-direkte Ausscheidung zur Anwendung gelangen kann bzw. muss, wenn aus Gründen der objektiven Beweislast keine zuverlässigen Angaben über das Gesamtunternehmen beschafft werden können.¹⁰⁰

Fall 1: Gewinnabgrenzung

	Schweiz	Ausland	Total
Ergebnis vor Steuern	100	–	100
Meier			
Gewinnanteil Meier & Müller KG (50 %)	50	–	50
Abzüglich: Gewinnsteuer	–10	–	–10
Steuerbares Ergebnis	40	–	40
Müller			
Gewinnanteil Meier & Müller KG (50 %)	50	–	50
Abzüglich: Gewinnsteuer	–10	–	–10
Steuerbares Ergebnis	40	–	40

Gestützt auf Art. 11 DBG werden die Gewinnanteile von Herrn Meier und Herrn Müller (je 40 nach Abzug der Gewinnsteuer) nicht bei diesen selbst als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit besteuert, sondern die Meier & Müller KG versteuert das Gesamtergebnis (80 nach Abzug der Gewinnsteuer) nach den Regeln über die juristischen Personen.

Würde man – entgegen der hier vertretenen Auffassung – der Inkorporationstheorie folgen, läge im Falle der Meier & Müller KG ein schweizerisches Unternehmen vor. Ebenfalls zum selben Ergebnis führte das Abstellen auf den Ort des Geschäftsbetriebs. Dies hätte folgende Konsequenzen:

- Herr Meier und Herr Müller hätten ihre Gewinnanteile jeweils in einer eigenen Steuererklärung zu deklarieren; dies im Unterschied zu bloss einer (durch die Meier & Müller KG einzureichenden) Steuererklärung. Somit würde die Substitution der Steuerpflicht der Teilhaber durch das ausländische Unternehmen und damit die durch Art. 11 DBG beabsichtigte Vereinfachung ausgeschaltet. Bei bloss zwei

94 LOCHER, Art. 11 DBG N 18 mwH; a. M. DUSS/ALTORFER, Art. 69 DBG N 4; DUSS, Interkantonale und internationale Aspekte der Unternehmensumstrukturierungen, 423 (insb. Fn 15); HÖHN, Steuerprobleme bei schweizerischen Betriebsstätten ausländischer Unternehmen, 180 f.

95 Gemäss einer telefonischen Besprechung mit einem Vertreter der ESTV (Hans-Jürg Neuhaus, 18.6.2007) käme der Beteiligungsabzug beispielsweise dann zur Anwendung, wenn es sich bei den im Ausland ansässigen Teilhabern um juristische Personen handelt.

96 AGNER/DIGERONIMO/NEUHAUS/STEINMANN, Art. 49 DBG N 16.

97 Gemäss einer telefonischen Besprechung mit einem Vertreter der ESTV (Hans-Jürg Neuhaus, 18.6.2007) wird das ausländische Personenunternehmen aus praktischen Gründen zwecks Besteuerung des schweizerischen Ergebnisses herangezogen. Entsprechend hat dieses die Steuererklärung einzureichen. Zum selben Ergebnis führte eine telefonische Besprechung mit einem Vertreter des KSTA ZH (Jürg Altorfer, 25.7.2007).

98 Vereine, Stiftungen und übrige juristische Personen, Art. 71 DBG.

99 LOCHER, Art. 7 DBG N 10 ff.; ATHANAS/WIDMER, Art. 7 DBG N 11 ff.

100 LOCHER, Art. 7 DBG N 11; StE 2003 B 11.3 Nr. 13 (BdBSt); StE 2003 B 11.3 Nr. 14 (AG).

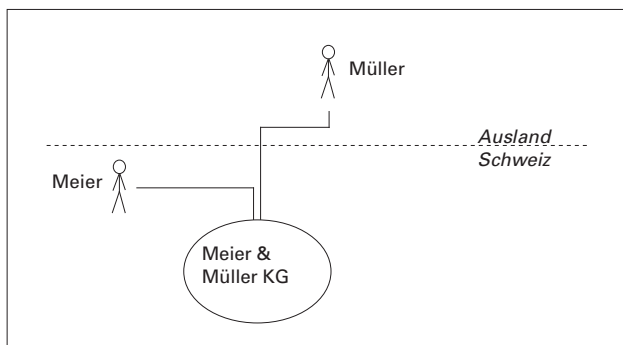
Teilhabern mag diese Folge akzeptabel sein. Würde es sich jedoch um eine Vielzahl von im Ausland ansässigen Teilhabern handeln, wäre der administrative Mehraufwand hingegen erheblich.

- Für die Besteuerung des Ergebnisses der Meier & Müller KG wären die Bestimmungen über die natürlichen Personen im Unterschied zu denjenigen über die juristischen Personen anwendbar. Dies berührt im Speziellen den anwendbaren Steuertarif (Art. 36 DBG anstatt Art. 68 DBG) und die Abzugsfähigkeit der Steuern (keine Abzugsfähigkeit im Unterschied zu Art. 59 Abs. 1 lit. a DBG). Damit würde eine steuerliche Ungleichbehandlung von im Ausland ansässigen Teilhabern an einem Unternehmen mit Geschäftsbetrieb in der Schweiz (Besteuerung nach den Bestimmungen für natürliche Personen) verglichen mit im Ausland ansässigen Teilhabern an einem Unternehmen mit Geschäftsbetrieb im Ausland und nur einer Betriebsstätte in der Schweiz (Besteuerung nach den Bestimmungen für juristische Personen) bewirkt. Eine solche Ungleichbehandlung liesse sich jedoch nur dann rechtfertigen, wenn im zweiten Fall eine Vereinfachung im Vergleich zum ersten Fall resultieren würde. In beiden Fällen besteht jedoch gestützt auf Art. 4 Abs. 1 lit. a und b DBG lediglich eine wirtschaftliche Anknüpfung in der Schweiz, bei der die Anwendung von Art. 11 DBG gleichermaßen eine echte Vereinfachung bedeuten würde.

Im Ergebnis würde bei Anwendung der Inkorporationstheorie bzw. beim Abstellen auf den Ort des Geschäftsbetriebs die in Art. 11 DBG statuierte Vereinfachung ausgehebelt. Das Abstellen auf den Ort der Ansässigkeit der Teilhaber führt demgegenüber in casu zu einem sachgerechten Ergebnis.

3.1.1.2 Ansässigkeit je eines Teilhabers in der Schweiz und im Ausland

Fall 2: Grafik



Hinsichtlich des im Ausland ansässigen Teilhabers (Herr Müller) liegt nach der hier vertretenen Auffassung ein ausländisches Unternehmen vor. Allerdings liegt im Ge-

gensatz zur vorangegangenen Konstellation kein Anwendungsfall von Art. 11 DBG vor. Diese Bestimmung bezieht sich nämlich auf ausländische Personengesamtheiten, was nach dem Wortsinn eine Mehrzahl von ausländischen Teilhabern erfordert.¹⁰¹ Herr Müller ist jedoch der einzige im Ausland ansässige Teilhaber der Meier & Müller KG, womit er nach Ansicht der Autoren analog einem im Ausland ansässigen Inhaber eines Einzelunternehmens mit Geschäftsbetrieb in der Schweiz zu besteuern ist.¹⁰² Herr Müller wird damit basierend auf Art. 4 Abs. 1 lit. a DBG in der Schweiz beschränkt steuerpflichtig und unterliegt den Bestimmungen über die natürlichen Personen. Dies bedeutet u. a., dass er in der Schweiz eine Steuererklärung einzureichen hat, in der er – zwecks Satzbestimmung – sein weltweites Einkommen (und Vermögen) anzugeben hat. Im Unterschied zu Art. 11 DBG findet der Steuertarif für natürliche Personen Anwendung; zudem können die geschuldeten Steuern bei der Bestimmung des steuerbaren Ergebnisses nicht in Abzug gebracht werden. Die steuerliche Abgrenzung mit dem Ausland richtet sich nach Art. 6 Abs. 2 DBG: Herr Müller hat in der Schweiz seinen Gewinnanteil an der Meier & Müller KG zu versteuern.

In diesem Zusammenhang ist Folgendes von Bedeutung: Der Steuertarif für juristische Personen unterscheidet sich grundsätzlich von demjenigen für die natürlichen Personen; zudem führt die Abzugsfähigkeit der Steuern bei juristischen Personen zu einer Reduktion der Steuerbemessungsgrundlage, die natürlichen Personen nicht zugänglich ist. Die Nichtanwendbarkeit von Art. 11 DBG führt damit zu einer steuerlichen Ungleichbehandlung eines einzelnen im Ausland ansässigen Teilhabers eines Personenunternehmens mit Geschäftsbetrieb in der Schweiz (Anwendung der Bestimmung über die natürlichen Personen), verglichen mit einem von mehreren im Ausland ansässigen Teilhabern eines solchen Personenunternehmens (Anwendung der Bestimmungen über die juristischen Personen). Nach Ansicht der Autoren ist diese Ungleichbehandlung vom Gesetzgeber bewusst in Kauf genommen worden und durch den Vereinfachungsgedanken von Art. 11 DBG gerechtfertigt: Teil der Ver-

101 Derselben Meinung ist gemäss einer telefonischen Besprechung ein Vertreter des KSTA ZH (Jürg Altorfer, 25.7.2007). Seiner Ansicht nach mangelt es beim Vorhandensein lediglich eines im Ausland ansässigen Teilhabers an einer (ausländischen) «Personengesamtheit» iSv Art. 11 DBG bzw. § 8 Abs. 2 StG ZH.

102 Diese Ansicht wird gemäss einer telefonischen Besprechung mit einem Vertreter der ESTV (Hans-Jürg Neuhaus, 18.6.2007) durch diesen tendenziell geteilt: Bei einem einzigen im Ausland ansässigen Teilhaber (natürliche Person) sei eine steuerliche Behandlung analog einem im Ausland ansässigen Inhaber eines Einzelunternehmens wohl angemessen. Jedoch sei zu betonen, dass die ESTV diesbezüglich keine feste Praxis habe; es werde grundsätzlich fallbezogen entschieden.

einfachung sind die Anwendung der Bestimmung über die juristischen Personen, ungeachtet, ob natürliche oder juristische Personen am ausländischen Unternehmen beteiligt sind (Vereinfachung hinsichtlich der Qualifikation), sowie das Einreichen bloss einer Steuererklärung (Vereinfachung hinsichtlich der Deklaration). Diese Eingriffe in die grundsätzlich transparente Betrachtung von Personenunternehmen führen bereits zu einer Ungleichbehandlung verglichen mit in der Schweiz ansässigen natürlichen Personen, die Inhaber oder Teilhaber von Personenunternehmen sind. Es ist daher nach Ansicht der Autoren sachgerecht, den Anwendungsbereich von Art. 11 DBG und die damit verbundene Ungleichbehandlung auf Fälle zu beschränken, die im Gegenzug eine echte administrative Vereinfachung mit sich bringen. Dies wäre bei lediglich einem im Ausland ansässigen Teilhaber nach der hier vertretenen Auffassung nicht der Fall.¹⁰³

Mit Bezug auf den in der Schweiz ansässigen Teilhaber (Herr Meier) handelt es sich hingegen um ein schweizerisches Unternehmen; mangels Auslandsbezugs liegt denn auch kein internationaler Sachverhalt vor. Somit hat Herr Meier seinen Anteil am Ergebnis der Meier & Müller KG in der Schweiz als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit iSv Art. 18 DBG im Rahmen seiner persönlichen Steuererklärung zu deklarieren und zu versteuern.

Fall 2: Gewinnabgrenzung

	Schweiz	Ausland	Total
Ergebnis vor Steuern	100	–	100
Meier			
Gewinnanteil Meier & Müller KG (50 %)	50	–	50
Abzüglich: Gewinnsteuer	–	–	–
Steuerbares Ergebnis	50	–	50
Müller			
Gewinnanteil Meier & Müller KG (50 %)	50	–	50
Abzüglich: Gewinnsteuer	–	–	–
Steuerbares Ergebnis	50	–	50

Herr Meier hat seinen Gewinnanteil (50) im Rahmen seiner persönlichen Steuererklärung als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit zu deklarieren und zu versteuern. Der Gewinnanteil von Herrn Müller (50) wird gestützt auf Art. 4 Abs. 1 lit. a DBG bei diesem selbst als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit besteuert. Art. 11 DBG ist im vorliegenden Fall nicht anwendbar.

Der Vollständigkeit halber sei darauf hingewiesen, dass die Beurteilung mit Bezug auf Herrn Müller anders ausfallen würde, würde er stellvertretend für eine Vielzahl im Ausland ansässiger Teilhaber stehen: Diesfalls würde bezüglich des Herrn Müller zurechenbaren Ergebnisses

Art. 11 DBG Anwendung finden. In praktischer Hinsicht müsste in diesem Fall zunächst das Herrn Meier zurechenbare Ergebnis der Meier & Müller KG herausgeschält werden. Das verbleibende Ergebnis wäre den ausländischen Teilhabern zuzurechnen und würde in der Schweiz – entsprechend Art. 6 Abs. 2 iVm Art. 4 Abs. 1 lit. a DBG und Art. 11 iVm Art. 49 Abs. 3 DBG – zur Besteuerung gelangen. Für die daraus folgenden grundsätzlichen steuerrechtlichen Konsequenzen für die ausländischen Teilhaber sei auf die Ausführungen zu Konstellation 1 verwiesen.¹⁰⁴ In diesem Zusammenhang sei ferner erwähnt, dass konsequenterweise auch für die – allfällige – Satzbestimmung das Gesamtergebnis bzw. das schweizerische Ergebnis der Meier & Müller KG um den Herrn Meier zurechenbaren Teil zu kürzen ist. Nur der den ausländischen Teilhabern zurechenbare Anteil soll Gegenstand ihrer steuerbaren bzw. satzbestimmenden Faktoren bilden, da das Unternehmen nur mit Bezug auf die ausländischen Teilhaber als ausländisch zu qualifizieren ist. Mit Bezug auf Herrn Meier bleibt die steuerliche Qualifikation hingegen unverändert.

Wendete man für die Beurteilung der vorliegenden Konstellation den Ansatz der Inkorporationstheorie oder des Orts des Geschäftsbetriebs an, läge in beiden Fällen – d. h. sowohl mit Bezug auf Herrn Meier als auch Herrn Müller – ein inländisches Unternehmen vor. Auch bei dieser Schlussfolgerung hätten beide Teilhaber ihre Gewinnanteile an der Meier & Müller AG je im Rahmen ihrer persönlichen Steuererklärung zu deklarieren und zu versteuern. Das Ergebnis wäre identisch mit jenem der in diesem Beitrag vertretenen Auffassung. Jedoch sei darauf hingewiesen, dass mit Bezug auf Herrn Müller das Ergebnis nur deshalb übereinstimmt, weil im konkreten Sachverhalt Art. 11 DBG – trotz des grundsätzlichen Vorliegens eines ausländischen Unternehmens – mangels einer Mehrzahl von Teilhabern im Ausland nicht zum Tragen kommt.

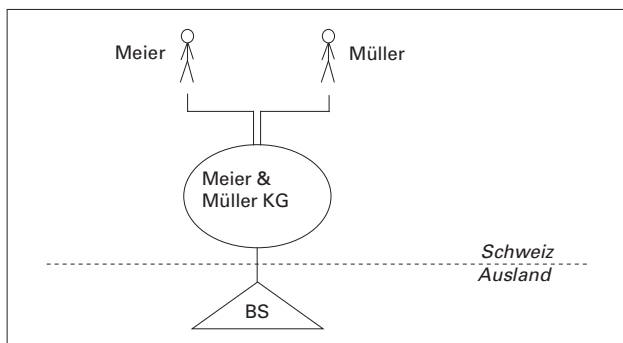
¹⁰³ Dieser Schluss der Autoren erfolgt in Analogie zur Nichtanwendbarkeit von Art. 11 DBG auf ausländische Einzelunternehmen; s. vorne, in Abschn. 2.2.1 mwH (insb. Fn 25).

¹⁰⁴ S. vorne, in Abschn. 3.1.1.1.

3.1.2 Mit Betriebsstätte im Ausland

3.1.2.1 Ansässigkeit beider Teilhaber in der Schweiz

Fall 3: Grafik



Aufgrund der Ansässigkeit der beiden Teilhaber in der Schweiz handelt es sich um ein schweizerisches Unternehmen. Dies bedeutet in praktischer Hinsicht, dass Herr Meier und Herr Müller ihre Anteile am Ergebnis der Meier & Müller KG jeweils als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit iSv Art. 18 DBG im Rahmen ihrer persönlichen Steuererklärung zu deklarieren und zu versteuern haben.

Dadurch, dass im Ausland eine Betriebsstätte unterhalten wird, besteht für beide ein Auslandsbezug. Sollte die ausländische Betriebsstätte einen Verlust erleiden, kann dieser Betriebsverlust – da es sich um ein schweizerisches Unternehmen handelt – gestützt auf Art. 6 Abs. 3 Satz 2 DBG bis maximal zur Höhe des der Schweiz zuzuweisenden Unternehmensgewinns übernommen werden. Diese Verlustverlagerung ist jedoch provisorischer Natur: Ist im Ausland innerhalb der nächsten 7 Jahre eine Verrechnung des Verlustes mit ausländischen Betriebsstättegewinnen möglich, greift der in Art. 6 Abs. 3 Satz 2 DBG verankerte Korrekturmechanismus. Eine Verrechnung von ausländischen Betriebsverlusten mit den übrigen privaten Einkünften ist im Lichte der in Art. 6 Abs. 1 DBG verankerten objektiven Freistellung nicht möglich.¹⁰⁵ Nach den hier vertretenen Auffassungen können jedoch allfällige, in der Schweiz als übriges Einkommen steuerbare sog. Sondervergütungen¹⁰⁶ im Rahmen der provisorischen Verlustübernahme berücksichtigt werden, da sich diese unmittelbar auf die Unternehmertätigkeit zurückführen lassen.

105 S. vorne, in Abschn. 2.2.2.

106 S. vorne, in Abschn. 2.2.2 und 2.3.

Fall 3: Gewinnabgrenzung

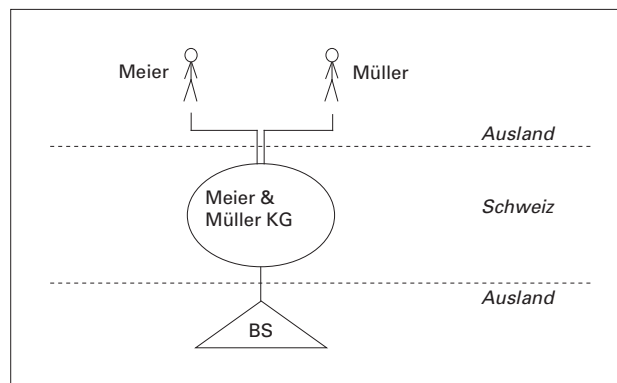
	Schweiz	Ausland	Total
Ergebnis vor Steuern	100	-50	100
Meier			
Gewinnanteil Meier & Müller KG (50 %)	75	-25	50
Abzüglich: Gewinnsteuer	-	-	-
Provisorische Verlustübernahme	-25	25	-
Steuerbares Ergebnis	50	0	50
Müller			
Gewinnanteil Meier & Müller KG (50 %)	75	-25	50
Abzüglich: Gewinnsteuer	-	-	-
Provisorische Verlustübernahme	-25	25	-
Steuerbares Ergebnis	50	0	50

Herr Meier und Herr Müller haben ihre Gewinnanteile von je 50 (nach provisorischer Verlustübernahme durch das schweizerische Steuerdomizil) im Rahmen ihrer persönlichen Steuererklärung zu deklarieren und als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit zu versteuern.

Die vorliegende Sachverhaltskonstellation ist bezüglich Qualifikation des Personenunternehmens als schweizerisch oder ausländisch unbestritten. So wird in dieser Fallkonstellation gemäss sämtlichen in der Doktrin vertretenen Auffassungen ein schweizerisches Unternehmen angenommen.

3.1.2.2 Ansässigkeit beider Teilhaber im Ausland

Fall 4: Grafik



Aufgrund der Ansässigkeit der beiden Teilhaber im Ausland handelt es sich um ein ausländisches Unternehmen. Die einzelnen Teilhaber sind aufgrund wirtschaftlicher Anknüpfung nach Art. 4 Abs. 1 lit. a DBG beschränkt steuerpflichtig. In dieser Konstellation sind jedoch die Besonderheiten von Art. 11 DBG zu beachten. Bezüglich der praktischen Umsetzung von Art. 11 DBG ist hervorzuheben, dass Herr Meier und Herr Müller als solche in der Schweiz keine Steuererklärung einzureichen haben. Die Meier & Müller KG erfüllt als Steuersubstitutin die steuerlichen Pflichten für ihre beiden im Ausland ansässigen Teilhaber¹⁰⁷; sie hat in der Schweiz eine Steuererklärung – für juristische Personen – einzurei-

107 S. vorne, in Abschn. 3.1.1.1.

chen und wird entsprechend den für die juristischen Personen geltenden Regeln besteuert. Daher können – im Unterschied zu den Vorschriften über die Besteuerung der natürlichen Personen – die geschuldeten Steuern als geschäftsmässig begründeter Aufwand in Abzug gebracht werden.

Erleidet die ausländische Betriebsstätte einen Verlust, kann dieser – da nach der hier vertretenen Auffassung mit Bezug auf beide Teilhaber ein ausländisches Personenunternehmen vorliegt – aufgrund von Art. 6 Abs. 2 iVm Art. 4 Abs. 1 lit. a und Art. 11 DBG nicht gestützt auf Art. 6 Abs. 3 Satz 2 DBG mit schweizerischem Gewinn verrechnet werden.

Fall 4: Gewinnabgrenzung

	Schweiz	Ausland	Total
Ergebnis vor Steuern	100	-50	100
Meier			
Gewinnanteil Meier & Müller KG (50 %)	75	-25	50
Abzüglich: Gewinnsteuer	-15	0	-15
Verlustübernahme nicht möglich	-	-	-
Steuerbares Ergebnis	60	-25	35
Müller			
Gewinnanteil Meier & Müller KG (50 %)	75	-25	50
Abzüglich: Gewinnsteuer	-15	0	-15
Verlustübernahme nicht möglich	-	-	-
Steuerbares Ergebnis	60	-25	35

Gestützt auf Art. 11 DBG werden die schweizerischen Gewinnanteile von Herrn Meier und Herrn Müller (nach Abzug der Gewinnsteuer je 60) nicht bei diesen selbst als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit besteuert, sondern die Meier & Müller KG versteuert das schweizerische Gesamtergebnis (120, nach Abzug der Gewinnsteuer) nach den Regeln für die juristischen Personen. Da ein ausländisches Unternehmen gegeben ist, erfolgt keine Verrechnung des ausländischen Betriebsstätteverlusts nach Art. 6 Abs. 3 Satz 2 DBG.

Würde man – entgegen der hier vertretenen Auffassung – der Inkorporationstheorie folgen, läge im Falle der Meier & Müller KG ein schweizerisches Unternehmen vor. Ebenfalls zum selben Ergebnis führte das Abstellen auf den Ort des Geschäftsbetriebs. Dies hätte die folgenden Konsequenzen:

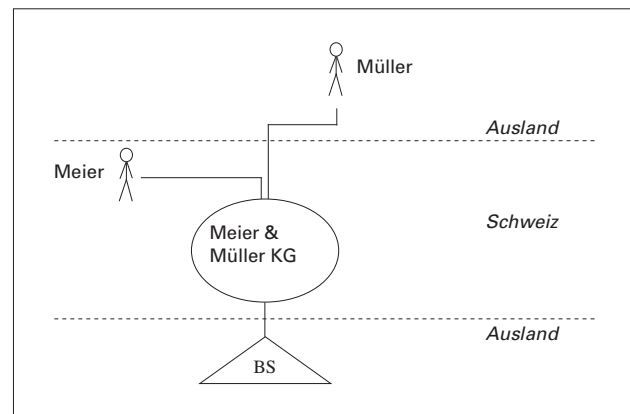
- Mit Bezug auf die Besteuerung des Ergebnisses der Meier und Müller KG ergäben sich die gleichen Auswirkungen wie bei Anwendung der Inkorporationstheorie in Fall 1.¹⁰⁸
- Zusätzlich würde nach dem Wortlaut von Art. 6 Abs. 3 Satz 2 DBG der Weg geöffnet für die Verrechnung mit dem Verlust der ausländischen Betriebsstätte. Dies stände jedoch im Widerspruch zu Art. 6 Abs. 2 Satz 2 DBG, der bei beschränkter Steuerpflicht in der Schweiz die Besteuerung (mindestens) des in der Schweiz erzielten Einkommens vorschreibt. Ebenfalls würde dieses Ergebnis nicht dem

Grundsatz entsprechen, dass Doppelbesteuerungen idR durch den Ansässigkeitsstaat – d. h. in casu durch das Ausland – zu vermeiden sind¹⁰⁹, nicht jedoch durch den Staat, in welchem lediglich eine beschränkte Steuerpflicht vorliegt. Auch die OECD-Staaten sind als Betriebsstättestaaten nicht bereit, ausländische Verluste zu übernehmen bzw. derart einseitige Geschenke zu gewähren.¹¹⁰

Schlussfolgernd ist festzuhalten, dass die Anwendung der Inkorporationstheorie nach Ansicht der Autoren zu einem Ergebnis führte, welches nicht mit den Grundsätzen des unilateralen wie auch des bilateralen Rechts in Einklang gebracht werden kann.

3.1.2.3 Ansässigkeit je eines Teilhabers in der Schweiz und im Ausland

Fall 5: Grafik



Hinsichtlich des in der Schweiz ansässigen Teilhabers (Herr Meier) liegt ein schweizerisches Unternehmen vor. Dies bedeutet in praktischer Hinsicht, dass Herr Meier seinen Anteil am Ergebnis der Meier & Müller KG als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit iSv Art. 18 DBG im Rahmen seiner persönlichen Steuererklärung zu deklarieren und zu versteuern hat.

Dadurch, dass im Ausland eine Betriebsstätte unterhalten wird, besteht für ihn ein Auslandsbezug. Sollte die ausländische Betriebsstätte einen Verlust erleiden, kann dieser – da es sich um ein schweizerisches Unternehmen handelt – gestützt auf Art. 6 Abs. 3 Satz 2 DBG mit schweizerischem Unternehmensgewinn verrechnet werden. Diese Verlustverlagerung ist jedoch provisorischer Natur: Ist im Ausland innerhalb der nächsten 7 Jahre eine Verrechnung des Verlustes mit ausländischen Betriebsstättegewinnen möglich, greift der in Art. 6

108 S. vorne, in Abschn. 3.1.1.1.

109 Vgl. mwH zum Methodenartikel HÖHN, Funktionsweise und Methoden der Doppelbesteuerungsabkommen, 112 ff.; LOCHER, Einführung in das internationale Steuerrecht, 87 f.

110 AGNER/JUNG/STEINMANN, Art. 52 DBG N 14.

Abs. 3 Satz 3 DBG verankerte Korrekturmechanismus. Hingegen kann der ausländische Betriebsverlust – falls er den inländischen Unternehmensgewinn übersteigen würde – nicht mit übrigen privaten Einkünften – ausser diese sind auf sog. Sondervergütungen¹¹¹ zurückzuführen – verrechnet werden.

Mit Bezug auf den im Ausland ansässigen Teilhaber (Herr Müller) liegt ein ausländisches Unternehmen vor. Jedoch liegt hier kein Anwendungsfall von Art. 11 DBG vor. Dieser bezieht sich nämlich auf ausländische Personengesamtheiten, was eine Mehrzahl von ausländischen Teilhabern erfordert. Herr Müller ist jedoch der einzige im Ausland ansässige Teilhaber der Meier & Müller KG, womit er nach Ansicht der Autoren analog einem im Ausland ansässigen Inhaber eines Einzelunternehmens mit Geschäftsbetrieb in der Schweiz zu besteuern ist. Herr Müller wird damit basierend auf Art. 4 Abs. 1 lit. a DBG in der Schweiz beschränkt steuerpflichtig und unterliegt den Bestimmungen über die natürlichen Personen. Dies bedeutet u. a., dass er in der Schweiz eine Steuererklärung einzureichen hat, in der er – zwecks Satzbestimmung – sein weltweites Einkommen (und Vermögen) anzugeben hat. Die steuerliche Abgrenzung mit dem Ausland richtet sich nach Art. 6 Abs. 2 DBG: Herr Müller hat in der Schweiz seinen Gewinnanteil an der Meier & Müller KG zu versteuern. Da kein schweizerisches Unternehmen iSv Art. 6 Abs. 3 Satz 2 DBG vorliegt, kann keine Verrechnung von ausländischen Betriebsstätteverlusten mit Gewinnen des in der Schweiz gelegenen Geschäftsbetriebs stattfinden.

Fall 5: Gewinnabgrenzung

	Schweiz	Ausland	Total
Ergebnis vor Steuern	150	-50	100
Meier			
Gewinnanteil Meier & Müller KG (50 %)	75	-25	50
Abzüglich: Gewinnsteuer	-	-	-
Provisorische Verlustübernahme	-25	25	-
Steuerbares Ergebnis	50	0	50
Müller			
Gewinnanteil Meier & Müller KG (50 %)	75	-25	50
Abzüglich: Gewinnsteuer	-	-	-
Verlustübernahme nicht möglich	-	-	-
Steuerbares Ergebnis	75	-25	50

Herr Meier hat seinen Gewinnanteil nach provisorischer Verlustverrechnung (50) im Rahmen seiner persönlichen Steuererklärung als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit zu deklarieren und zu versteuern. Der schweizerische Gewinnanteil von Herrn Müller (75) wird gestützt auf Art. 4 Abs. 1 lit. a DBG bei diesem selbst als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit besteuert. Art. 11 DBG ist im vorliegenden Fall nicht anwendbar.

Der Vollständigkeit halber sei darauf hingewiesen, dass die Beurteilung mit Bezug auf Herrn Müller anders ausfallen würde, sollte er stellvertretend für eine Vielzahl im Ausland ansässiger Teilhaber stehen: Diesfalls würde bezüglich des Herrn Müller zurechenbaren Ergebnisses Art. 11 DBG Anwendung finden. Bezüglich der daraus fließenden Konsequenzen sei auf die Ausführungen zu Fall 4¹¹² verwiesen. Mit Bezug auf Herrn Meier bleibt die steuerliche Qualifikation unverändert.

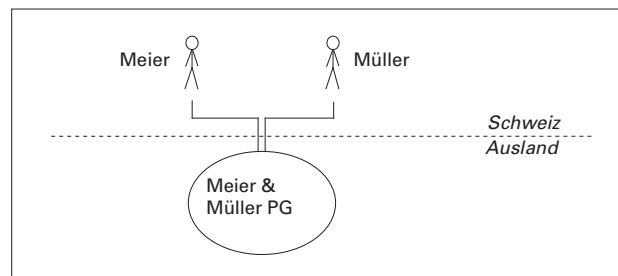
Wendete man für die Beurteilung der vorliegenden Konstellation den Ansatz der Inkorporationstheorie oder des Orts des Geschäftsbetriebs an, läge in beiden Fällen ein inländisches Unternehmen vor. Bezüglich der Steuerfolgen für Herrn Meier deckt sich das Ergebnis mit jenem nach der hier vertretenen Auffassung, da unabhängig vom gewählten Ansatz ein schweizerisches Unternehmen vorliegt. Mit Bezug auf Herrn Müller sind jedoch dieselben Vorbehalte anzubringen wie bei Fall 4.¹¹³

3.2 Geschäftsbetrieb im Ausland

3.2.1 Ohne Betriebsstätte in der Schweiz

3.2.1.1 Ansässigkeit beider Teilhaber in der Schweiz

Fall 6: Grafik



Aufgrund der Ansässigkeit der beiden Teilhaber in der Schweiz liegt in dieser Konstellation ein schweizerisches Unternehmen vor, auch wenn sich der Geschäftsbetrieb im Ausland befindet. In praktischer Hinsicht haben Herr Meier und Herr Müller ihren Anteil am Ergebnis der Meier & Müller PG jeweils als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit iSv Art. 18 DBG im Rahmen ihrer persönlichen Steuererklärung zu deklarieren. Da sich der Geschäftsbetrieb jedoch im Ausland befindet, erfolgt aus schweizerischer Sicht gestützt auf Art. 6 Abs. 1 DBG eine unbedingte Freistellung (unter Progressionsvorbehalt) der aus dem ausländischen Geschäftsbetrieb fließenden Einkünfte.

111 S. vorne, in Abschn. 2.2.2 und 2.3.

112 S. vorne, in Abschn. 3.1.2.2.

113 S. vorne, in Abschn. 3.1.2.2.

Fall 6A: Gewinnabgrenzung

	Schweiz	Ausland	Total
Ergebnis vor Steuern	–	100	100
Meier			
Gewinnanteil Meier & Müller PG (50 %)	–	50	50
Abzüglich: Gewinnsteuer	–	–	–
Steuerbares Ergebnis	–	50	50
Müller			
Gewinnanteil Meier & Müller PG (50 %)	–	50	50
Abzüglich: Gewinnsteuer	–	–	–
Steuerbares Ergebnis	–	50	50

Herr Meier und Herr Müller haben ihre Gewinnanteile von je 50 im Rahmen ihrer persönlichen Steuererklärung als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit zu deklarieren. Infolge der unbedingten Freistellung in der Schweiz erfolgt hier keine Besteuerung dieses Einkommens; jedoch ist es satzbestimmend zu berücksichtigen.

Sollte die Meier & Müller PG, deren Geschäftsbetrieb sich im Ausland befindet, einen Verlust erleiden, stellt sich die Frage, ob dieser gestützt auf Art. 6 Abs. 3 Satz 2 DBG (provisorisch) mit übrigem schweizerischem Einkommen zur Verrechnung gebracht werden kann. Für ein solches Vorgehen spricht der Verweis auf die Grundsätze des IKStR in Art. 6 Abs. 3 Satz 1 DBG. Im interkantonalen Verhältnis ist ein allfälliger Anteil des Teilhabers am Verlust einer Personengesellschaft durch den Kanton des Hauptsteuerdomizils des Teilhabers zu übernehmen.¹¹⁴ Analog auf die vorliegende Konstellation angewendet bedeutete dies, das schweizerische Hauptsteuerdomizil der Teilhaber hätte Verluste aus sich im Ausland befindlichen Geschäftsbetrieben ebenfalls (provisorisch) zu übernehmen. Gegen eine solche Betrachtung spricht jedoch der Wortlaut von Art. 6 Abs. 1 iVm Art. 6 Abs. 3 Satz 2 DBG: Die grenzüberschreitende (provisorische) Verlustverlagerung beschränkt sich danach auf Fälle, in denen «ein schweizerisches Unternehmen Verluste aus einer ausländischen Betriebsstätte mit inländischen Gewinnen verrechnet». Zum einen braucht es folglich eine ausländische Betriebsstätte, die einen Verlust erleidet; der ausländische Geschäftsbetrieb stellt in casu zweifelsohne eine Betriebsstätte dar.¹¹⁵ Zum anderen hat die Verrechnung gemäss Wortlaut mit schweizerischen Gewinnen des Personenunternehmens stattzufinden; m. a. W. muss der Schweiz im Rahmen der internationalen Abgrenzung ein Gewinn zugewiesen werden.¹¹⁶ Doch genau daran mangelt es im vorliegenden

Fall, denn die gesamte Geschäftstätigkeit wird im Ausland ausgeübt. Somit ist basierend auf Art. 6 Abs. 3 Satz 2 DBG eine (provisorische) Verlustübernahme nicht möglich. Allerdings ist der Auslandsverlust gestützt auf Art. 6 Abs. 3 Satz 3 DBG in der Schweiz satzbestimmend zu berücksichtigen.

Eine provisorische Verlustübernahme wäre nach der hier vertretenen Auffassung dann möglich, wenn im übrigen in der Schweiz steuerbaren Einkommen sog. Sondervergütungen¹¹⁷ enthalten wären, die im Zusammenhang mit der Unternehmenstätigkeit stehen. Ebenfalls wäre eine provisorische Verlustübernahme in der Schweiz dann zulässig, wenn die in der Schweiz ansässigen Teilhaber aufgrund ihrer allfälligen (Leitungs-)Funktionen in der Schweiz eine Betriebsstätte des ausländischen Geschäftsbetriebs begründen würden und dieser Betriebsstätte im Rahmen der Abgrenzung ein Gewinn zugewiesen würde; es kann diesbezüglich auf die Ausführungen zu Fall 8 verwiesen werden.¹¹⁸

Fall 6B: Gewinnabgrenzung (Variante)

	Schweiz	Ausland	Total
Ergebnis vor Steuern	–	–100	–100
Meier			
Gewinnanteil Meier & Müller PG (50 %)	–	–50	–50
Abzüglich: Gewinnsteuer	–	–	–
Verlustübernahme nicht möglich	–	–	–
Steuerbares Ergebnis	–	–50	–50
Müller			
Gewinnanteil Meier & Müller PG (50 %)	–	–50	–50
Abzüglich: Gewinnsteuer	–	–	–
Verlustübernahme nicht möglich	–	–	–
Steuerbares Ergebnis	–	–50	–50

Da der Schweiz abgrenzungstechnisch kein Gewinn zugewiesen wird, kann keine auf Art. 6 Abs. 3 Satz 2 DBG gestützte provisorische Verlustverlagerung in die Schweiz stattfinden.

Gemäss den übrigen in der Lehre zur Definition des schweizerischen und des ausländischen Unternehmens vertretenen Ansichten wäre im Falle der Meier & Müller PG ein ausländisches Unternehmen anzunehmen. Jedoch läge – mangels einer wirtschaftlichen Anknüpfung zur Schweiz in der konkreten Sachverhaltskonstellation bzw. weil die Teilhaber des Personenunternehmens in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig sind – kein Anwendungsfall von Art. 11 DBG vor.

114 HÖHN/MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, § 22 Rz 23; LOCHER/LOCHER, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil: Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, § 8, IV A, 2 Nr. 21 = BGE 107 Ia 42 E 1, 2 = ASA 52 (1983/84), 459.

115 S. vorne, Abschn. 2.2.3, zu den Begriffen «Geschäftsbetrieb» und «Betriebsstätte».

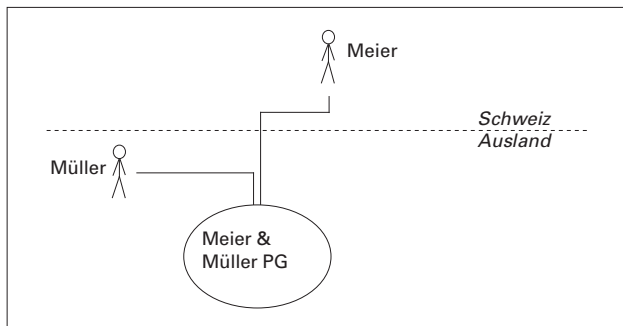
116 Gl. M. DIGERONIMO/BRÜLISAUER, Internationale Ausscheidung des Betriebsstättegewinns, 6; wohl auch ATHANAS/WIDMER, Art. 6 DBG N 84; s. ebenfalls die diesbezüglichen Ausführungen in Abschn. 2.2.2.

117 S. vorne, in Abschn. 2.2.2 und 2.3.

118 S. hinten, Abschn. 3.2.2.1.

3.2.1.2 Ansässigkeit je eines Teilhabers in der Schweiz und im Ausland

Fall 7: Grafik



Hinsichtlich des in der Schweiz ansässigen Teilhabers (Herr Meier) liegt ein schweizerisches Unternehmen vor. Somit hat Herr Meier seinen Anteil am Ergebnis der Meier & Müller PG als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit iSv Art. 18 DBG im Rahmen seiner persönlichen Steuererklärung zu deklarieren. Da sich der Geschäftsbetrieb jedoch im Ausland befindet, erfolgt aus schweizerischer Sicht gestützt auf Art. 6 Abs. 1 DBG eine unbedingte Freistellung (unter Progressionsvorbehalt) der aus dem Geschäftsbetrieb fliessenden Einkünfte. Sollte der ausländische Geschäftsbetrieb einen Verlust ausweisen, ist – wie bereits in Fall 6¹¹⁹ – eine provisorische Verlustverlagerung in die Schweiz ausgeschlossen, es sei denn, das in der Schweiz steuerbare (übrige) Einkommen sei auf sog. Sondervergütungen¹²⁰ zurückzuführen, die sich auf die Unternehmenstätigkeit zurückführen lassen.

Mit Bezug auf den im Ausland ansässigen Teilhaber (Herr Müller) liegt mangels Bezugs zur Schweiz kein die Schweiz betreffender internationaler Sachverhalt vor, so dass sich weitergehende Ausführungen erübrigen.

Fall 7: Gewinnabgrenzung

	Schweiz	Ausland	Total
Ergebnis vor Steuern	-	100	100
Meier			
Gewinnanteil Meier & Müller PG (50 %)	-	50	50
Abzüglich: Gewinnsteuer	-	-	-
Steuerbares Ergebnis	-	50	50

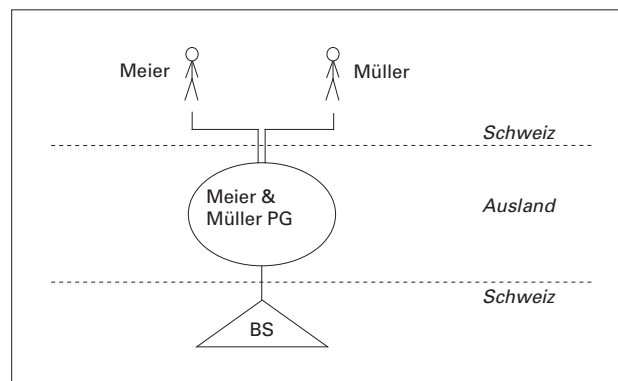
Herr Meier hat seinen Gewinnanteil von 50 im Rahmen seiner persönlichen Steuererklärung als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit zu deklarieren. Infolge der unbedingten Freistellung in der Schweiz erfolgt hier keine Besteuerung dieses Einkommens; jedoch ist es satzbestimmend zu berücksichtigen.

Gemäss den übrigen in der Lehre zur Definition des schweizerischen und des ausländischen Unternehmens vertretenen Ansichten wäre im Falle der Meier & Müller PG mit Bezug auf Herrn Meier ein ausländisches Unternehmen anzunehmen. Jedoch läge mangels einer wirtschaftlichen Anknüpfung zur Schweiz kein Anwendungsfall von Art. 11 DBG vor. Die daraus resultierenden steuerlichen Konsequenzen in der Schweiz wären mit denjenigen, die sich aus der hier vertretenen Auffassung ergeben, identisch, d. h., es erfolgt eine Freistellung (unter Progressionsvorbehalt) des anteiligen Ergebnisses der Meier & Müller PG, und es könnte keine Verlagerung allfälliger Verluste in die Schweiz stattfinden.

3.2.2 Mit Betriebsstätte in der Schweiz

3.2.2.1 Ansässigkeit beider Teilhaber in der Schweiz

Fall 8: Grafik



Aufgrund der Ansässigkeit der beiden Teilhaber in der Schweiz liegt in dieser Konstellation ein schweizerisches Unternehmen vor, auch wenn sich der Geschäftsbetrieb im Ausland befindet. In praktischer Hinsicht haben Herr Meier und Herr Müller ihren Anteil am Ergebnis des Personenunternehmens jeweils als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit iSv Art. 18 DBG im Rahmen ihrer persönlichen Steuererklärung zu deklarieren. Da sich der Geschäftsbetrieb jedoch im Ausland befindet, erfolgt aus schweizerischer Sicht gestützt auf Art. 6 Abs. 1 DBG eine unbedingte Freistellung (unter Progressionsvorbehalt) der aus dem ausländischen Geschäftsbetrieb fliessenden Einkünfte. Hingegen ist das der schweizerischen Betriebsstätte zurechenbare Ergebnis weiterhin in der Schweiz steuerbar bzw. der anteilige Verlust aus dieser Betriebsstätte kann mit (allfälligem) übrigen, Einkommen der Teilhaber verrechnet werden. Falls der Verlust der schweizerischen Betriebsstätte mangels übrigen in der Schweiz steuerbarem Einkommen nicht verrechnet werden kann, kann er in den Folgejahren als Verlustvortrag berücksichtigt werden.

119 S. die diesbezüglichen Ausführungen in Abschn. 3.2.1.1.

120 S. vorne, in Abschn. 2.2.2 und 2.3.

Fall 8A: Gewinnabgrenzung

	Schweiz	Ausland	Total
Ergebnis vor Steuern	-50	150	100
Meier			
Gewinnanteil Meier & Müller PG (50 %)	-25	75	50
Abzüglich: Gewinnsteuer	-	-	-
Steuerbares Ergebnis	-25	75	50
Müller			
Gewinnanteil Meier & Müller PG (50 %)	-25	75	50
Abzüglich: Gewinnsteuer	-	-	-
Steuerbares Ergebnis	-25	75	50

Herr Meier und Herr Müller haben ihre Gewinnanteile von je 50 im Rahmen ihrer persönlichen Steuererklärung als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit zu deklarieren. Infolge der unbedingten Freistellung des ausländischen Ergebnisses von je 75 erfolgt in diesem Umfang keine Besteuerung in der Schweiz; es verbleibt der Verlust der schweizerischen Betriebsstätte, welcher mit übrigem Einkommen von Herrn Meier bzw. Herrn Müller verrechnet werden kann. Das Ergebnis des ausländischen Geschäftsbetriebs ist jedoch satzbestimmend zu berücksichtigen.

Sollte der im Ausland befindliche Geschäftsbetrieb bei Vorliegen eines Gesamtgewinns einen Verlust erleiden, ist die Frage der (provisorischen) Verlustverrechnung am Hauptsteuerdomizil der Teilhaber, basierend auf der Existenz einer Betriebsstätte in der Schweiz, anders zu beurteilen als wenn keine solche Betriebsstätte bestünde¹²¹. Auch wenn im Ausland formell keine Betriebsstätte, sondern ein Geschäftsbetrieb unterhalten wird, ist in materieller Hinsicht und mit Blick auf eine komplementäre Auslegung von Art. 6 Abs. 3 Satz 2 DBG und Art. 11 DBG dennoch von einer ausländischen Betriebsstätte des als schweizerisch qualifizierten Unternehmens auszugehen.¹²² Somit ist der Weg frei für die – basierend auf Art. 6 Abs. 3 Satz 2 DBG – (provisorische) Verlustverrechnung mit schweizerischen Gewinnen des Unternehmens. M. a. W. können die Verluste des ausländischen Geschäftsbetriebs (materiell: Betriebsstätte) mit Gewinnen der schweizerischen Betriebsstätte der Meier & Müller PG (provisorisch) zur Verrechnung gebracht werden.

Fall 8B: Gewinnabgrenzung (Variante)

	Schweiz	Ausland	Total
Ergebnis vor Steuern	150	-50	100
Meier			
Gewinnanteil Meier & Müller PG (50 %)	75	-25	50
Abzüglich: Gewinnsteuer	-	-	-
Provisorische Verlustübernahme	-25	25	-
Steuerbares Ergebnis	50	0	50

121 S. vorne, in Abschn. 3.2.1.1, mit Bezug auf die Versagung der Verlustübernahme, falls in der Schweiz keine Betriebsstätte unterhalten wird.

122 Gl. M. LOCHER, Art. 6 DBG N 36.

Müller

Gewinnanteil Meier & Müller PG (50 %)	75	-25	50
Abzüglich: Gewinnsteuer	-	-	-
Provisorische Verlustübernahme	-25	25	-
Steuerbares Ergebnis	50	0	50

Der Verlust des ausländischen Geschäftsbetriebs von Herrn Meier und Herrn Müller kann mit dem Gewinn der Betriebsstätte in der Schweiz verrechnet werden; ebenfalls ist dieser satzbestimmend zu berücksichtigen. Herr Meier und Herr Müller haben in der Schweiz somit ein Ergebnis von je 50 zu versteuern.

Gemäss den übrigen in der Lehre zur Definition des schweizerischen wie auch des ausländischen Unternehmens vertretenen Ansichten wäre im Falle der Meier & Müller PG ein ausländisches Unternehmen anzunehmen. Hierzu sind aus Sicht der Autoren die folgenden Vorbehalte anzubringen:

- Die Qualifikation als ausländisches Unternehmen würde zur Anwendbarkeit von Art. 11 DBG und somit der Bestimmungen über die Besteuerung juristischer Personen führen. Eine solche Folge stellte jedoch mit Bezug auf die in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtigen Personen weder eine Vereinfachung noch eine konsistente Besteuerung dar. Herr Meier und Herr Müller würden zu «gespaltenen» Steuersubjekten, indem ihr anteiliges Einkommen aus dem Personenunternehmen nach den Regeln über die Besteuerung juristischer Personen besteuert würde, die (allfälligen) übrigen Einkünfte jedoch nach den für natürliche Personen anwendbaren Bestimmungen. Zudem fände – mit Bezug auf die Fälle 8A und 8B – eine Ungleichbehandlung im Vergleich mit in der Schweiz ansässigen Teilhabern an einem Unternehmen mit Geschäftsbetrieb bzw. Leitung in der Schweiz statt, die vollumfänglich gemäss den Bestimmungen über die natürlichen Personen besteuert werden. In der Literatur wird diesen Problemen insofern begegnet, als vorgeschlagen wird, die in der Schweiz ansässigen Teilhaber analog den Teilhabern an einem schweizerischen Unternehmen zu besteuern.¹²³ Nach der hier vertretenen Auffassung ist bei der Definition des schweizerischen bzw. ausländischen Unternehmens anzusetzen, anstatt eine Korrektur via Analogieschluss vorzunehmen.

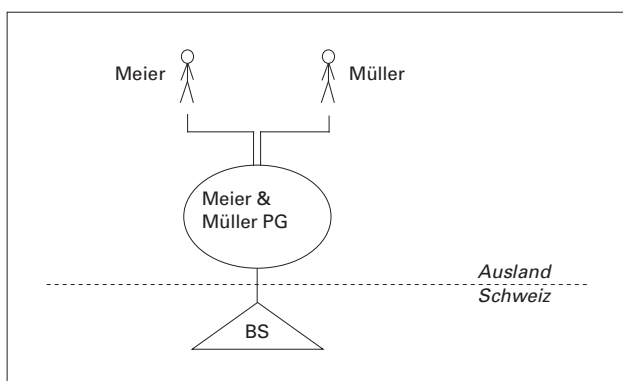
123 So AGNER/JUNG/STEINMANN, Art. 49 DBG N 13; AGNER/DIGERONIMO/NEUHAUS/STEINMANN, Art. 11 N 1a; DONATI, Besteuerung ausländischer Personengesellschaften in der Schweiz, 16 f.; RICHNER/FREI/KAUFMANN, Art. 49 DBG N 42; SALVI, Schweizerische Besteuerung von Internationalen Personengesellschaften, 199 und 204; offenbar zustimmend LANG/REICH/SCHMIDT, Personengesellschaften im Verhältnis Deutschland-Österreich-Schweiz, 3, die von einer «vorherrschende(n) Auffassung» sprechen und dieser zumindest nicht widersprechen; a. M. ATHANAS/WIDMER, Art. 49 DBG N 17; DUSS, Interkantonale und internationale Aspekte der Unternehmensumstrukturierungen, 387.

– Zudem ist zu betonen, dass eine Qualifikation als ausländisches Unternehmen die provisorische Verlustverlagerung aus dem Ausland gemäss Art. 6 Abs. 3 Satz 2 DBG – mit Blick auf Fall 8B – verunmöglichen würde. In diesem Zusammenhang sei innerhalb von Art. 6 DBG auf die unterschiedlichen Anwendungsbereiche von Abs. 2 und Abs. 3 hingewiesen: Art. 6 Abs. 3 DBG regelt die internationale Steuerabgrenzung bei in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtigen Personen und sieht bezüglich ausländischer Betriebsstätten eine (provisorische) Verlustverlagerung in die Schweiz vor. Demgegenüber erstreckt sich der Anwendungsbereich von Art. 6 Abs. 2 DBG auf in der Schweiz kraft wirtschaftlicher Zugehörigkeit beschränkt steuerpflichtige Personen; eine Verlustverlagerung vom Ausland in die Schweiz ist dort nicht möglich.¹²⁴ Eine Qualifikation als ausländisches Unternehmen würde die Anwendbarkeit einer auf unbeschränkt steuerpflichtige Personen zwingend anzuwendenden Bestimmung ausschliessen und de facto eine auf beschränkt steuerpflichtige Personen ausgerichtete Norm zur Anwendung bringen, obwohl ausschliesslich in der Schweiz ansässige Teilhaber vorliegen.

Diese Vorbehalte zeigen, dass die übrigen Auffassungen mit Bezug auf die vorliegende Konstellation zu Ergebnissen führen, welche nicht zu überzeugen vermögen.

3.2.2.2 Ansässigkeit beider Teilhaber im Ausland

Fall 9: Grafik



Aufgrund der Ansässigkeit der beiden Teilhaber im Ausland handelt es sich nach der hier vertretenen Auffassung um ein ausländisches Unternehmen. Die einzelnen Teilhaber sind aufgrund wirtschaftlicher Anknüpfung nach Art. 4 Abs. 1 lit. b DBG beschränkt steuerpflichtig. In dieser Konstellation sind jedoch die Besonderheiten von

Art. 11 DBG zu beachten. Bezüglich der praktischen Umsetzung von Art. 11 DBG ist hervorzuheben, dass Herr Meier und Herr Müller als solche in der Schweiz keine Steuererklärung einzureichen haben. Die Meier & Müller PG erfüllt als Steuersubstitutin die steuerlichen Pflichten für ihre beiden im Ausland ansässigen Teilhaber¹²⁵; sie bzw. ihre Betriebsstätte hat in der Schweiz eine Steuererklärung – für juristische Personen – einzureichen und wird entsprechend den für die juristischen Personen geltenden Regeln besteuert. Daher können – im Unterschied zu den Vorschriften über die Besteuerung der natürlichen Personen – die geschuldeten Steuern als geschäftsmässig begründeter Aufwand in Abzug gebracht werden.

Fall 9: Gewinnabgrenzung

	Schweiz	Ausland	Total
Ergebnis vor Steuern	-50	150	100
Meier			
Gewinnanteil Meier & Müller PG (50 %)	-25	75	50
Abzüglich: Gewinnsteuer	0	-15	-15
Steuerbares Ergebnis	-25	60	35
Müller			
Gewinnanteil Meier & Müller PG (50 %)	-25	75	50
Abzüglich: Gewinnsteuer	0	-15	-15
Steuerbares Ergebnis	-25	60	35

Gestützt auf Art. 11 DBG werden die schweizerischen Gewinnanteile (bzw. Verlustanteile) von Herrn Meier und Herrn Müller (Betriebsstätteverlust von je 25) nicht bei diesen selbst als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit besteuert, sondern die Meier & Müller PG versteuert das schweizerische Ergebnis nach den Regeln über die juristischen Personen. Da es sich um einen Betriebsstätteverlust von 50 handelt, kann dieser vorgetragen und mit Betriebsstättegewinnen der nachfolgenden 7 Geschäftsjahre verrechnet werden.

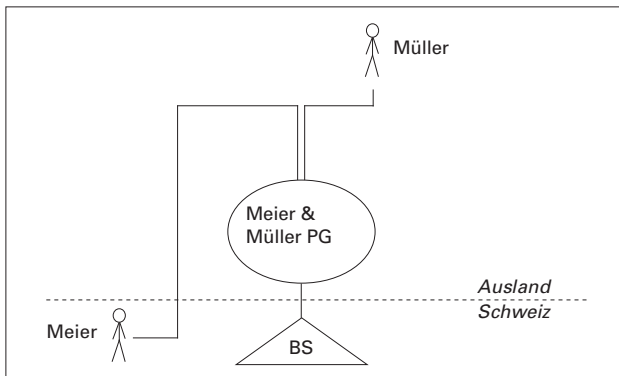
Die vorliegende Konstellation ist bezüglich der steuerrechtlichen Qualifikation die wohl unstrittigste, sprechen doch alle Aspekte – Ansässigkeit der Teilhaber sowie Ort von Geschäftsbetrieb, Leitung und Registrierung – nach sämtlichen Lehrmeinungen für ein ausländisches Unternehmen.

124 S. vorne, in Abschn. 2.1.1 mwH.

125 S. vorne, in Abschn. 3.1.1.1.

3.2.2.3 Ansässigkeit je eines Teilhabers in der Schweiz und im Ausland

Fall 10: Grafik



Hinsichtlich des in der Schweiz ansässigen Teilhabers (Herr Meier) liegt ein schweizerisches Unternehmen vor. In praktischer Hinsicht hat Herr Meier seinen Anteil am Ergebnis der Meier & Müller PG als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit iSv Art. 18 DBG im Rahmen seiner persönlichen Steuererklärung zu deklarieren und zu versteuern. Da sich der Geschäftsbetrieb jedoch im Ausland befindet, erfolgt aus schweizerischer Sicht gestützt auf Art. 6 Abs. 1 DBG eine unbedingte Freistellung (unter Progressionsvorbehalt) der aus dem ausländischen Geschäftsbetrieb fliessenden Einkünfte. Hingegen ist das der schweizerischen Betriebsstätte zurechenbare Ergebnis weiterhin in der Schweiz steuerbar bzw. anteilige Verluste aus dieser Betriebsstätte können mit (allfälligem) übrigem Einkommen von Herrn Meier verrechnet werden.

Mit Bezug auf den im Ausland ansässigen Teilhaber (Herr Müller) liegt ein ausländisches Unternehmen vor. Es handelt sich jedoch nicht um einen Anwendungsfall von Art. 11 DBG. Dieser bezieht sich auf ausländische Personengesamtheiten, was eine Mehrzahl von ausländischen Teilhabern erfordert. Herr Müller ist jedoch der einzige im Ausland ansässige Teilhaber der Meier & Müller PG, womit er nach Ansicht der Autoren analog einem im Ausland ansässigen Inhaber eines Einzelunternehmens mit Betriebsstätte in der Schweiz zu besteuern ist.¹²⁶ Herr Müller wird damit basierend auf Art. 4 Abs. 1 lit. b DBG in der Schweiz beschränkt steuerpflichtig und unterliegt den Regeln über die natürlichen Personen. Dies bedeutet u. a., dass er in der Schweiz eine Steuererklärung einzureichen hat, in der er – zwecks Satzbestimmung – sein weltweites Einkommen (und Vermögen) anzugeben hat. Die steuerliche Abgrenzung mit dem Ausland richtet sich nach Art. 6 Abs. 2 DBG: Herr Müller hat

in der Schweiz seinen Gewinnanteil an der Meier & Müller PG zu versteuern.

Fall 10A: Gewinnabgrenzung

	Schweiz	Ausland	Total
Ergebnis vor Steuern	-50	150	100
Meier			
Gewinnanteil Meier & Müller PG (50 %)	-25	75	50
Abzüglich: Gewinnsteuer	-	-	-
Steuerbares Ergebnis	-25	75	50
Müller			
Gewinnanteil Meier & Müller PG (50 %)	-25	75	50
Abzüglich: Gewinnsteuer	-	-	-
Provisorische Verlustübernahme	-25	75	50
Steuerbares Ergebnis	-25	75	50

Herr Meier hat seinen Gewinnanteil von 50 im Rahmen seiner persönlichen Steuererklärung als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit zu deklarieren. Infolge der unbedingten Freistellung des ausländischen Ergebnisses von 75 erfolgt in diesem Umfang keine Besteuerung in der Schweiz; es verbleibt der Verlust der schweizerischen Betriebsstätte, welcher mit übrigem Einkommen von Herrn Meier verrechnet werden kann. Das Ergebnis des ausländischen Geschäftsbetriebs ist jedoch satzbestimmend zu berücksichtigen. Der schweizerische Gewinnanteil (bzw. Verlustanteil) von Herrn Müller (Betriebsstätteverlust von 25) wird bei ihm als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit besteuert. Da es sich um einen Betriebsstätteverlust von 25 handelt, kann dieser vorgetragen und mit Gewinnen der nachfolgenden 7 Geschäftsjahre verrechnet werden.

Der Vollständigkeit halber sei darauf hingewiesen, dass die Beurteilung mit Bezug auf Herrn Müller anders ausfallen würde, sollte er stellvertretend für eine Vielzahl im Ausland ansässiger Teilhaber stehen: Diesfalls würde bezüglich des Herrn Müller zurechenbaren Ergebnisses Art. 11 DBG Anwendung finden. Hinsichtlich der daraus folgenden Konsequenzen sei auf die Ausführungen zu Fall 8¹²⁷ verwiesen. Mit Bezug auf Herrn Meier bleibt die steuerliche Qualifikation unverändert.

Sollte der im Ausland befindliche Geschäftsbetrieb bei Vorliegen eines Gesamtgewinns einen Verlust erleiden, ist die Frage der (provisorischen) Verlustverrechnung am Hauptsteuerdomizil mit Bezug auf den in der Schweiz ansässigen Teilhaber (Herr Meier) analog der Konstellation 8B¹²⁸ zu beantworten: Es ist von einer ausländischen Betriebsstätte des als schweizerisch qualifizierten Unternehmens auszugehen.¹²⁹ Somit ist der Weg frei für die – auf Art. 6 Abs. 3 Satz 2 DBG basierende – (provisorische) Verlustverrechnung mit schweizerischen Gewinnen des Unternehmens. M. a. W. können die Verluste des ausländischen Geschäftsbetriebs (materiell: Betriebsstätte) mit Gewinnen der schweizerischen Betriebsstätte der Meier & Müller PG (provisorisch) zur Verrechnung gebracht werden.

¹²⁷ S. vorne, in Abschn. 3.2.2.1.

¹²⁸ S. vorne, in Abschn. 3.2.2.1, mit Bezug auf einen möglichen Verlust des im Ausland befindlichen Geschäftsbetriebs.

¹²⁹ Gl. M. LOCHER, Art. 6 DBG N 36.

¹²⁶ S. vorne, in Abschn. 3.1.1.2.

Mit Bezug auf den im Ausland ansässigen Teilhaber (Herr Müller) ist eine solche Verlustverlagerung aus dem Ausland in die Schweiz nicht möglich. Bei seinem Anteil an der Meier & Müller PG handelt es sich um ein ausländisches Unternehmen, womit Art. 6 Abs. 3 Satz 2 DBG nicht zur Anwendung gelangen kann.

Fall 10B: Gewinnabgrenzung (Variante)

	Schweiz	Ausland	Total
Ergebnis vor Steuern	150	-50	100
Meier			
Gewinnanteil Meier & Müller PG (50 %)	75	-25	50
Abzüglich: Gewinnsteuer	-	-	-
Provisorische Verlustübernahme	-25	25	-
Steuerbares Ergebnis	50	0	50
Müller			
Gewinnanteil Meier & Müller PG (50 %)	75	-25	50
Abzüglich: Gewinnsteuer	-	-	-
Verlustübernahme nicht möglich	-	-	-
Steuerbares Ergebnis	75	-25	50

Gemäss den übrigen in der Lehre zur Definition des schweizerischen wie auch des ausländischen Unternehmens vertretenen Ansichten wäre im Falle der Meier & Müller PG ein ausländisches Unternehmen anzunehmen. Hierzu sind aus Sicht der Autoren die folgenden Vorbehalte anzubringen:

- Die Qualifikation als ausländisches Unternehmen würde zur Anwendbarkeit von Art. 11 DBG und somit der Bestimmungen über die Besteuerung juristischer Personen führen. Eine solche Folge stellte jedoch mit Bezug auf beide Teilhaber weder eine Vereinfachung noch eine konsistente Besteuerung dar. Bezüglich des in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtigen Teilhabers (Herr Meier) wären dieselben Vorbehalte anzubringen wie in Fall 8.¹³⁰ Eine Anwendung von Art. 11 DBG auf den Anteil des im Ausland ansässigen Teilhabers (Herr Müller) rechtfertigt sich nach Ansicht der Autoren nicht; das Vorliegen eines einzelnen solchen Teilhabers erfordert keine entsprechende Vereinfachung.
- Zudem ist zu betonen, dass eine Qualifikation als ausländisches Unternehmen die provisorische Verlustverlagerung aus dem Ausland gemäss Art. 6 Abs. 3 Satz 2 DBG – mit Bezug auf den in der Schweiz ansässigen Teilhaber (Herr Meier) – in Konstellation 10B verunmöglichen würde. In diesem Zusammenhang sei auf die Ausführungen zu Konstellation 8 verwiesen.¹³¹

Sämtliche Fallkonstellationen bestätigen, dass für die Qualifikation eines internationalen Personenunterneh-

mens als schweizerisch oder als ausländisch einzig auf den Ort der Ansässigkeit der Teilhaber abzustellen ist bzw. dass mit diesem Vorgehen sachgerechte und praktikable Lösungen erzielt werden können.

4 Conclusio

Im Rahmen dieses Beitrags wurden die für die Besteuerung internationaler Personenunternehmen einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen näher beleuchtet. Damit zusammenhängend erfolgte eine Definition und Auseinandersetzung mit den Lehrmeinungen mit Bezug auf die in den Normen enthaltenen Grundbegriffe und ihre Konsequenzen – insbesondere hinsichtlich der Behandlung von Verlusten internationaler Personenunternehmen im schweizerischen Doppelbesteuerungsrecht. Zudem wurden die theoretischen Ausführungen durch die Untersuchung von spezifischen Fallkonstellationen veranschaulicht und verdeutlicht. Dabei haben die Autoren folgende Erkenntnisse gewonnen:

- Für die Beurteilung, ob es sich bei einem Personenunternehmen um ein schweizerisches oder ein ausländisches handelt, ist einzig auf die steuerliche Ansässigkeit der Teilhaber abzustellen. Diese definiert sich im internationalen Verhältnis basierend auf dem unilateralen Steuerrecht der involvierten Staaten: Steuerlich ansässig ist eine – natürliche oder juristische – Person dort, wo sie auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen Merkmals (unbeschränkt) steuerpflichtig ist. Die in diesem Beitrag dargestellte Sichtweise konnte jedoch nicht direkt dem Gesetzeswortlaut entnommen, sondern musste mittels Auslegung gewonnen werden. Angesichts des auslegungsbedürftigen Wortlauts von Art. 6 Abs. 3 Satz 2 DBG bzw. Art. 52 Abs. 3 Satz 2 DBG sowie Art. 11 DBG werden in der Literatur denn auch die verschiedensten Standpunkte vertreten. Daher ist es das Postulat der Autoren, dass der Gesetzgeber diese Normen klarer fasst. Er sollte bei deren Neufassung eindeutig definieren, wann ein schweizerisches Unternehmen vorliegt und unter welchen Umständen von einem ausländischen Unternehmen gesprochen werden muss. Einziges Kriterium muss dabei – wie in diesem Beitrag ausgeführt – die Ansässigkeit der einzelnen Teilhaber sein. Dies könnte in Anlehnung an den Wortlaut von Art. 3 Abs. 1 lit. d OECD-MA erfolgen, so dass die Definition des schweizerischen bzw. des ausländischen Unternehmens wie folgt lauten könnte: «Ein schweizerisches Unternehmen liegt vor, soweit es von in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtigen Personen betrieben

¹³⁰ S. vorne, in Abschn. 3.2.2.1.

¹³¹ S. vorne, in Abschn. 3.2.2.1.

wird; soweit es von in der Schweiz nur beschränkt steuerpflichtigen Personen betrieben wird, gilt es als ausländisch».

- Wie anhand der Fallkonstellationen gezeigt wurde, kann die hier vertretene Auffassung dazu führen, dass dasselbe Personenunternehmen mit Bezug auf einige Teilhaber als schweizerisch, hinsichtlich anderer Teilhaber hingegen als ausländisch einzustufen ist. Dies hat die Anwendung unterschiedlicher steuerlicher Normen auf den Gewinn (bzw. Teile davon) desselben Unternehmens zur Folge. Die Besteuerung des (Teil-)Ergebnisses erfolgt bei in der Schweiz ansässigen Teilhabern gestützt auf Art. 10 DBG als Einkommen bzw. Gewinn der einzelnen Teilhaber. Bei einer Mehrheit von im Ausland ansässigen Teilhabern erfolgt hingegen eine Besteuerung gemäss Art. 11 DBG bei der Personenunternehmung bzw. ihrer schweizerischen Betriebsstätte nach den Regeln für die juristischen Personen; dies im Sinne einer Steuersubstitution. Anders verhält es sich bei Vorhandensein eines einzelnen Teilhabers mit Ansässigkeit im Ausland: In diesem Fall ist Art. 11 DBG nicht anzuwenden, sondern die Besteuerung des diesem Teilhaber zurechenbaren Teilergebnisses erfolgt basierend auf Art. 4 Abs. 1 lit. a oder b DBG iVm Art. 10 DBG bei diesem selbst; er persönlich wird in der Schweiz besteuert und hat eine Steuererklärung einzureichen.

Schliesslich ist mit Bezug auf die (provisorische) Übernahme von ausländischen Betriebsstätteverlusten festzuhalten, dass die Verrechnung in der Schweiz nur mit Gewinnen zulässig ist. Dies bedeutet zweierlei: Zum einen kann ohne Vorliegen eines der Schweiz im Rahmen der internationalen Abgrenzung zugewiesenen Gewinns keine (provisorische) Übernahme ausländischer Betriebsstätteverluste stattfinden. Dies bedingt, dass in der Schweiz eine gewinnbringende Geschäftstätigkeit ausgeübt werden muss. Zum andern können natürliche Personen, die Teilhaber an einem in der Schweiz oder im Ausland gelegenen Geschäftsbetrieb sind, Auslandsverluste idR nicht mit übrigen schweizerischem Einkommen – ausser im übrigen Einkommen sind sog. Sondervergütungen enthalten, die im Zusammenhang mit der Unternehmenstätigkeit stehen – zur Verrechnung bringen. Der Auslandsverlust kann jedoch satzbestimmend berücksichtigt werden.

Literatur

- AGNER PETER/DIGERONIMO ANGELO/NEUHAUS HANS-JÜRIG/STEINMANN GOTTHARD, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, EB, Zürich 2000
- AGNER PETER/JUNG BEAT/STEINMANN GOTTHARD, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 1995
- ATHANAS PETER, Aussensteuerliche Bestimmungen im DBG und im StHG, in: Ernst Höhn/Peter Athanas (Hrsg.), Das neue Bundesrecht über die direkten Steuern, Bern/Stuttgart/Wien 1993, 405 ff.
- Die Steuerauscheidung bei interkantonalen Fabrikationsunternehmen, Bern/Stuttgart 1990
- ATHANAS PETER/WIDMER STEFAN, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.) Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), Bd. I/1, 2. A., Basel/Genf/München 2002
- in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Bd. I/2a, Basel/Genf/München 2000
- BAUER-BALMELLI MAJA/NYFFENEGGER MARKUS, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), Bd. I/1, 2. A., Basel/Genf/München 2002
- BRÜLISAUER PETER, Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten, Landesbericht Schweiz zum Generalthema II des IFA-Kongresses 2006, ASA 75 (2006/2007), 337 ff.
- Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte im internationalen Steuerrecht der Schweiz, Bern/Stuttgart/Wien 2006
 - Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte im internationalen Verhältnis. Neue Interpretation des «Dealing-at-arm's-length-Prinzips» durch die OECD, ST 2005, 720 ff.
 - in: Martin Zweifel/Peter Athanas/Maja Bauer-Balmelli (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (VStG), Bd. II/2, Basel/Genf/München 2004
- BRÜLISAUER PETER/KUHN STEPHAN, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Bd. I/2a, Basel/Genf/München 2000
- CAGIANUT FRANCIS/HÖHN ERNST, Unternehmungssteuerrecht, 3. A., Bern/Stuttgart/Wien 1993
- DIGERONIMO ANGELO/BRÜLISAUER PETER, Internationale Ausscheidung des Betriebsstättegewinns, in: ISIS

- (Hrsg.), Seminar «Internationale Besteuerung des Unternehmensgewinns», Montreux 24./25.6.2004
- DONATI DAVIDE G. S., Aspekte ordentlicher Besteuerung ausländischer Personengesellschaften in der Schweiz, StR 2002, 138 ff.
- Besteuerung ausländischer Personengesellschaften in der Schweiz. Neue Literatur zum Recht, Basel/Genf/München 2001
- DUSS MARCO, Interkantonale und internationale Aspekte der Unternehmensumstrukturierungen, in: Markus Reich/Marco Duss (Hrsg.), Unternehmensumstrukturierungen im Steuerrecht, Basel/Frankfurt a. M. 1996
- DUSS MARCO/ALTORFER JÜRIG, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Bd. I/2a, Basel/Genf/München 2000
- DUSS MARCO/GRETER MARCO/VON AH JULIA, Die Besteuerung Selbständigerwerbender, Grundzüge des Steuerrechts, Bd. 1, Zürich/Basel/Genf 2004
- GREMINGER BERNHARD, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Bd. I/2a, Basel/Genf/München 2000
- HÖHN ERNST, Begriff, Aufgaben und Rechtsquellen des Internationalen Steuerrechts, in: Ernst Höhn (Hrsg.), Handbuch des Internationalen Steuerrechts der Schweiz, 2. A., Bern/Stuttgart/Wien 1993, 47 ff.
- Funktionsweise und Methoden der Doppelbesteuerungsabkommen, in: Ernst Höhn (Hrsg.), Handbuch des Internationalen Steuerrechts der Schweiz, 2. A., Bern/Stuttgart/Wien 1993, 103 ff.
 - Steuerprobleme bei schweizerischen Betriebsstätten ausländischer Unternehmen, ASA 65 (1996/97), 171 ff.
- HÖHN ERNST/MÄUSLI PETER, Interkantonales Steuerrecht, 4. A., Bern/Stuttgart/Wien 2000
- HÖHN ERNST/WALDBURGER ROBERT, Steuerrecht, 2 Bde., 9. A., Bern/Stuttgart/Wien 2001/2002
- LAMPERT FRANK, Die Verlustverrechnung von juristischen Personen im Schweizer Steuerrecht. Unter besonderer Berücksichtigung des DBG und des StHG, Basel/Genf/München 2000
- LANG MICHAEL/REICH MARKUS/SCHMIDT CHRISTIAN, Personengesellschaften im Verhältnis Deutschland-Österreich-Schweiz, iStR 2007, 1 ff.
- LOCHER KURT/LOCHER PETER, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil: Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, 4 Bde., Loseblattwerk, Basel, Stand 2006 (Nachtrag Nr. 46)
- LOCHER PETER, Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, Art. 1 - 48 DBG, Therwil/Basel 2001; II. Teil, Art. 49 - 101 DBG, Therwil/Basel 2004
- Einführung in das interkantonale Steuerrecht. Unter Berücksichtigung des Steuerharmonisierungs- und des bernischen sowie des tessinischen Steuergesetzes, 2. A., Bern 2003
 - Einführung in das internationale Steuerrecht, 3. A., Bern 2005
- MEIER-HAYOZ ARTHUR/FORSTMOSER PETER, Schweizerisches Gesellschaftsrecht. Mit neuem Recht der GmbH, der Revision und der kollektiven Kapitalanlagen, 10. A., Bern 2007
- REICH MARKUS, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Bd. I/2a, Basel/Genf/München 2000
- RICHNER FELIX/FREI WALTER/KAUFMANN STEFAN, Handkommentar zum DBG, Zürich 2003
- SALOMÉ HUGUES, International Taxation of Partnerships: Divergences in the Personal Attribution of Income, Zürich/Basel/Genf 2002
- SALVI IRENE, Schweizerische Besteuerung von Internationalen Personengesellschaften, überarbeitete Fassung des Landesberichts Schweiz zum Generalthema I des IFA-Kongresses 1995, ASA 64 (1995/96), 177 ff.
- WIDMER MAX/KRONAUER MARKUS, Zuteilung und Besteuerung der Unternehmensgewinne bei Betriebsstätten, in: Ernst Höhn (Hrsg.), Handbuch des Internationalen Steuerrechts der Schweiz, Bern/Stuttgart/Wien 1993, 226 ff.

Rechtsquellen

- DBG, BG über die direkte Bundessteuer (vom 14.12.1990), SR 642.11
- IPRG, BG über das Internationale Privatrecht (vom 18.12.1987), SR 291
- LCD NE, Loi sur les contributions directes (du 21.3.2000), RS 631.0
- LI JU, Loi d'impôt (du 26.5.1988), RS 641.11

LI VD, Loi sur les impôts directs cantonaux (du 4.7.2000), RSV 642.11

LIPP-IGE, Loi sur l'imposition des personnes physiques (du 22.9.2000), RSG D 3 11

LT TI, Legge tributaria (del 21.6.1994), RL 10.2.1.1

StG AG, Steuergesetz (vom 15.12.1998), SAR 651.100

StG AI, Steuergesetz (vom 25.4.1999), GS 640.000

StG AR, Steuergesetz (vom 21.5.2000), GS 621.11

StG BE, Steuergesetz (vom 21.5.2000), GS 661.11

StG BL, Gesetz über die Staats- und Gemeindesteuern (vom 7.2.1974), SGS 331

StG BS, Gesetz über die direkten Steuern (vom 12.4.2000), SGS 640.100

StG FR, Gesetz über die direkten Kantonssteuern (vom 6.6.2000), SGF 631.1

StG GL, Steuergesetz (vom 7.5.2000), GS VI C/1/1

StG GR, Steuergesetz für den Kanton Graubünden (vom 8.6.1986), RB 720.000

StG LU, Steuergesetz (vom 22.11.1999), SRL 620

StG NW, Gesetz über die Steuern des Kantons und der Gemeinden (vom 22.3.2000), NG 521.1

StG OW, Steuergesetz (vom 30.10.1994), GDB 641.4

StG SG, Steuergesetz (vom 9.4.1998), sGS 811.1

StG SH, Gesetz über die direkten Steuern (vom 20.3.2000), SHR 641.100

StG SO, Gesetz über die Staats- und Gemeindesteuern (vom 1.12.1985), BGS 614.11

StG SZ, Steuergesetz (vom 9.2.2000), SR 172.200

StG TG, Gesetz über die Staats- und Gemeindesteuern (vom 14.9.1992), SR 640.1

StG UR, Gesetz über die direkten Steuern im Kanton Uri (vom 17.5.1992), RB 3.2211

StG VS, Steuergesetz (vom 10.3.1976), SGS 642.1

StG ZG, Steuergesetz (vom 25.5.2000), BGS 632.1

StG ZH, Steuergesetz des Kantons Zürich (vom 8.6.1997), LS 631.1

StHG, BG über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (vom 14.12.1990), SR 642.14

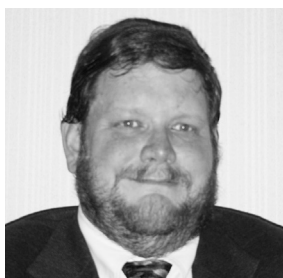
Materialien

Botschaft Steuerharmonisierung, Botschaft zu den BG über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer (vom 25.5.1983), BBI 1983 III, 1 ff.

OECD-MA, OECD Committee on Fiscal Affairs, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, 15 July 2005, Paris 2005

Kollektive Kapitalanlagen und Mehrwertsteuer

Pierre Scheuner, Fürspr.



*Pierre Scheuner, Fürspr.,
Teamchef in der Abteilung
Recht, HA Mehrwertsteuer
der ESTV, Bern*

Inhalt*

1	Einleitung	5	Verwaltung von kollektiven Kapitalanlagen
2	Änderung der gesetzlichen Grundlage im Mehrwertsteuergesetz	5.1	Inländische kollektive Kapitalanlagen
3	Subjektive Steuerpflicht von kollektiven Kapitalanlagen	5.2	Ausländische kollektive Kapitalanlagen
3.1	Grundsätzliches	6	Sondervermögen
3.2	Subjektive Steuerpflicht im Allgemeinen		Literatur
3.2.1	Taugliche Steuersubjekte		Rechtsquellen
3.2.2	Selbständig ausgeübte berufliche oder gewerbliche Tätigkeit		Materialien
3.2.3	Steuerbare Lieferung von Gegenständen oder Dienstleistungen		Praxisanweisungen
3.3	Subjektive Steuerpflicht von kollektiven Kapitalanlagen im Besonderen		
3.3.1	Taugliches Steuersubjekt		
3.3.2	Selbständig ausgeübte berufliche oder gewerbliche Tätigkeit		
3.3.3	Steuerbare Lieferung von Gegenständen oder Dienstleistungen		
3.4	Subjektive Steuerpflicht von Immobilienfonds		
3.4.1	Immobilienfonds mit indirektem Grundbesitz		
3.4.2	Immobilienfonds mit direktem Grundbesitz		
4	Vertrieb von Fondsanteilen		
4.1	Inländische kollektive Kapitalanlagen		
4.2	Ausländische kollektive Kapitalanlagen		

* Dieser Beitrag gibt ausschliesslich die persönliche Meinung des Autors wieder.

1 Einleitung

Auf den 1.1.2007 ist das Kollektivanlagengesetz (KAG) in Kraft getreten. Trotz der Bezeichnung handelt es sich dabei nicht um ein vollständig neues Gesetz, sondern vielmehr um eine Revision des Anlagefondsgesetzes von 1994 (AFG). Ziele der Revision waren u. a. die Wiederherstellung der EU-Kompatibilität und die Steigerung der Attraktivität und Wettbewerbsfähigkeit des Fondspaltes Schweiz, namentlich durch die Schaffung neuer Rechtsformen für die kollektive Kapitalanlage¹. Diese neuen Rechtsformen² wie auch die bisherigen vertraglichen Anlagefonds sollten von den direkten Steuern befreit werden bzw. bleiben. Die Mehrwertsteuer war bei dieser Revision kein vordringliches Thema. Dennoch bestehen im Bereich der kollektiven Kapitalanlagen und der Mehrwertsteuer einige bedeutende Fragen, die allerdings nach Möglichkeit auf der Stufe der Praxisfestlegungen durch die ESTV zu lösen sind.

2 Änderung der gesetzlichen Grundlage im Mehrwertsteuergesetz

Mit dem Inkrafttreten des Kollektivanlagengesetzes wurde auch das Mehrwertsteuergesetz (MWSTG) modifiziert. Angepasst wurde Art. 18 Ziff. 19 lit. f MWSTG, der nun folgenden Wortlaut aufweist:

Art. 18 Liste der Steuerausnahmen

Von der Steuer sind ausgenommen:

19. die folgenden Umsätze im Bereich des Geld- und Kapitalverkehrs:
 - f. der Vertrieb von Anteilen an und die Verwaltung von kollektiven Kapitalanlagen gemäss Kollektivanlagengesetz vom 23. Juni 2006 (KAG) durch Personen, die diese verwalten oder aufbewahren, die Fondsleitungen, die Depotbanken und deren Beauftragte; als Beauftragte werden alle natürlichen oder juristischen Personen betrachtet, denen die kollektiven Kapitalanlagen gemäss dem KAG Aufgaben delegieren können; der Vertrieb von Anteilen und die Verwaltung von Investmentgesellschaften mit festem Kapital nach Artikel 110 KAG richtet sich nach Buchstabe e;

In der Botschaft wird in den Erläuterungen zur Änderung des MWSTG lediglich ausgeführt, der Begriff «Anlagefonds» werde durch «kollektive Kapitalanlagen» ersetzt. Bei genauer Betrachtung ist diese Aussage zu ungenau. In seiner ursprünglichen Fassung nahm Art. 18 Ziff. 19 lit. f MWSTG³ ausdrücklich nur die Verwaltung von Anlagefonds von der Steuer aus. Auf dem Weg der Verwal-

tungspraxis zählt die ESTV auch den Vertrieb von Fondsanteilen zu einer Verwaltungsaufgabe der Fondsleitung⁴. Im revidierten Text wird der Vertrieb ausdrücklich, zusätzlich zur Verwaltung von kollektiven Kapitalanlagen, genannt. Schliesslich schränkt der neue Gesetzestext die Anwendung der Steuerausnahme auf kollektive Kapitalanlagen gemäss dem Kollektivanlagengesetz ein, während die frühere Regelung – offener – die Verwaltung von Anlagefonds und anderen Sondervermögen von der Steuer ausnahm. Auf die Konsequenzen dieser neuen Formulierung wird im nachfolgenden Abschn. 6 näher eingegangen.

3 Subjektive Steuerpflicht von kollektiven Kapitalanlagen

3.1 Grundsätzliches

Auf den ersten Blick mag die Frage nach der subjektiven Steuerpflicht von kollektiven Kapitalanlagen erstaunen. Die bisherigen vertraglichen Anlagefonds waren idR nicht im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen. Die (fehlende) Steuerpflicht der Anlagefonds war grundsätzlich unbestritten. Zum Teil wurde dies damit begründet, dass der (vertragliche) Anlagefonds kein Rechtssubjekt darstellt. Abgesehen davon, dass die subjektive Steuerpflicht bei der Mehrwertsteuer nicht an das Vorhandensein eines Rechtssubjekts anknüpft, wurden mit dem Kollektivanlagengesetz neue Anlagevehikel – die SICAV⁵, die SICAF⁶ und die Kommanditgesellschaft für kollektive Kapitalanlagen⁷ (KGK) – geschaffen, die sich als juristische Personen bzw. Personengesellschaften qualifizieren.

3.2 Subjektive Steuerpflicht im Allgemeinen

Steuerpflichtig ist, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt und dabei mit seinen steuerbaren Lieferungen und Dienstleistungen jährlich einen bestimmten Mindestumsatz erzielt⁸.

Steuerpflichtig sind namentlich natürliche Personen, Personengesellschaften, juristische Personen des privaten und öffentlichen Rechts, unselbständige öffentliche

4 S. BB Finanzbereich Ziff. 5.2.

5 Société d'investissement à capital variable; Art. 36 ff. KAG.

6 Société d'investissement à capital fixe; Art. 110 ff. KAG. Nach Art. 110 KAG handelt es sich hierbei um eine Aktiengesellschaft im Sinn von Art. 620 ff. OR.

7 Art. 98 ff. KAG.

8 Art. 21 Abs. 1 MWSTG.

1 Vgl. Botschaft Kollektivanlagen, S. 6396 f.

2 Ausgenommen davon sind die SICAF.

3 S. AS 2000, S. 1308 f.

Anstalten sowie Personengesamtheiten ohne Rechtsfähigkeit, die unter gemeinsamer Firma Umsätze tätigen⁹.

3.2.1 Taugliche Steuersubjekte

In Art. 21 Abs. 2 MWSTG werden eine Reihe von möglichen Steuersubjekten aufgezählt. Neben solchen, denen Rechtspersönlichkeit zukommt, werden ausdrücklich auch die Personengesamtheiten ohne Rechtspersönlichkeit, darunter fällt zum Beispiel die einfache Gesellschaft, genannt. Die Aufzählung beginnt mit «namentlich», womit zum Ausdruck gebracht wird, dass die Aufzählung nicht als abschliessend zu verstehen ist. Dies ergibt sich auch aus dem Grundgedanken der Mehrwertsteuer als umfassender allgemeiner Konsumsteuer. Damit dieses Ziel erreicht werden kann, müssen möglichst alle am wirtschaftlichen Leben teilnehmenden Gebilde von der Steuerpflicht erfasst werden. Es besteht somit kein Numerus clausus potentieller Steuersubjekte. Aufgrund der Rechtsform kann somit nicht beurteilt werden, ob eine subjektive Steuerpflicht gegeben ist.

3.2.2 Selbständig ausgeübte berufliche oder gewerbliche Tätigkeit

Weiter muss ein potentielles Steuersubjekt eine wirtschaftliche Tätigkeit nachhaltig ausüben. Die Tätigkeit muss insbesondere selbständig ausgeübt werden. Alle Personen, die in einem Arbeitsverhältnis stehen, können aus dieser Tätigkeit für die Belange der Mehrwertsteuer nicht steuerpflichtig werden. Ausschlaggebend ist zudem, dass die wirtschaftliche Tätigkeit auf Dauer ausgelegt ist. Ein einzelner Vorgang reicht idR nicht aus, um eine Steuerpflicht zu begründen.

3.2.3 Steuerbare Lieferung von Gegenständen oder Dienstleistungen

Schliesslich bedingt die subjektive Steuerpflicht auch, dass steuerbare Lieferungen von Gegenständen oder Dienstleistungen ausgeführt werden. Damit die obligatorische Steuerpflicht gegeben ist, müssen die steuerbaren Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen zudem einen bestimmten Umfang erreichen. Ein Unternehmen, das ausschliesslich oder zum grossen Teil Umsätze erzielt, die von der Steuer ausgenommen sind¹⁰, wird nicht obligatorisch steuerpflichtig.

Für einige der grundsätzlich von der Steuer ausgenommenen Umsätze kann für die freiwillige Versteuerung optiert werden¹¹. So kann ein Wirtschaftssubjekt, das an sich nicht subjektiv mehrwertsteuerpflichtig ist, trotz-

dem freiwillig steuerpflichtig werden. Für die Umsätze im Bereich des Geld- und Kapitalverkehrs¹² kann allerdings nicht optiert werden.

3.3 Subjektive Steuerpflicht von kollektiven Kapitalanlagen im Besonderen

3.3.1 Taugliches Steuersubjekt

Das Kollektivanlagengesetz sieht verschiedene Möglichkeiten der kollektiven Kapitalanlage vor. Die drei neuen, mit der Revision eingeführten Gebilde der SICAV, der SICAF und der KGK sind zweifelsohne mögliche Steuersubjekte¹³. Sie qualifizieren sich als juristische Person bzw. Personengesellschaft. Sie treten am Markt unter ihrer eigenen Firma auf. Nicht unumstritten ist dagegen, ob die vertraglichen Anlagefonds, wie sie bereits im Anlagefondsgesetz von 1994 vorgesehen waren, auch als mögliche Steuersubjekte in Frage kommen. Dagegen spricht auf den ersten Blick, dass den vertraglichen Anlagefonds keine eigene Rechtspersönlichkeit zukommt und sie nicht betreibungsfähig sind¹⁴. Wie aber aus der nicht abschliessenden Aufzählung der möglichen Steuerpflichtigen in Art. 21 Abs. 2 MWSTG hervorgeht, ist eine eigene Rechtspersönlichkeit nicht zwingend notwendig. So wird auch die Personengesamtheit ohne eigene Rechtspersönlichkeit, die unter gemeinsamer Firma Umsätze tätigt, als Steuerpflichtige ausdrücklich genannt. Ein vertraglicher Anlagefonds ist zwar weder eine Personengesamtheit noch verfügt er über eine Firma im handelsrechtlichen Sinne. Aber die Anlagefonds bedürfen einer eindeutigen Bezeichnung, was einer Firma praktisch gleichkommt. Zudem muss für jeden Anlagefonds gesondert Buch geführt werden¹⁵. Grundsätzlich sind also sowohl der vertragliche Anlagefonds wie auch die kollektiven Kapitalanlagen in Gesellschaftsform mögliche Steuersubjekte.

3.3.2 Selbständig ausgeübte berufliche oder gewerbliche Tätigkeit

Der ausschliessliche Zweck der verschiedenen Formen der kollektiven Kapitalanlage ist – wie es schon der Name sagt – die kollektive Anlage von Kapital. Die Tätigkeit geht allerdings über das blosses Halten und Verwalten von Beteiligungen hinaus: Es ist eine aktive Anlage des eingesetzten Kapitals vorgesehen. Diese Art von Vermö-

9 Art. 21 Abs. 2 MWSTG.

10 S. die abschliessende Aufzählung in Art. 18 MWSTG.

11 Art. 26 MWSTG.

12 Art. 18 Ziff. 19 MWSTG.

13 Anderer Ansicht: HASENBÖHLER, Recht der kollektiven Kapitalanlagen, Rz 1177.

14 Gemäss HASENBÖHLER, Rz 1158, ist dies die Praxis der ESTV. In der BB Finanzbereich ist eine solche Aussage nicht enthalten.

15 Art. 87 KAG.

gensverwaltung ist grundsätzlich als selbständige unternehmerische Tätigkeit anzusehen.

3.3.3 Steuerbare Lieferung von Gegenständen oder Dienstleistungen

Obwohl Anlagefonds als mögliche Steuersubjekte in Betracht fallen und auch eine für die Steuerpflicht erforderliche selbständige Tätigkeit ausüben, sind – mit Ausnahme einiger Immobilienfonds mit direktem Grundbesitz – keine Anlagefonds resp. Gesellschaften für die kollektive Kapitalanlage (KGK) mehrwertsteuerpflichtig. Der Grund dafür liegt in der Tatsache, dass die Anlagefonds praktisch ausschliesslich Umsätze im Bereich des Geld- und Kapitalverkehrs erbringen, die gemäss Art. 18 Ziff. 19 MWSTG von der Steuer ausgenommen sind. Zudem besteht für diese Umsätze auch keine Optionsmöglichkeit nach Art. 26 MWSTG, so dass auch eine freiwillige Unterstellung unter die Steuerpflicht nicht möglich ist.

3.4 Subjektive Steuerpflicht von Immobilienfonds

Die Anlagefonds lassen sich in verschiedene Kategorien einteilen¹⁶; eine davon sind die Immobilienfonds. Die Immobilienfonds lassen sich weiter in solche mit indirektem Grundbesitz und solche mit direktem Grundbesitz unterteilen. Währenddem der Fonds im ersten Fall in Immobiliengesellschaften investiert, also die Immobilien über eine Gesellschaft hält, investiert der Immobilienfonds im zweiten Fall direkt in die Immobilien. Ins Grundbuch eingetragen wird allerdings nicht der Fonds, sondern die Fondsleitung.

Der Verkauf und die Vermietung von Immobilien sind grundsätzlich von der Steuer ausgenommen¹⁷. Aber im Gegensatz zu den Umsätzen im Bereich des Geld- und Kapitalverkehrs kann für die Besteuerung dieser Umsätze optiert werden¹⁸. Optieren kann allerdings nur, wer auch subjektiv steuerpflichtig ist, wobei es genügt, wenn die notwendige Umsatzlimite einzig mit diesen Umsätzen erreicht wird. Das Wirtschaftssubjekt muss aber die Anforderungen hinsichtlich der subjektiven Steuerpflicht erfüllen.

3.4.1 Immobilienfonds mit indirektem Grundbesitz

Bei Immobilienfonds mit indirektem Grundbesitz stellen sich keinerlei Probleme. Der Fonds selbst tätigt ausschliesslich Umsätze im Geld- und Kapitalverkehr. Er kauft resp. verkauft Wertpapiere oder Anteile an Gesellschaften, was nach Art. 18 Ziff. 19 lit. e MWSTG von der Steuer ausgenommenen Umsatz darstellt. Die Vermietung resp. den allfälligen Verkauf der Immobilien nimmt die Gesellschaft – die vom Fonds gehalten wird – vor. Steuerpflichtig wird ggf. nicht der Fonds, sondern die Immobiliengesellschaft.

3.4.2 Immobilienfonds mit direktem Grundbesitz

Bei Immobilienfonds mit direktem Grundbesitz stellen sich in Bezug auf die Steuerpflicht einige nicht unbedeutende Probleme. Im Mehrwertsteuergesetz fehlen im Gegensatz zum BG über die direkte Bundessteuer (DBG) spezielle Bestimmungen¹⁹ zu den Immobilienfonds mit direktem Grundbesitz. Die Immobilienfonds mit direktem Grundbesitz folgen deshalb bei der Mehrwertsteuer den Regeln, die auch für die übrigen Anlagefonds gelten.

Währenddem bei den anderen Anlagefonds die Frage der möglichen subjektiven Steuerpflicht eher theoretischer Natur ist, da idR sowieso nur von der Steuer ausgenommene Umsätze (für die auch nicht freiwillig optiert werden kann) getätigt werden, präsentiert sich die Problematik bei Immobilien mit direktem Grundbesitz grundlegend anders. Auch der Verkauf oder die Vermietung sind zwar grundsätzlich von der Steuer ausgenommen. Hier kann aber für die Versteuerung optiert werden. Deshalb ist es für Immobilienfonds mit direktem Grundbesitz von entscheidender Bedeutung, ob sie subjektiv steuerpflichtig sein und dementsprechend für die Versteuerung der Umsätze optieren können.

Wie den vorstehenden allgemeinen Ausführungen zu entnehmen ist, sind die Voraussetzungen für die subjektive Steuerpflicht grundsätzlich gegeben. Zu klären ist noch die Frage, ob der Fonds die steuerbaren Umsätze im eigenen Namen erzielt. Bei vertraglichen Anlagefonds befinden sich die Vermögenswerte im Eigentum der Fondsleitung. (So ist denn auch bei den Immobilienfonds mit direktem Grundbesitz die Fondsleitung im Grundbuch als Eigentümerin eingetragen.) Die Eigentumsverhältnisse sind jedoch nicht massgebend. Entscheidend ist das Auftreten am Markt – und zwar nicht in Bezug auf die potentiellen Anleger, sondern vielmehr in Bezug auf die

16 Effektenfonds (Art. 53 KAG); Immobilienfonds (Art. 58 KAG); übrige Fonds für traditionelle Anlagen (Art. 70 KAG); übrige Fonds für alternative Anlagen (Art. 71 KAG).

17 Art. 18 Ziff. 20 und 21 MWSTG.

18 Art. 26 Abs. 1 lit. b MWSTG.

19 S. Art. 66 Abs. 3 DBG.

potentiellen Käufer oder Verkäufer sowie Mieter der betreffenden Immobilien. Die (Kauf- und Miet-)Verträge haben auf den Fonds, handelnd durch die Fondsleitung, zu lauten. Entsprechend wird der Immobilienfonds per Adresse der Fondsleitung im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen, wenn er für die Versteuerung der Verkaufs- und Vermietungsumsätze optiert.

Alternativ kann sich auch die Fondsleitung als solche im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eintragen lassen und für die Versteuerung der Umsätze mit den Immobilien, die der Fonds direkt hält, optieren. Hier kommt der Fondsleitung ein Gestaltungsspielraum zu. Dies mag auf den ersten Blick erstaunen. Es gilt aber zu bedenken, dass es sich hier nicht um eine obligatorische Steuerpflicht, sondern um eine Option zur Versteuerung bestimmter Umsätze handelt. Bei der Option betreffend Immobilien kann zudem für jedes einzelne Objekt optiert werden²⁰.

4 Vertrieb von Fondsanteilen

In der bisherigen Fassung von Art. 18 Ziff. 19 lit. f MWSTG wurde im Gesetzestext die Verwaltung von Anlagefonds von der Steuer ausgenommen. Der Vertrieb wurde nicht ausdrücklich genannt, doch hat die ESTV in ihrer Praxis auch den Vertrieb von Anteilen von Anlagefonds unter den Begriff der Verwaltung subsumiert.

In der revidierten Fassung von Art. 18 Ziff. 19 lit. f MWSTG wird neben der Verwaltung von kollektiven Kapitalanlagen auch der Vertrieb von Anteilen an solchen kollektiven Kapitalanlagen ausdrücklich genannt.

4.1 Inländische kollektive Kapitalanlagen

Der Vertrieb von Anteilen an kollektiven Kapitalanlagen erfolgt vielfach nicht durch die Fondsleitung oder die Depotbank, sondern durch andere Vertriebsträger. Für den Vertrieb von Fondsanteilen bestehen nicht selten mehrstufige Vertriebsstrukturen. Die Entschädigung dieser Vertriebsträger erfolgt zumeist aufgrund der Anzahl in einer bestimmten Periode neu ausgegebener Anteile (Abschlussprovision) oder aufgrund der während einer bestimmten Periode von den Anlegern gehaltenen Anteile (Bestandespflegekommission). Häufig ist auch eine Kombination der beiden Entschädigungsvarianten, wobei überdies die Bezeichnungen «Abschlussprovision» und «Bestandespflegekommission» nicht einheitlich verwendet werden und zudem viele ähnlich lautende Bezeichnungen im Gebrauch sind.

Die Steuerausnahme von Art. 18 Ziff. 19 lit. f MWSTG beschränkt sich nicht nur auf die Vertriebsleistungen der Fondsleitung oder der Depotbank, sondern umfasst auch die durch diese beauftragten Personen. Damit die Steuerausnahme greift, müssen diese Personen durch die Fondsleitung oder die Depotbank beauftragt sein, m. a. W. ist eine direkte Stellvertretung notwendig. Insbesondere bei mehrstufigen Vertriebsstrukturen ist dies bei der Formulierung der entsprechenden Verträge zu beachten. Der von der Fondsleitung beauftragte Vertriebsträger muss ermächtigt werden, im Namen und für Rechnung der Fondsleitung weitere (Unter-)Vertriebsträger zu beauftragen. Werden die Voraussetzungen für die direkte Stellvertretung eingehalten, so ist die Entschädigung auf allen Stufen von der Steuer ausgenommen, auch wenn von Stufe zu Stufe nicht die gesamte Entschädigung weitergegeben wird.

Eine Besonderheit beim Vertrieb inländischer kollektiver Kapitalanlagen nehmen die SICAF ein. Auf diese Form kollektiver Kapitalanlagen findet nicht lit. f, sondern lit. e von Art. 18 Ziff. 19 MWSTG Anwendung. Wieso nur bei dieser einen Form der geschlossenen kollektiven Kapitalanlage Art. 18 Ziff. 19 lit. e MWSTG zur Anwendung kommt, ist nicht ersichtlich. Auch schweigt sich die Botschaft Kollektivanlagen zu dieser Frage aus. Für den Vertrieb hat diese Zuordnung keine grösseren Auswirkungen. Nach Art. 18 Ziff. 19 lit. e MWSTG ist auch der Verkauf von Aktien an SICAF von der Steuer ausgenommen.

4.2 Ausländische kollektive Kapitalanlagen

Ausländische kollektive Kapitalanlagen unterliegen dem KAG ausschliesslich für einen allfälligen öffentlichen Vertrieb in und von der Schweiz aus²¹. Die ausländischen kollektiven Kapitalanlagen, die in der Schweiz zum Vertrieb zugelassen sind, werden in einer Liste der Eidg. Bankenkommision publiziert. Für den öffentlichen Vertrieb in der Schweiz bedürfen die ausländischen kollektiven Kapitalanlagen eines Vertreters und einer Zahlstelle in der Schweiz. Aufsichtsrechtlich unterliegen diese kollektiven Kapitalanlagen der Gesetzgebung des Sitzstaates der Fondsleitung.

Aus mehrwertsteuerlicher Sicht ist zu entscheiden, ob es sich hierbei um eine kollektive Kapitalanlage gemäss KAG handelt. In der Praxis hat die ESTV die in der Schweiz zugelassenen ausländischen kollektiven Kapitalanlagen ausschliesslich für den Vertrieb ihrer Anteile in oder von der Schweiz aus der Steuerausnahme von Art. 18 Ziff. 19 lit. f MWSTG untergeordnet. Dabei spielt

20 S. Art. 26 Abs. 4 MWSTG.

21 S. Art. 120 KAG.

seit dem 1.1.2007²² die Art und Weise der Entschädigung keine Rolle mehr²³. Sowohl die Abschlussprovision wie auch die Bestandes- und Bestandespflegekommission sind von der Steuer ausgenommen. Ebenfalls unerheblich für die Steuerausnahme ist, ob die Vertriebsentschädigung durch die ausländische Fondsleitung oder durch den Schweizer Vertreter ausgerichtet wird. Die Steuerausnahme findet zudem unabhängig davon Anwendung, ob der Vertriebsträger eine entsprechende Bewilligung als Vertriebsträger²⁴ eingeholt hat.

Die ausländischen kollektiven Kapitalanlagen, die in der Schweiz nicht öffentlich vertrieben werden, unterliegen dem KAG nicht. Dementsprechend fallen sie auch nicht unter die Steuerausnahme von Art. 18 Ziff. 19 lit. f MWSTG. Aber auch ohne öffentlichen Vertrieb können ausländische kollektive Kapitalanlagen bei Investoren platziert werden. Auch für diese Platzierungen werden entsprechende Vertriebsentschädigungen entrichtet. Nach der Praxis der ESTV²⁵ sind solche Entschädigungen nach dem Empfängerortsprinzip zu beurteilen. Wird die Vertriebsleistung gegenüber der ausländischen Fondsleitung erbracht, so unterliegen weder die Vertriebsentschädigung noch die Bestandespflegekommission der Steuer. Erfolgen die Leistungen hingegen an einen inländischen Beauftragten, so unterliegen die entsprechenden Entschädigungen der Steuer zum Normalatz. Diese Besteuerung ist angesichts der neuen Praxis betreffend die zum öffentlichen Vertrieb zugelassenen ausländischen kollektiven Kapitalanlagen durchaus nachvollziehbar. Aber dennoch muss die Frage aufgeworfen werden, ob solche Entschädigungen nicht unter eine andere Steuerausnahme als diejenige von Art. 18 Ziff. 19 lit. f MWSTG fallen könnten. Im Vordergrund steht dabei insbesondere lit. e der selben Ziffer von Art. 18 MWSTG. Die Abschlussprovision für die Platzierung eines Anteils an einer ausländischen kollektiven Kapitalanlage kann ohne weiteres als «Umsatz von Anteilen von Gesellschaften und anderen Vereinigungen» qualifiziert werden. Anders ist die Situation allerdings bei der Bestandespflegekommission zu bewerten. Diese Art der Entschädigung, die nicht aufgrund des einzelnen Abschlusses, sondern aufgrund der über eine bestimmte Periode von den Kunden gehaltenen Anteile bemessen wird, nähert sich den so genannten Retrozessionen resp. finder's fees an, die von der ESTV als steuerbare Entschädigung für die Kundenvermittlung qualifiziert werden. Dieser äusserst heiklen Abgrenzungsfrage geht die

ESTV mit der einleitend beschriebenen Praxis aus dem Weg.

5 Verwaltung von kollektiven Kapitalanlagen

5.1 Inländische kollektive Kapitalanlagen

Die Aufgaben der Fondsleitung und der Depotbank werden im KAG²⁶ in allgemeiner Weise umschrieben. In der Branchenbroschüre Finanzbereich zählt die ESTV die einzelnen Verwaltungsaufgaben im Sinne von Beispielen auf. Die Aufzählung ist also nicht abschliessend. Nach der Praxis der ESTV sind bei der neu geschaffenen Form der Kommanditgesellschaft zur kollektiven Kapitalanlage (KGK) der oder die Komplementäre der Fondsleitung gleichgestellt. Verwaltungsaufgaben, welche der oder die Komplementäre der KGK gegen Entgelt erbringen, fallen somit unter die Steuerausnahme von Art. 18 Ziff. 19 lit. f MWSTG²⁷.

Das mehrwertsteuerliche Schicksal der Verwaltungsaufgaben der SICAF beurteilt sich nach dem ausdrücklichen Wortlaut von Art. 18 Ziff. 19 lit. f MWSTG nach lit. e der selben Ziffer. In Art. 18 Ziff. 19 lit. e MWSTG werden zwar die Umsätze von Wertpapieren, Wertrechten und Derivaten sowie von Anteilen an Gesellschaften und anderen Vereinigungen von der Steuer ausgenommen. Aber in dieser Bestimmung wird auch ausdrücklich festgehalten, dass die Verwahrung von Wertpapieren, Wertrechten und Derivaten sowie von Anteilen (namentlich das Depotgeschäft) einschliesslich Treuhandanlagen, steuerbar ist. Betreffend weitere Verwaltungsaufgaben enthält diese Bestimmung keine ausdrücklichen Regelungen, weshalb diese dem normalen mehrwertsteuerlichen Schicksal unterliegen. Die meisten in der Aufzählung der ESTV enthaltenen Verwaltungsaufgaben sind zum Normalatz steuerbar. Solange die Leistungen von den Organen resp. dem Personal der SICAF ausgeführt werden, unterliegen sie mangels eines Leistungsaustausches keiner Steuer. Ein Auslagern solcher Aufgaben führt aber unweigerlich zur Besteuerung der Leistungen. Weshalb diese eine Form der kollektiven Kapitalanlagen so unterschiedlich und nachteilig zu behandeln ist, lässt sich nicht nachvollziehen. In der Botschaft zur Gesetzesrevision lässt sich ein entsprechender gesetzgeberischer Wille ebenfalls nicht erkennen. Eine Korrektur über die Praxis der ESTV

22 Vgl. PM Vertrieb von kollektiven Kapitalanlagen.

23 Zur Praxis bis 31.12.2006 s. FRÖHLICH, MWST und Anlagefonds, S. 868 f.

24 Vgl. Art. 13 KAG.

25 Vgl. Entwurf BB Finanzbereich Ziffer 5.2.8.3 lit. b.

26 S. Art. 30 KAG für die Fondsleitung und Art. 73 KAG für die Depotbank.

27 A. A.: KAPALLE, Die Kommanditgesellschaft für kollektive Kapitalanlagen (KGK), S. 128.

ist aufgrund der eindeutigen Regelung aber ausgeschlossen.

5.2 Ausländische kollektive Kapitalanlagen

Wie in Abschn. 4.2 ausgeführt, unterliegen die ausländischen kollektiven Kapitalanlagen ausschliesslich für den öffentlichen Vertrieb in der Schweiz dem KAG und damit der Steuerausnahme von Art. 18 Ziff. 19 lit. f MWSTG. Das steuerliche Schicksal der Verwaltungsleistungen richtet sich somit nach den allgemeinen Bestimmungen für die entsprechenden Leistungen. Viele dieser Leistungen sind grundsätzlich steuerbar, unterliegen aber idR dem Empfängerortsprinzip.

6 Sondervermögen

Ein besonderes Problem stellen die internen Sondervermögen von Banken und Effektenhändlern dar. Während die bisherige Fassung von Art. 18 Ziff. 19 lit. f MWSTG die «anderen Sondervermögen» ausdrücklich nannte und somit die Verwaltung und den Vertrieb von Anteilen an solchen internen Sondervermögen von der Steuer ausnahm, wird in der neuen Fassung die Steuerausnahme auf kollektive Kapitalanlagen gemäss Kollektivanlagegesetz beschränkt.

Die internen Sondervermögen werden in Art. 4 KAG zwar definiert, sind aber vom Anwendungsbereich des Kollektivanlagegesetzes ausdrücklich ausgeschlossen. Damit ist auch eine Anwendung von Art. 18 Ziff. 19 lit. f MWSTG auf diese internen Sondervermögen nicht möglich. Für interne Sondervermögen darf nicht öffentlich geworben werden, und es dürfen keine Anteilscheine ausgegeben werden²⁸. Damit wird der Vertrieb stark eingeschränkt. Als Umsatz an einer Gesellschaft oder anderen Vereinigung sind allfällige Entschädigungen für den Verkauf einer entsprechenden Beteiligung an einem internen Sondervermögen nach Art. 18 Ziff. 19 lit. e MWSTG von der Steuer ausgenommen. Verwaltungsaufgaben, die den Kunden von internen Sondervermögen verrechnet oder dem Sondervermögen belastet werden, folgen den normalen mehrwertsteuerlichen Bestimmungen.

Literatur

FRÖHLICH PETER, MWST und Anlagefonds, StR 2005, S. 864 ff.

HASENBÖHLER FRANZ (Hrsg.), Recht der kollektiven Kapitalanlagen, Zürich 2007

KAPALLE URS, Die Kommanditgesellschaft für kollektive Kapitalanlagen (KGK), FStR 2007, S. 122 ff.

Rechtsquellen

DBG, BG über die direkte Bundessteuer (vom 14.12.1990), SR 642.11

KAG, BG über die kollektiven Kapitalanlagen (Kollektivanlagegesetz, KAG) (vom 23.6.2006), SR 951.31

MWSTG, BG über die Mehrwertsteuer (vom 2.9.1999), SR 641.20

OR, BG betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) (vom 30.3.1911), SR 220

Materialien

Botschaft Kollektivanlagen, Botschaft zum BG über die kollektiven Kapitalanlagen (Kollektivanlagegesetz) (vom 23.9.2005), BBl 2005, S. 6395 ff.

Entwurf BB Finanzbereich, BB Nr. 14 der ESTV – Finanzbereich (Banken, Vermögensverwalter, Finanzgesellschaften, Effektenhändler, Fondsgesellschaften u. ä. (vom 30.11.2007)

Praxisanweisungen

BB Finanzbereich, BB Nr. 14 der ESTV – Finanzbereich (Banken, Vermögensverwalter, Finanzgesellschaften, Effektenhändler, Fondsgesellschaften u. ä.; 610.540-14) (vom September 2000)

PM Vertrieb von kollektiven Kapitalanlagen, Praxismitteilung der ESTV – Praxisänderung per 1. Januar 2007 betreffend den Vertrieb von Anteilen an kollektiven Kapitalanlagen gemäss Kollektivanlagegesetz vom 23. Juni 2006 (vom 30.3.2007, in Kraft seit 1.1.2007)

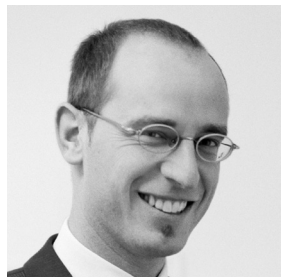
28 S. Art. 4 Abs. 1 KAG.

Quellensteuern bei hypothekarisch gesicherten Kreditverträgen

Stefan Oesterhelt, LL.M. /Maurus Winzap, LL.M.



*Stefan Oesterhelt, LL.M.,
Rechtsanwalt, dipl. Steuer-
experte, Homburger, Zürich*



*Maurus Winzap, LL.M.,
Rechtsanwalt, dipl. Steuer-
experte, Walder Wyss &
Partner, Zürich*

Inhalt

1	Einleitung	3	Besteuerungsrecht der Schweiz
2	Steuertatbestand im schweizerischen Recht	3.1	Zinsen schweizerischer Schuldner
2.1	Quellensteuerpflicht in der Schweiz	3.1.1	DBA mit Nullsatz
2.1.1	Steuerpflichtige Person	3.1.2	DBA mit Nullsatz für Banken
2.1.1.1	Ausländischer Gläubiger	3.1.3	Nullsatz gemäss ZBstA
2.1.1.2	Darlehensgewährung durch eine ausländische Betriebsstätte einer Schweizer Gesellschaft	3.1.4	DBA mit beschränktem schweizerischen Besteuerungsrecht
2.1.1.3	Darlehensgewährung durch eine inländische Betriebsstätte einer ausländischen Gesellschaft	3.2	Zinsen schweizerischer Betriebsstätten
2.1.1.4	Nutznieser	3.2.1	Darlehen mit wirtschaftlichem Bezug zur Betriebsstätte
2.1.1.5	Dritte als Zinsempfänger	3.2.2	Darlehen ohne wirtschaftlichen Bezug zur Betriebsstätte
2.1.2	Sicherheit	3.3	Zinsen ausländischer Betriebsstätten schweizerischer Schuldner
2.1.3	Ansässigkeit des Schuldners	3.4	Zinsen ausländischer Schuldner
2.1.3.1	Unilaterales Recht	3.5	Exkurs: Besteuerungsrecht betreffend Vermögenssteuer
2.1.3.2	Kein völkerrechtliches Territorialitätsprinzip im Steuerrecht	4	Steuarentlastung gestützt auf DBA
2.1.4	Umfang der subjektiven Steuerpflicht	5	Vertragsklauseln für Kreditverträge
2.2	Steuersubstitut		Literatur
2.2.1	Im Allgemeinen		Materialien und Berichte
2.2.2	Ausländischer Steuersubstitut?		Rechtsquellen
2.2.3	Steuer nach Art. 94 DBG als reine Quellensteuer		Praxisfestlegungen der Verwaltungsbehörden
2.3	Steuersubjekt		
2.4	Bemessungsgrundlage		
2.4.1	Umfang		
2.4.2	Zahlungen an eine inländische Betriebsstätte einer ausländischen Gesellschaft		
2.4.3	Zinsen, die einer Drittperson zufließen		
2.5	Steuersatz		
2.6	Verhältnis zur Verrechnungssteuer		
2.7	Exkurs: Vermögenssteuer auf hypothekarisch gesicherter Forderung		
2.7.1	Vermögenssteuer als Quellensteuer		
2.7.2	Vermögens- und Kapitalsteuern auf dem Veranlagungsweg?		

1 Einleitung

Im Gegensatz zu vielen ausländischen Staaten unterliegen Zinserträge in der Schweiz keiner allgemeinen Quellensteuer. Von diesem Grundsatz gibt es aber gewichtige Ausnahmen:

- Anlehens- und Kassenobligationen (Art. 4 Abs. 1 lit. a VStG);
- Kundenguthaben (Art. 4 Abs. 1 lit. d VStG);
- Verdecktes Eigenkapital (Art. 4 Abs. 1 lit. b VStG);
- EU-Steuerückbehalt (Art. 1 ZBstA) sowie
- Zinsen auf durch Grundstücke besicherten Forderungen ausländischer Gläubiger (Art. 94 DBG; Art. 35 Abs. 1 lit. e StHG).

Die Quellensteuern auf durch in der Schweiz gelegene Grundstücke besicherten Forderungen ausländischer Gläubiger wurden von der Steuerrechtsliteratur lange Zeit mit der Begründung vernachlässigt, dass im Ausland domizilierte Kreditinstitute idR keine Hypothekarkredite in der Schweiz gewähren dürfen¹. Internationale Kreditverträge werden jedoch regelmässig durch in der Schweiz gelegene Grundstücke besichert, so dass die Quellensteuerbestimmung von Art. 94 DBG sowie die parallelen kantonalen Bestimmungen in der Praxis zu vielen Fragen Anlass geben. Am ausgeprägtesten ist dies freilich dann, wenn ein eigentliches Immobilienportefeuille finanziert wird, wie beispielsweise bei mortgage-backed securities-Strukturen (RMBS- oder CMBS-Strukturen). Dies heisst aber nicht, dass es sich aus fiskalischer Sicht um eine bedeutende Steuer handelt. Für die Steuerberatungspraxis ist vor allem die Frage von Bedeutung, wie durch Schweizer Grundstücke besicherte internationale Kreditverträge ausgestaltet werden müssen, damit die Quellensteuer nicht anfällt².

Obwohl die hier behandelte Quellensteuer wenig bekannt ist, handelt es sich dabei um eine althergebrachte Steuer, welche bereits unter dem Regime der Wehrsteuer erhoben wurde³. Sodann ist es auch die einzige an die wirtschaftliche Zugehörigkeit anknüpfende Quellensteuer, welche bereits vor dem Inkrafttreten des StHG in allen Kantonen erhoben worden ist⁴. Ziel dieses Beitrags ist es, die Voraussetzungen der Erhebung der Quellensteuer sowie allfällige Beschränkungen durch DBA eingehend zu untersuchen. Sodann werden wir kurz die Vertragsklauseln behandeln, welche erforderlich sind, um sicherzustellen, dass eine solche Quellensteuer nicht anfällt.

1 S. Art. 7 Abs. 4 der V über die Banken und Sparkassen (BankV) iVm Art. 1 und 3 des BG über die Banken und Sparkassen (BankG).

2 S. dazu unten, Abschn. 5.

3 S. Art. 3 Abs. 3 lit. b BdSt.

4 S. die Übersicht bei ZUPPINGER/BÖCKLI/LOCHER/REICH, Steuerharmonisierung, 12 f.

2 Steuertatbestand im schweizerischen Recht

2.1 Quellensteuerpflicht in der Schweiz

2.1.1 Steuerpflichtige Person

2.1.1.1 Ausländischer Gläubiger

Im Ausland wohnhafte Gläubiger oder Nutzniesser von Forderungen, die durch Grund- oder Faustpfand auf Grundstücken in der Schweiz gesichert sind, sind für die ihnen ausgerichteten Zinsen gemäss Art. 94 DBG sowie den Art. 35 Abs. 1 lit. e StHG nachgebildeten Tatbeständen in den kantonalen Steuergesetzen⁵ quellensteuerpflichtig. Da die subjektive Steuerpflicht in Art. 3 - 15 DBG und Art. 49 - 56 DBG abschliessend geregelt ist⁶, begründet Art. 94 DBG per se noch keine Steuerpflicht. Aufgrund von Art. 5 Abs. 1 lit. c DBG bzw. Art. 51 Abs. 1 lit. d DBG⁷ sind Gläubiger oder Nutzniesser von Forderungen, die durch Grund- oder Faustpfand auf Grundstücken in der Schweiz gesichert sind, in der Schweiz aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit beschränkt steuerpflichtig⁸. Die Zinsquellensteuer iSv Art. 94 DBG kann somit nur dann erhoben werden, wenn kumulativ sowohl eine subjektive Steuerpflicht in der Schweiz besteht als auch die Tatbestandsvoraussetzungen von Art. 94 DBG erfüllt sind⁹.

Während Art. 5 Abs. 1 lit. c DBG die subjektive Steuerpflicht für natürliche Personen begründet, enthält Art. 51 Abs. 1 lit. d DBG die Grundlage für die subjektive Steuerpflicht juristischer Personen. Trotz des Wortlautes von Art. 94 Abs. 1 DBG, welcher im Ausland «wohnhafte» Gläubiger und Nutzniesser erwähnt, umfasst der Tatbestand von Art. 94 Abs. 1 DBG nicht nur natürliche, sondern auch juristische Personen¹⁰. Dies ergibt sich aus der Begriffsbestimmung von Art. 98 DBG¹¹, wonach auch ju-

5 S. die nachfolgende Übersicht über die kantonalen gesetzlichen Grundlagen, Abschn. 2.5.

6 S. Botschaft Steuerharmonisierung, 156; LOCHER, Art. 91 DBG N 2.

7 Respektive den Art. 4 Abs. 2 lit. c StHG bzw. Art. 21 Abs. 2 lit. a StHG nachgebildeten Normen des kantonalen Rechts. Im Nachfolgenden wird der Einfachheit halber bloss auf die Bestimmungen des DBG Bezug genommen.

8 Art. 6 Abs. 2 DBG iVm Art. 5 Abs. 1 lit. c DBG.

9 Nach einem Teil der Lehre beschränken die Quellensteuervorschriften zudem die subjektive Steuerpflicht (vgl. BAUER-BALMELLI/ROBINSON, Art. 5 DBG N 6; BAUER-BALMELLI/NYFFENEGGER, Art. 4 StHG N 13; a. A. LOCHER, Art. 5 DBG N 8, Art. 91 DBG N 3).

10 S. RS Quellensteuer Ziff. I.

11 Das StHG kennt keine parallele Bestimmung. Die kantonalen Steuergesetze enthalten jedoch häufig Art. 98 DBG entsprechende Begriffsbestimmungen (Ausnahmen: Aargau, Appenzell Innerrhoden, Freiburg, Graubünden, Thurgau, Wallis), deren StHG-Konformität im Lichte des deutschsprachigen Wortlauts von Art. 35 Abs. 1 lit. e StHG zwar als problematisch, in Anbetracht des weiteren französisch- und italienischspra-

ristische Personen ohne Sitz oder tatsächliche Verwaltung in der Schweiz als «im Ausland wohnhafte Steuerpflichtige» zu gelten haben.

2.1.1.2 Darlehensgewährung durch eine ausländische Betriebsstätte einer Schweizer Gesellschaft

Wird ein Darlehen von einer ausländischen Zweigniederlassung einer schweizerischen juristischen Person¹² gewährt (z. B. der Londoner Zweigniederlassung einer schweizerischen Bank), stellt sich nun die praktisch bedeutsame Frage, ob die Zweigniederlassung dadurch zur im Ausland wohnhaften Gläubigerin wird. Da sich die Londoner Zweigniederlassung im angesprochenen Beispiel nicht auf das DBA mit Grossbritannien berufen kann, hätte dies zur Folge, dass die Quellensteuer nach Art. 94 DBG bzw. den kantonalen Steuertatbeständen eine Endbelastung darstellen würde.

Der Wortlaut von Art. 98 DBG sowie Art. 51 Abs. 1 lit. d DBG stellt aber klar, dass «im Ausland wohnhafte Gläubiger oder Nutzniesser» nur dann vorliegen, wenn diese in der Schweiz weder Sitz noch tatsächliche Verwaltung haben. Die ausländische Zweigniederlassung einer in der Schweiz gemäss Art. 50 DBG unbeschränkt steuerpflichtigen juristischen Person ist somit vom Tatbestand von Art. 94 DBG auch dann nicht erfasst, wenn sie in ihrem eigenen Namen als Darlehensgeberin auftritt. Dies wird von den Kantonen im Rahmen von Steuerrulings auch regelmässig bestätigt. Die gegenteilige Auffassung würde auch zu einer ungerechtfertigten Benachteiligung der schweizerischen (Gross-)Banken gegenüber ihren in DBA-Staaten¹³ (insbesondere USA, Grossbritannien und Deutschland) ansässigen Konkurrentinnen führen, die dieses Geschäft ebenfalls idR vom Finanzplatz London aus betreiben.

2.1.1.3 Darlehensgewährung durch eine inländische Betriebsstätte einer ausländischen Gesellschaft

Umgekehrt ist eine Gesellschaft mit Sitz im Ausland auch dann nach Art. 51 Abs. 1 lit. d DBG subjektiv steuer-

pflichtig, wenn das Darlehen nicht von ihr selbst, sondern von ihrer schweizerischen Betriebsstätte gewährt wurde. Wie noch zu zeigen sein wird, ist diese subjektive Steuerpflicht aber nicht durch einen Steuertatbestand abgedeckt¹⁴. Mit Bezug auf inländische Betriebsstätten einer in einem DBA-Staat ansässigen Gesellschaft würde zudem das im einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommen enthaltene Betriebsstättendiskriminierungsverbot iSv Art. 24 Abs. 3 OECD MA der Erhebung der Quellensteuer entgegenstehen¹⁵.

2.1.1.4 Nutzniesser

Gläubiger ist, wem eine andere Person (der Schuldner) zu einer Leistung verpflichtet ist¹⁶. Auch beim Begriff des Nutzniessers handelt es sich um einen zivilrechtlichen Begriff. Gemäss Art. 745 Abs. 1 ZGB kann eine Nutzniessung nämlich nicht nur an Sachen, sondern auch an Rechten (z. B. einer Forderung) bestellt werden. Dem Nutzniesser einer Forderung steht pro rata temporis der Ertrag der belasteten Forderung zu¹⁷, wobei ihm ein eigenes, ausschliessliches Recht auf Einzug des Ertrags beim Schuldner zusteht¹⁸.

Nicht jeder, welcher einen Anspruch auf den Zinsertrag einer Forderung hat, ist jedoch Nutzniesser iSv Art. 745 ZGB. So können zukünftige Zinsforderungen auch lediglich iSv Art. 164 OR zediert werden, oder die Parteien können verabreden, dass Zinsforderungen nicht für den Gläubiger, sondern für einen Dritten entstehen sollen. Solche Fälle sind jedoch vom Begriff des Nutzniessers einer Forderung nach Art. 94 DBG nicht umfasst, da sie dem Dritten keine der Nutzniessung vergleichbare Stellung einräumen.

2.1.1.5 Dritte als Zinsempfänger

Art. 5 Abs. 2 DBG erweitert die subjektive Steuerpflicht auf Dritte, welchen Zinsen aus durch schweizerische Liegenschaften besicherten Forderungen ausländischer Gläubiger zukommen. Eine entsprechende Erweiterung der subjektiven Steuerpflicht für juristische Personen (bzw. für Dritte, welchen Zinsen aus entsprechend besicherten Forderungen von ausländischen juristischen Personen zukommen) gibt es nicht. Mangels eines einschlägigen Besteuerungstatbestands bleibt diese erweiterte subjektive Steuerpflicht nach der hier vertretenen Auffassung jedoch ohne Konsequenzen¹⁹.

chigen Wortlauts sowie im Zusammenhang von DBG und StHG aber als gegeben angesehen werden muss. Fehlt eine entsprechende Begriffsbestimmung, darf aufgrund des Legalitätsprinzips im Abgaberecht keine Quellensteuer erhoben werden. Dies gilt insbesondere dann, wenn aufgrund von Wortlaut und Systematik der Quellensteuerbestimmung klar ist, dass sich diese nur auf natürliche Personen bezieht (z. B. im Kanton Freiburg).

12 Die Frage stellt sich natürlich auch in Bezug auf Art. 5 Abs. 1 lit. c DBG, ist dort aber praktisch weniger bedeutsam.

13 Staaten, mit welchen ein Nullsatz im einschlägigen DBA vereinbart wurde (s. dazu unten, Abschn. 3.1.1).

14 S. dazu unten, Abschn. 2.4.2.

15 Vgl. dazu unten, Abschn. 2.4.2.

16 Vgl. VON TUHR/PETER, 9.

17 S. Art. 745 Abs. 2, Art. 755 und 757 ZGB.

18 S. Art. 773 Abs. 1 ZGB.

19 S. dazu unten, Abschn. 2.4.3.

2.1.2 Sicherheit

Die Forderung muss durch ein Grund- oder Faustpfand auf einem Grundstück in der Schweiz gesichert sein. Als Grundpfand kommen auf Grund des Numerus clausus der möglichen Grundpfandrechte die Grundpfandverschreibung iSv Art. 824 ff. ZGB, der Schuldbrief iSv Art. 842 ff. und 854 ff. ZGB und die Gült iSv Art. 847 ff. ZGB in Betracht²⁰. Ein Faustpfand an einem Grundstück kann durch Verpfändung eines Schuldbriefs oder einer Gült bestellt werden. Die in der Praxis häufig anzutreffende Sicherungsübereignung eines Schuldbriefs²¹ muss ebenfalls als Besicherung «durch Grund- oder Faustpfand auf Grundstücken in der Schweiz» iSv Art. 5 Abs. 1 lit. c DBG bzw. Art. 51 Abs. 1 lit. d DBG gelten.

Umstritten ist demgegenüber, ob auch die von den hierzu ermächtigten Pfandbriefzentralen herausgegebenen Pfandbriefe als durch ein Grundstück besicherte Forderung im Sinne von Art. 5 Abs. 1 lit. c DBG zu qualifizieren sind²². Während die ältere Literatur sich gegen die subjektive Steuerpflicht ausländischer Pfandbriefgläubiger gestützt auf Art. 3 Ziff. 3 lit. b BdBSt aussprach²³, spricht sich die neuere Lehre diesbezüglich für eine Erfassung durch Art. 5 Abs. 1 lit. c DBG (bzw. Art. 51 Abs. 1 lit. c DBG) aus²⁴. Die neuere Auffassung, die soweit ersichtlich auch von der ESTV geteilt wird, wird im Wesentlichen damit begründet, dass die Pfandbriefgläubiger eine mittelbare Sicherheit auch am Grundpfand selbst haben.

Nun ist es zwar so, dass die Forderung der Pfandbriefgläubiger direkt weder durch ein Grundpfand noch durch ein Faustpfand an einem Schuldbrief oder einer Gült, sondern lediglich durch ein Pfandrecht an den Darlehensforderungen, die der Pfandbriefzentrale gegenüber ihren Mitgliedbanken zustehen, gesichert ist²⁵. Da die Forderungen der Pfandbriefzentrale ihrerseits durch ein gesetzliches Pfandrecht an den Grundpfand- und Faustpfandforderungen, in denen die Mitgliedbanken die ihnen zugeflossenen Mittel anlegen, gesichert sind²⁶, ist die Forderung der Pfandbriefgläubiger durch das Faustpfand (Pfandrecht an einer Darlehensforderung) an ei-

nem Faustpfand (Schuldbrief) auf einem Grundstück gesichert²⁷. Somit ist die neuere Auffassung, dass die Pfandbriefe durchaus zur Erhebung der Quellensteuer nach Art. 5 Abs. 1 lit. c DBG (bzw. Art. 51 Abs. 1 lit. c DBG) iVm Art. 94 DBG berechtigen, mit der hier vertretenen zivilrechtlichen Auslegung dieser Normen durchaus vereinbar²⁸.

Da die Zinseinkünfte der Pfandbriefgläubiger idR aufgrund von Art. 4 Abs. 1 lit. a VStG der Verrechnungssteuer unterliegen, ist die Kontroverse in aller Regel aber bedeutungslos, da keine Quellensteuer erhoben werden darf²⁹.

2.1.3 Ansässigkeit des Schuldners

2.1.3.1 Unilaterales Recht

Der Gesetzeswortlaut von Art. 5 Abs. 1 lit. c DBG bzw. Art. 51 Abs. 1 lit. d DBG sieht keinerlei Beschränkung auf Forderungen gegenüber inländischen Schuldnern vor. Eine subjektive Steuerpflicht besteht somit grundsätzlich auch für Zinszahlungen eines ausländischen Schuldners an einen ausländischen Gläubiger, wenn das Darlehen (auch) durch ein schweizerisches Grundstück gesichert ist.

2.1.3.2 Kein völkerrechtliches Territorialitätsprinzip im Steuerrecht

Ungeachtet etwaiger Einschränkungen in einschlägigen DBA³⁰ stellt sich die Frage, ob die Besteuerung von Zinszahlungen eines ausländischen Schuldners an einen ausländischen Gläubiger gegen völkerrechtliches Wohnheitsrecht verstösst. Dass ein Steuerpflichtiger im internationalen Verhältnis nicht auf eine Weise besteuert werden darf, welche allgemeine Grundsätze des Völkerrechts verletzt, wurde vom Bundesgericht unter Berufung auf Art. 38 Ziff. 1 des Statutes des Internationalen Gerichtshofes ausdrücklich bestätigt³¹. Da die Existenz eines völkerrechtlichen Quellenprinzips (*materielles Territorialitätsprinzip*) heutzutage von der h. L. abgelehnt wird³², ist es fraglich, ob überhaupt Anforderungen

20 Den aufgrund von Art. 22 ff. Schlusstitel ZGB ebenfalls anerkannten Pfandrechten, welche vor dem Inkrafttreten des ZGB begründet wurden, kommt im Rahmen von Art. 94 DBG nur selten Bedeutung zu.

21 Vgl. BGE 119 II 326; ZOBL, vor Art. 884 ZGB N 1300.

22 Das Gesamtvolumen schweizerischer Pfandbriefanleihen betrug per 31.12.2006 CHF 42,6 Mia.

23 Vgl. KÄNZIG, Art. 3 WStB N 17.

24 Vgl. AGNER/JUNG/STEINMANN, Art. 5 DBG N 3; AGNER/DIGERONIMO/NEUHAUS/STEINMANN, Art. 5 DBG N 3a; LOCHER, Art. 5 DBG N 26; PEDROLI, Art. 5 LIFD N 15.

25 S. Art. 14 ff. des BG über die Ausgabe von Pfandbriefen (PfG).

26 S. Art. 19 ff. PfG.

27 Vgl. HUNZIKER, Der schweizerische Pfandbrief, 124 ff.; MEIER-HAYOZ/VON DER CRONE, Wertpapierrecht, § 24 N 16.

28 Wollte man diese Konsequenz beseitigen, so müsste der Gesetzeswortlaut anstelle des Faustpfandes die Verpfändung des Schulbriefes bzw. der Gült explizit erwähnen.

29 S. dazu unten, Abschn. 2.6.

30 S. dazu unten, Abschn. 3.

31 S. BGer, 29.1.1996, ASA 65 (1996/1997), 822, 826 = StE 1997 B 11.2 Nr. 5 = StR 1996, 282, 284.

32 Vgl. IPSEN, Völkerrecht, § 23 N 93; VOGEL, Einl. OECD-MA N 11 ff. mwH. In allgemeiner Hinsicht s. auch den Lotus Case des Ständigen Internationalen Gerichtshofs (PCIJ, Lotus Case [France v. Turkey], Ser. A, No. 10 [1927]).

an einen Inlandbezug eines Steuertatbestands zu stellen sind.

Das Bundesgericht fordert immerhin, dass sich die Besteuerung aus «Sachen oder Rechte(n), die mit der Schweiz wirtschaftlich verbunden sind», zu ergeben habe³³. Da das Bundesgericht aber im selben Entscheid auch betont, dass abgesehen vom bundesgerichtlich statuierten Verbot der Besteuerung von Liegenschaften im Ausland, falls dies zu einer Doppelbesteuerung führt, die schweizerische Steuerbefugnis bei Fehlen eines Staatsvertrags die Steuerbefugnis nur durch völkerrechtliches Wohnheitsrecht beschränkt werde, ist zweifelhaft, ob vom Bundesgericht tatsächlich materielle Anforderungen in Bezug auf den Inlandbezug gestellt werden.

In der schweizerischen Steuerrechtsliteratur wird diesbezüglich die Auffassung vertreten, dass «in sachlicher Hinsicht zumindest ein Anknüpfungsmerkmal gegeben sein (müsse), das den Bezug zum steuernden Staat herstellt»³⁴ bzw. dass «ein hinreichendes Anknüpfungsmerkmal»³⁵ für eine Besteuerung erforderlich sei. Im Lichte dieser Lehrmeinung mag bezweifelt werden, ob die Belegenheit einer Sicherheit ein «hinreichendes Anknüpfungsmerkmal» für eine Besteuerung der Zinszahlung eines Ausländers an einen Ausländer unter einem rein ausländischen Kreditvertrag ist.

Klar ist aufgrund des völkerrechtlichen Grundsatzes der sog. *formellen Territorialität*, dass eine schweizerische Steuerforderung im Ausland nicht durchgesetzt werden darf³⁶. Bereits die briefliche Zustellung einer Steuerbefugnis ins Ausland ist nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung völkerrechtswidrig³⁷. Nach der hier vertretenen Auffassung schliesst der Grundsatz der formellen Territorialität einen ausländischen Schuldner auch davon aus, Steuersubstitut im Sinne von Art. 94 DBG zu sein³⁸.

2.1.4 Umfang der subjektiven Steuerpflicht

Die Steuerpflicht nach Art. 5 Abs. 1 lit. c DBG (bzw. Art. 51 Abs. 1 lit. c DBG) beschränkt sich auf die Teile des Einkommens (bzw. Gewinns), für die nach dieser

Bestimmung eine Steuerpflicht in der Schweiz besteht³⁹. Dies hat mit Bezug auf die Quellensteuern hypothekarisch gesicherter Forderungen zweierlei Konsequenzen: Zum einen wird der ausländische Gläubiger nur für die Zinsen aus solchen Forderungen einkommenssteuerpflichtig (hier: quellensteuerpflichtig). Zum anderen wird der ausländische Gläubiger nur für den Teil des Zinses steuerpflichtig, der durch das schweizerische Grundstück tatsächlich besichert ist. Nur insofern ist nämlich das Erfordernis der «wirtschaftlichen Zugehörigkeit» gegeben, welches für die beschränkte Steuerpflicht nach Art. 4 und 5 DBG (bzw. Art. 51 DBG) massgeblich ist⁴⁰.

2.2 Steuersubstitut

2.2.1 Im Allgemeinen

Im Gegensatz zur Quellensteuer auf Zinsen von Obligationen und Kundenguthaben nach Art. 4 VStG ist die Quellensteuer auf Zinsen hypothekarisch gesicherter Forderungen ausländischer Gläubiger nach Art. 94 DBG als Besteuerung mittels privater Steuersubstitution ausgestaltet⁴¹. Während bei der Verrechnungssteuer der Schuldner der steuerbaren Leistung eigentliches Steuersubjekt ist, ist der Schuldner der Art. 94 DBG unterworfenen Leistung bloss Steuersubstitut⁴². Steuersubjekt ist hingegen der ausländische Gläubiger oder Nutzniesser der nach Art. 94 DBG steuerbaren Leistung.

Steuersubstitut ist der Schuldner der steuerbaren Leistung, d. h. der Schuldner einer Forderung, die durch Grund- oder Faustpfand auf Grundstücken in der Schweiz gesichert ist. Er hat die Pflicht, bei Zinsfälligkeit die geschuldete Steuer zurückzubehalten⁴³ und periodisch der zuständigen kantonalen Steuerbehörde abzuliefern, mit ihr darüber abzurechnen und ihr zur Kontrolle der Steuererhebung Einblick in alle Unterlagen zu gewähren⁴⁴.

Zur Erhebung der Steuer nach Art. 94 DBG ist der Kanton zuständig, in dem der Schuldner der steuerbaren Leistung bei Zinsfälligkeit Wohnsitz (bzw. Aufenthalt) oder Sitz (bzw. tatsächliche Verwaltung) hat bzw., wenn die steuerbare Leistung von einer Betriebsstätte in einem anderen Kanton oder von der Betriebsstätte eines Unternehmens ohne Sitz oder tatsächliche Verwaltung in der Schweiz ausgerichtet wird, der Betriebsstättenkanton⁴⁵. Sodann hat der Steuersubstitut die Pflicht, dem Steuer-

33 S. BGer, 29.1.1996, ASA 65 (1996/1997), 822, 826 = StE 1997 B 11.2 Nr. 5 = StR 1996, 282, 284.

34 RICHNER, Die unbeschränkte Steuerpflicht natürlicher Personen, 159 f.

35 LOCHER, Vorbemerkungen DBG N 118.

36 S. VOGEL, Einl. OECD-MA N 16 mwH; LOCHER, Vorbemerkungen DBG N 119.

37 BGE 119 Ib 429, 430; s. auch Gutachten des Bundesamts für Justiz vom 27.1.1998 (publ. in LOCHER/MEIER/VON SIEBENTHAL/KOLB, Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Deutschland 1971 und 1978, B 27.1 Nr. 43).

38 S. dazu unten, Abschn. 2.2.2.

39 S. Art. 6 Abs. 1 Satz 1 DBG.

40 Zu den Einzelheiten s. diesbezüglich die Ausführungen zum Umfang der Bemessungsgrundlage in Abschn. 2.4.1.

41 Vgl. BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 78; LOCHER, Art. 100 DBG N 1.

42 Vgl. ZIGERLIG/JUD, Art. 88 DBG N 1; LOCHER, Art. 88 DBG N 1.

43 S. Art. 100 Abs. 1 lit. a DBG.

44 S. Art. 100 Abs. 1 lit. c DBG.

45 S. Art. 107 Abs. 2 DBG; Art. 14 Abs. 1 QStV.

pflichtigen eine Aufstellung oder eine Bestätigung über die abgezogene Quellensteuer auszustellen⁴⁶. Für seine Leistungen erhält der Steuersubstitut eine Bezugsprovision⁴⁷. Mit Bezug auf die direkte Bundessteuer überträgt das Eidg. Finanzdepartement die ihm zustehende Befugnis zur Festsetzung der Höhe der Bezugsprovision den Kantonen, schreibt jedoch fest, dass diese mindestens 2 % und höchstens 4 % des gesamten Quellensteuerbetrages auszumachen habe⁴⁸.

2.2.2 Ausländischer Steuersubstitut?

Die Literatur verlangt übereinstimmend, wenn auch ohne nähere Begründung, dass der Steuersubstitut die Voraussetzungen einer subjektiven Steuerpflicht zu erfüllen habe⁴⁹. Mit Bezug auf die formellen Pflichten des Steuersubstituten gebietet dies bereits der völkerrechtliche Grundsatz der formellen Territorialität⁵⁰. In Bezug auf die materiellen Pflichten des Steuersubstituten (d. h. insbesondere seine Steuerablieferungspflicht) ist dies mangels eines völkerrechtlichen Grundsatzes der materiellen Territorialität im Steuerbereich weniger eindeutig. Nach der hier vertretenen Auffassung sind formelle und materielle Pflichten des Steuersubstituten jedoch untrennbar miteinander verbunden. Es wäre daher mit dem völkerrechtlichen Grundsatz der formellen Territorialität nicht vereinbar, den gebietsfremden Zinsschuldner zum Steuereinzug für den schweizerischen Fiskus zu verpflichten. Somit ist der in der schweizerischen Literatur gemeinhin vertretene Auffassung zuzustimmen, dass nur eine in der Schweiz subjektiv steuerpflichtige Person Steuersubstitut sein kann.

Nicht erforderlich ist jedoch, dass der Steuersubstitut der unbeschränkten Steuerpflicht untersteht. Auch eine Betriebsstätte kann Steuersubstitut im Sinne von Art. 94 DBG sein, wenn bzw. insoweit die Zinsen tatsächlich von dieser Betriebsstätte getragen werden. Nicht jede subjektive Steuerpflicht aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit genügt, damit eine Person Steuersubstitut im Sinne von Art. 94 DBG sein kann. Erforderlich ist vielmehr, dass der Steuersubstitut in der Schweiz Wohnsitz/gewöhnlichen Aufenthalt, Sitz/tatsächliche Verwaltung

oder eine Betriebsstätte hat⁵¹. Somit genügt nach der hier vertretenen Auffassung die durch das Grundeigentum vermittelte beschränkte Steuerpflicht nach Art. 4 Abs. 1 lit. c DBG bzw. Art. 51 Abs. 1 lit. c DBG für die Begründung einer Stellung als Steuersubstitut nicht.

Würde man bereits eine subjektive Steuerpflicht iSv Art. 4 Abs. 1 lit. c DBG bzw. Art. 51 Abs. 1 lit. c DBG für eine Steuersubstitution als genügend erachten, wäre die Erhebung der Quellensteuer nach Art. 94 DBG immer dann möglich, wenn der Schuldner der steuerpflichtigen Leistung am besichernden schweizerischen Grundstück unmittelbar dinglich berechtigt ist, nicht jedoch, wenn es sich um ein Grundstück einer Konzerngesellschaft handelt⁵². Für eine solche Unterscheidung fehlt eine wirtschaftliche Begründung. Zudem vermittelt die subjektive Steuerpflicht nach Art. 4 Abs. 1 lit. c DBG bzw. Art. 51 Abs. 1 lit. c DBG lediglich eine auf das Grundeigentum und dessen Ertrag beschränkte Steuerpflicht, welche Darlehenszinsen selbst dann nicht zu umfassen vermag, wenn sie durch das fragliche Grundstück besichert sind. Zudem kann eine Steuer nur dann als Quellensteuer im Sinne des Vierten Teils des DBG, in dem Art. 94 DBG eingeordnet ist, qualifiziert werden, wenn die Bemessungsgrundlage (d. h. hier der Zins) aus einer der schweizerischen Steuerhoheit unterliegenden Quelle stammt⁵³.

2.2.3 Steuer nach Art. 94 DBG als reine Quellensteuer

Ist die Erhebung einer Quellensteuer nach Art. 94 DBG mangels eines subjektiv steuerpflichtigen Steuersubstituten nicht möglich, stellt sich die Frage, inwiefern die Steuer vom ausländischen Gläubiger (d. h. dem eigentlichen Steuersubjekt) auf dem Veranlagungsweg eingefordert werden kann. Der Wortlaut von Art. 94 DBG würde dem grundsätzlich nicht entgegenstehen. Aufgrund

46 S. Art. 100 Abs. 1 lit. b DBG.

47 Art. 100 Abs. 3 DBG.

48 S. Art. 13 QStV.

49 Vgl. BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 77; AGNER/JUNG/STEINMANN, Art. 100 DBG N 2 iVm Art. 88 DBG N 2, ZIGERLIG/JUD, Art. 88 DBG N 3, Art. 100 DBG N 2; LOCHER, Art. 88 DBG N 4, Art. 100 DBG N 4; PEDROLI, Art. 88 LIFD N 3; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, § 92 StG ZH N 5, § 103 StG ZH N 3; KÜHNI/LACHENMEIER, § 127 StG AG N 5; AFFOLTER/ANDENMATTEN, § 68 f. StG BL N 2.

50 S. oben, Abschn. 2.1.3.2.

51 So auch AGNER/JUNG/STEINMANN, Art. 83 DBG N 6, Art. 88 DBG N 2, Art. 91 DBG N 1 d, Art. 97 DBG N 2; ZIGERLIG/JUD, Art. 88 DBG N 3; PEDROLI, Art. 88 LIFD N 3; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, § 92 StG ZH N 5, § 103 StG ZH N 3; KÜHNI/LACHENMEIER, § 127 StG AG N 5; AFFOLTER /ANDENMATTEN, § 68 f. StG BL N 2.

52 Auch eine Konzernobergesellschaft hat am fraglichen Grundstück kein der dinglichen Berechtigung «wirtschaftlich gleichkommendes persönliches Nutzungsrecht» iSv Art. 51 Abs. 1 lit. c DBG (s. dazu AGNER/JUNG/STEINMANN, Art. 4 DBG N 7; LOCHER, Art. 4 DBG N 56 ff.), nicht einmal dann, wenn es sich bei der schweizerischen Tochtergesellschaft um eine reine Immobiliengesellschaft handelt (LOCHER, Art. 4 DBG N 56 ff.; a. A. AGNER/JUNG/STEINMANN, Art. 4 DBG N 7).

53 Vgl. AGNER/JUNG/STEINMANN, Art. 94 DBG N 3, welche für die Anwendung von Art. 94 DBG ebenfalls fordern, dass der Forderungsschuldner in der Schweiz seinen Wohnsitz, seinen Sitz, die tatsächliche Verwaltung oder eine Betriebsstätte hat, über welche die Zinsen bezahlt werden (d. h., dass die «Quelle» in der Schweiz ist).

der systematischen Stellung von Art. 94 DBG im vierten Teil des DBG (Quellensteuern für natürliche und juristische Personen) werden die subjektiven Voraussetzungen, welche an die Person des Steuersubstituten zu stellen sind, zum integralen Tatbestandsmerkmal von Art. 94 DBG. Kommt der Schuldner der steuerbaren Leistung nicht als Steuersubstitut in Frage, ist der Steuertatbestand von Art. 94 DBG nach der hier vertretenen Auffassung somit nicht erfüllt.

Im Ergebnis hat dies zur Folge, dass bei einem ausländischen Schuldner keine Quellensteuer nach Art. 94 DBG erhoben werden kann⁵⁴. Der dem Wortlaut nach (zu) weite Tatbestand von Art. 94 DBG wird somit durch den völkerrechtlichen Grundsatz der formellen Territorialität auf Zinszahlungen von schweizerischen Schuldnern beschränkt. Steuersubstitut kann nur der Schuldner der durch ein schweizerisches Grundstück besicherten Forderung sein. Beauftragt der im Ausland ansässige Forderungsschuldner eine schweizerische Zahlstelle (z. B. eine Bank) mit der Zinszahlung, ändert dies nichts daran, dass mangels eines inländischen Steuersubstituten keine Quellensteuer nach Art. 94 DBG erhoben werden kann⁵⁵.

2.3 Steuersubjekt

Steuersubjekt ist der im Ausland wohnhafte Gläubiger oder Nutzniesser einer durch ein schweizerisches Grundstück besicherten Forderung. Als im Ausland wohnhafte Steuerpflichtige gelten dabei natürliche Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz und juristische Personen ohne Sitz oder tatsächliche Verwaltung in der Schweiz⁵⁶. Die Definition des (Quellen-)Steuersubjekts in Art. 94 DBG deckt sich insofern mit der subjektiven Steuerpflicht gemäss Art. 5 Abs. 1 lit. c DBG bzw. Art. 51 Abs. 1 lit. c DBG. Für Einzelheiten kann daher auf die zur subjektiven Quellensteuerpflicht gemachten Ausführungen verwiesen werden.

Obwohl die subjektive Steuerpflicht in Art. 5 Abs. 2 DBG auf Dritte ausgedehnt wird, welchen Zinsen aus derartigen Forderungen zukommen, sind diese Personen in Art. 94 DBG nicht als Steuersubjekt bezeichnet. Da Art. 5 Abs. 2 DBG bloss eine subjektive Steuerpflicht begründet, nicht jedoch einen Steuertatbestand umfasst, ist eine Besteuerung des Dritten iSv Art. 5 Abs. 2 DBG nicht möglich⁵⁷.

2.4 Bemessungsgrundlage

2.4.1 Umfang

Bemessungsgrundlage der Steuer nach Art. 94 DBG sind die dem ausländischen Gläubiger oder Nutzniesser ausgerichteten Zinsen einer durch ein schweizerisches Grundstück besicherten Forderung. Auch hier erweist sich der Wortlaut der Bestimmung als eindeutig zu weit. Nimmt beispielsweise ein schweizerischer Konzern einen Kredit von CHF 2 Mia. zu einem Zinssatz von 8 % bei einem internationalen Bankensyndikat auf und räumt er als Sicherheit (nebst vielen anderen in- und ausländischen Sicherheiten) einen Schuldbrief auf einer im Kanton Zürich gelegenen Liegenschaft in Höhe von CHF 5 Mio. ein, so wären gemäss Wortlaut von Art. 94 DBG auf der jährlichen Zinszahlung von CHF 160 Mio. Quellensteuern von CHF 27,2 Mio. geschuldet. Dass dieses Ergebnis nicht der vom Gesetzgeber beabsichtigten Rechtsfolge entspricht, erscheint offensichtlich.

Der offensichtlich zu weite Gesetzeswortlaut muss daher auf den Anwendungsbereich reduziert werden, welcher der eigentlichen ratio legis entspricht (teleologische Reduktion)⁵⁸. Daher muss die Bemessungsgrundlage maximal auf den Zins auf dem Teil der Forderung beschränkt werden, welcher durch das schweizerische Grundstück tatsächlich besichert wird. Da dies im Einzelfall schwer zu ermitteln ist, kann nach der hier vertretenen Auffassung im Sinne einer Vereinfachung in den meisten Fällen der auf die Sicherheit entfallende Zins als Bemessungsgrundlage herbeigezogen werden. Im obigen Beispiel wäre dies der auf den Schuldbrief von CHF 5 Mio. entfallende Zins von CHF 400 000.

Nach der hier vertretenen Auffassung ist bereits die subjektive Steuerpflicht des ausländischen Gläubigers auf den Teil der Forderung beschränkt, der durch das schweizerische Grundstück tatsächlich besichert wird, da nur insofern eine wirtschaftliche Zugehörigkeit iSv Art. 4 f. bzw. Art. 51 DBG gegeben ist⁵⁹.

2.4.2 Zahlungen an eine inländische Betriebsstätte einer ausländischen Gesellschaft

Wird das Darlehen von einer schweizerischen Betriebsstätte einer ausländischen Gesellschaft gewährt, wird Letztere aufgrund von Art. 5 Abs. 1 lit. c DBG bzw. Art. 51 Abs. 1 lit. d DBG dennoch subjektiv steuerpflichtig, da Gläubiger eine Person mit Sitz im Ausland ist⁶⁰. Eine Zinszahlung des schweizerischen Schuldners an die inländische Betriebsstätte kann aber nicht der Quellen-

54 So grundsätzlich auch AGNER/JUNG/STEINMANN, Art. 94 DBG N 3.

55 Wohl a. A. AGNER/JUNG/STEINMANN, Art. 94 DBG N 3.

56 S. Art. 98 DBG.

57 S. dazu auch unten, Abschn. 2.4.3.

58 S. hierzu z. B. KRAMER, Juristische Methodenlehre, 193.

59 S. dazu oben, Abschn. 2.1.4.

60 S. oben, Abschn. 2.1.1.3.

steuer nach Art. 94 DBG unterliegen, da dies zu einer unzulässigen Doppelbesteuerung des Zinses führen würde. Eine Berufung auf das zwischen der Schweiz und dem Ansässigkeitsstaat abgeschlossene DBA ist aufgrund der Bestimmung von Art. 11 Abs. 4 OECD-MA, die in praktisch allen schweizerischen DBA enthalten ist, nicht möglich. Entsprechend gewährt Art. 24 Abs. 3 VStG dem ausländischen Unternehmen, das für seine Einkünfte aus einer inländischen Betriebsstätte Kantons- oder Gemeindesteuern zu entrichten verpflichtet ist, Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer. Analog muss in diesen Fällen auf die Erhebung der Quellensteuer nach Art. 94 DBG verzichtet werden. Die Formulierung «für die ihnen ausgerichteten Zinsen» ist somit im Sinne von «für die ihnen ins Ausland ausgerichteten Zinsen» zu verstehen.

Mit Bezug auf inländische Betriebsstätten einer in einem DBA-Staat ansässigen Gesellschaft würde die Erhebung einer Quellensteuer durch die Schweiz auch gegen das im einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommen enthaltene Betriebsstättendiskriminierungsverbot iSv Art. 24 Abs. 3 OECD-MA verstossen⁶¹. Aufgrund dieser Abkommensbestimmung darf die Besteuerung einer schweizerischen Betriebsstätte eines in einem Vertragsstaat ansässigen Unternehmens nicht ungünstiger sein als die Besteuerung von schweizerischen Unternehmen, welche die gleiche Tätigkeit ausüben. Gewährt ein schweizerisches Unternehmen ein Grundpfandgesichertes Darlehen, wird aufgrund von Art. 94 DBG keine Quellensteuer erhoben. Entsprechend kann aufgrund von Art. 24 Abs. 3 OECD-MA auch keine Quellensteuer erhoben werden, wenn eine schweizerische Betriebsstätte eines in einem Vertragsstaat ansässigen Unternehmens ein Grundpfandgesichertes Darlehen gewährt⁶².

2.4.3 Zinsen, die einer Drittperson zufließen

Der Wortlaut von Art. 94 DBG stellt demgegenüber klar, dass nur die dem ausländischen Gläubiger oder Nutzniesser ausgerichteten Zinsen Teil der Bemessungsgrundlage sind. Art. 9 Satz 2 QStV, wonach auch «Zinsen, die nicht der oder dem Steuerpflichtigen selber, sondern einer Drittperson zufließen (Art. 5 Abs. 2 DBG)», für die Zwecke von Art. 94 DBG als steuerbare Einkünfte zu gelten haben, ermangelt der aufgrund des Legalitätsprinzips im Abgaberecht erforderlichen gesetzlichen

Grundlage⁶³. Dies wird besonders deutlich, wenn man den Wortlaut von Art. 94 DBG mit demjenigen von Art. 93 Abs. 1 Satz 2 DBG vergleicht, welcher Einkünfte und Entschädigungen, die nicht dem Künstler oder Referenten selbst, sondern einem Dritten zufließen, der dessen Tätigkeit organisiert hat, explizit der Quellensteuer unterstellt. Daraus wird ersichtlich, dass die gesetzgeberische Intention von Art. 5 Abs. 2 DBG auf Art. 93 DBG und nicht auf Art. 94 DBG abgezielt hat.

Da Art. 51 DBG keine analoge Bestimmung zu Art. 5 Abs. 2 DBG enthält, ist auf jeden Fall klar, dass die Drittperson (sei es eine natürliche oder juristische Person), der Zinsen zufließen, nie subjektiv steuerpflichtig wird, wenn Gläubigerin eine juristische Person ist. Da für eine solche Unterscheidung kein sachlicher Grund ersichtlich ist, ist klar, dass Art. 5 Abs. 2 DBG im Bereich der Quellensteuern nach Art. 94 DBG keine Anwendung finden soll.

Im Gegensatz zu Art. 94 DBG enthalten die Steuergesetze der Kantone Aargau⁶⁴, Appenzell Ausserrhoden⁶⁵, Appenzell Innerrhoden⁶⁶, Basel-Stadt⁶⁷, Freiburg⁶⁸, Luzern⁶⁹, Neuenburg⁷⁰, Nidwalden⁷¹, Obwalden⁷², Schwyz⁷³, Solothurn⁷⁴, St.Gallen⁷⁵ und Zug⁷⁶ für die Zwecke der kantonalen Besteuerung eine Rechtsgrundlage für die Besteuerung von Zinsen, die nicht der steuerpflichtigen Person zufließen. Da diese Steuertatbestände jedoch vom Wortlaut von Art. 35 Abs. 1 lit. e StHG – welcher mit Art. 94 DBG übereinstimmt – nicht gedeckt sind, sind diese Bestimmungen harmonisierungswidrig und daher keine zulässige Rechtsgrundlage für die Erhebung einer Quellensteuer⁷⁷.

61 Mit Ausnahme der Abkommen mit Australien, Indien und Neuseeland enthalten sämtliche schweizerischen DBA ein Betriebsstättendiskriminierungsverbot iSv Art. 24 Abs. 3 OECD-MA.

62 LOCHER, 513; OESTERHELT, Gesamtverlustvortrag und Verbot der Betriebsstättendiskriminierung, 213 ff., 215 ff.

63 So auch LOCHER, Art. 94 DBG N 9; a. A. AGNER/JUNG/STEINMANN, Art. 94 DBG N 2; ZIGERLIG/JUD, Art. 94 DBG N 2; RICHNER/FREI/KAUFMANN, Art. 95 StG ZH N 8; PEDROLI, Art. 94 LIFD N 5; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, § 98 StG ZH N 7, welche dies explizit auf Art. 5 Abs. 2 DBG abstützen wollen und für die Zürcher Staatssteuer – mangels einer Parallelbestimmung zu Art. 5 Abs. 2 DBG im Zürcher Steuergesetz – eine Besteuerungsgrundlage verneinen.

64 S. § 124 Abs. 2 Satz 2 StG AG.

65 S. Art. 110 Abs. 2 Satz 2 StG AR.

66 S. Art. 88 Abs. 2 Satz 2 StG AI.

67 S. § 99 Abs. 2 Satz 2 StG BS.

68 S. Art. 83 Abs. 2 Satz 2 StG FR.

69 S. § 110 Abs. 2 Satz 2 StG LU.

70 S. Art. 153 Abs. 2 Satz 2 StG NE.

71 S. Art. 123 Abs. 2 Satz 2 StG NW.

72 S. Art. 126 Abs. 2 Satz 2 StG OW.

73 S. § 97 Abs. 2 Satz 2 StG SZ.

74 S. § 115^{quater} Abs. 2 Satz 2 StG SO.

75 S. Art. 118 Abs. 2 Satz 2 StG SG.

76 S. § 91 Abs. 3 Satz 2 StG ZG.

77 A. A. KÜHNI/LACHENMEIER, § 124 StG AG N 2; AFFOLTER/ANDENMATTEN, § 68 StG BL N 2; LEUCH/KÄSTLI, Art. 119 StG BE N 5; WEIDMANN/GROSSMANN/ZIGERLIG, 355.

Die Merkblätter der kantonalen Steuerverwaltungen bezeichnen demgegenüber «Leistungen, die nicht dem Steuerpflichtigen selber, sondern einem Dritten zufließen», unabhängig davon, ob das kantonale Steuergesetz eine entsprechende Rechtsgrundlage kennt und sowohl für die direkte Bundessteuer als auch die Staatssteuer, als «steuerbare Leistungen». Nach der hier vertretenen Auffassung sind solche Leistungen hingegen in keinem Fall steuerbar.

2.5 Steuersatz

Die nach Art. 94 DBG⁷⁸ sowie den kantonalen Steuergesetzen erhobenen Quellensteuern betragen zwischen 13 % und 33 % (s. Tabelle). Die Steuer wird nach Art. 12 QStV nicht erhoben, wenn die steuerbaren Bruttoeinkünfte weniger als CHF 300 im Kalenderjahr betragen⁷⁹.

Tab.: Quellensteuersätze

	Steuersatz (inkl. Bund)	Rechtsgrundlagen	Provi- sion ⁸⁰	Kompetenz
AG	16 %	§ 124 StG AG	2 %	Kanton
AI	21 %	Art. 88 StG AI	4 %	Kanton
AR	21 %	Art. 110 StG AR	4 %	Kanton
BL	18 % ⁸¹	§ 68n StG BL	4 %	Kanton
BS	18 %	§ 99 StG BS	3 %	Kanton
BE	21 %	Art. 119 StG BE	4 %	Gemeinde
FR	21 %	Art. 83 StG FR	3 %	Kanton
GE	20 %	Art. 13 LIS GE	3 %	Kanton
GL	23 %	Art. 96 StG GL	3 %	Kanton
GR	15 % ⁸²	Art. 102 StG GR	2 %	Kanton
JU	18 %	Art. 122 Abs. 1 lit. e iVm Art. 123 Abs. 3 lit. b LI JU	3 %	Kanton
LU	20 %	§ 110 StG LU	4 %	Gemeinde
NE	20 %	Art. 153 LCD NE	3 %	Kanton
NW	15 %	Art. 123 StG NW	4 %	Kanton
OW	18 %	Art. 126 StG OW	2 %	Kanton
SH	18 %	Art. 100 StG SH	3 %	Kanton
SZ	13 %	§ 97 StG SZ	4 %	Kanton
SO	18 %	§ 115 ^{quater} StG SO	3 %	Kanton
SG	23 %	Art. 118 StG SG	3 %	Kanton
TI	33 %	Art. 117 LT TI	4 %	Kanton

78 Auf die direkte Bundessteuer entfallen 3 % (s. Art. 94 Abs. 2 DBG).

79 S. Ziff. 4 des Anhangs zur Quellensteuerverordnung; MB Quellenbesteuerung von Hypothekarzinsen Ziff. III. Der Kanton Zürich setzt die Schwelle hingegen bei CHF 1000 an (s. MB ZH Quellenbesteuerung von Hypothekarzinsen Abschn. C).

80 In % des Quellensteuerbetrags.

81 10 % für die Staatssteuer und 5 % für die Gemeindesteuer.

82 Davon je 6 % für Kanton und Gemeinde.

TG	18 %	§ 117 StG TG	3 %	Gemeinde
UR	15 %	Art. 132 StG UR	4 %	Kanton
VD	20 % ⁸³	Art. 141 LI VD	3 %	Kanton
VS	18 % ⁸⁴	Art. 108e StG VS	3 %	Kanton
ZG	13 %	§ 91 StG ZG	4 %	Kanton
ZH	17 %	§ 97 StG ZH	4 %	Gemeinde

2.6 Verhältnis zur Verrechnungssteuer

Was die Bundesgesetzgebung als Gegenstand der Verrechnungssteuer bezeichnet oder für steuerfrei erklärt, dürfen die Kantone und Gemeinden nicht mit gleichartigen Steuern belasten⁸⁵. Den Kantonen ist nicht nur eine eigentliche Verrechnungssteuer untersagt, sie dürfen die im Verrechnungssteuergesetz zum Steuerobjekt oder als steuerfrei erklärten Erträge auch nicht im Rahmen ihrer Einkommens- bzw. Gewinnsteuer an der Quelle besteuern⁸⁶. Dies heisst aber nicht, dass die Erhebung einer kantonalen Quellensteuer auf dem Ertrag von beweglichem Kapitalvermögen gänzlich ausgeschlossen ist. Nur dort, wo der Bundesgesetzgeber tatsächlich von seiner ihm aufgrund von Art. 132 Abs. 2 BV zustehenden Kompetenz zur Erhebung einer Verrechnungssteuer auf beweglichem Kapitalvermögen tatsächlich Gebrauch gemacht hat, verstösst die Erhebung einer kantonalen Quellensteuer gegen Art. 134 BV und ist somit nichtig. Ein Verstoß kann vom Bund aufgrund von Art. 3 Abs. 1 Halbsatz 2 VStG direkt beim Bundesgericht als einziger Instanz mit Klage iSv Art. 120 BGG geltend gemacht werden. Der Steuerpflichtige muss dagegen den kantonalen Instanzenzug durchlaufen und schliesslich mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten iSv Art. 82 BGG ans Bundesgericht gelangen⁸⁷.

Bei der auf durch Grundstücke besicherten Forderungen erhobenen kantonalen Quellensteuer handelt es sich immer dann um eine gleichartige Steuer, wenn der Zinsertrag aufgrund von Art. 4 Abs. 1 lit. a VStG bereits der Verrechnungssteuer unterliegt, d. h., wenn das Erfordernis der kollektiven Mittelbeschaffung gegeben ist. Mit anderen Worten besteht eine kantonale Quellensteuerhoheit nur ausserhalb der Verrechnungssteuerobjekte⁸⁸. Obwohl sich Art. 134 BV nur auf kantonale Steuern bezieht, ist auch die Erhebung der direkten Bundessteuer nach Art. 94 DBG ausgeschlossen. Wird sogar dem Kanton die Erhebung einer gleichartigen Steuer untersagt,

83 Der Steuersatz wird jedes Jahr neu festgesetzt; Steuersatz für das Jahr 2007 (s. Art. 5 LI 2007 VD).

84 Davon je 7,5 % für den Kanton und für die Gemeinde.

85 Art. 134 BV; s. auch Art. 3 VStG.

86 Vgl. PFUND, Art. 41^{bis} BV N 12.

87 Vgl. BEUSCH, Art. 3 N 14.

88 Vgl. LOCHER, Art. 41^{bis} aBV N 86 f.; VALLENDER, Art. 134 BV N 12 f.

gilt dies für den Bund erst recht. Er darf nicht dasselbe Steuerobjekt zweimal mit gleichartigen Steuern erfassen. Dies hat zur Konsequenz, dass sich Verrechnungssteuer und Quellensteuern auf durch Grundstücke besicherten Forderungen gegenseitig ausschliessen. Wird die Verrechnungssteuer erhoben, ist keine Quellensteuer nach Art. 94 DBG geschuldet.

Art. 94 DBG und Art. 35 Abs. 1 lit. e StHG schliessen somit die von Art. 4 Abs. 1 lit. a VStG als Objekt der Verrechnungssteuer bezeichneten Zinserträge implizit von ihrem Anwendungsbereich aus. Entsprechend kann auch eine auf einem Verrechnungssteuerobjekt erhobene kantonale Quellensteuer nicht unter Berufung auf das Massgeblichkeitsgebot von Bundesgesetzen (Art. 190 BV) und deren Verankerung im StHG gerechtfertigt werden.

2.7 Exkurs: Vermögenssteuer auf hypothekarisch gesicherter Forderung

2.7.1 Vermögenssteuer als Quellensteuer

Im Kanton Luzern wird nicht nur eine Quellensteuer auf dem Zins einer durch ein schweizerisches Grundstück besicherten Forderung eines ausländischen Gläubigers erhoben, sondern auch eine als Quellensteuer ausgestaltete Vermögenssteuer in der Höhe von 0,45 % der pfandgesicherten Forderung⁸⁹. Diese Quellensteuer wurde mit der Begründung ins Luzerner Steuergesetz aufgenommen, dass die diesbezügliche Doppelspurigkeit (sc. die Erhebung der Vermögenssteuer auf dem Veranlagungsweg und der Steuer auf den Zinszahlungen als Quellensteuer) ein Versehen des Bundesgesetzgebers darstelle und wenig effizient sei. Im Sinne einer Lückenfüllung werde nun auch die Vermögenssteuer als Quellensteuer ausgestaltet⁹⁰. Aufgrund der Begriffsbestimmung von § 112 StG LU muss davon ausgegangen werden, dass diese Vermögenssteuer auch dann geschuldet ist, wenn Gläubiger eine juristische Person ist.

Da die Quellensteuerregelung von Art. 35 StHG abschliessend ist, verstösst die Regelung von § 110 StG LU gegen das StHG. Im Sinne einer geltungserhaltenden Reduktion der Regelung von § 110 StG LU könnte man die Steuer auf dem Vermögen zur ergänzenden Zinsquellensteuer umdeuten, deren Höhe sich nicht am gezahlten Zins, sondern an der pfandgesicherten Forderung orientiert. Art. 35 Abs. 1 lit. e StHG enthält nämlich keine Vorschrift, dass die Steuer auf dem Zins linear sein müsse.

Im Sinne der Tarifautonomie der Kantone muss es somit als zulässig erachtet werden, wenn der auf dem Zins erhobene Steuersatz bei einer niedrig verzinsten Forderung höher ist als bei einer hoch verzinsten Forderung. Durch eine solche Umdeutung wird das schweizerische Besteuerungsrecht auch bei fehlendem Vermögenssteuer-DBA durch den Zinsartikel (Art. 11 OECD-MA) begrenzt⁹¹.

2.7.2 Vermögens- und Kapitalsteuern auf dem Veranlagungsweg?

Die Besteuerung einer grundpfandgesicherten Forderung eines ausländischen Gläubigers mit der Vermögenssteuer ist jedoch nach der hier vertretenen Auffassung auch dann unzulässig, wenn dies auf dem Veranlagungsweg erfolgt. Zwar ist einzuräumen, dass Art. 4 Abs. 2 lit. c StHG zumindest vom Wortlaut her so verstanden werden kann, dass eine subjektive Steuerpflicht ausländischer Gläubiger sowohl in Bezug auf die Einkommenssteuer als auch in Bezug auf die Vermögenssteuer begründet wird. Nach der hier vertretenen Ansicht sind die mit dieser subjektiven Steuerpflicht verbundenen Steuerfolgen durch die Quellensteuerregelung von Art. 35 Abs. 1 lit. e StHG jedoch abschliessend umgesetzt: Da Art. 35 Abs. 1 lit. e StHG lediglich die Besteuerung der den ausländischen Gläubigern ausgerichteten Zinsen vorsieht, ist eine Besteuerung der grundpfandgesicherten Forderung mit der Vermögenssteuer u. E. unzulässig.

Eine analoge Regelung wie im Kanton Luzern findet sich in keinem anderen kantonalen Steuergesetz. Eine Erhebung einer Vermögens- oder Kapitalsteuer auf dem Veranlagungsweg ist wegen des abschliessenden Charakters der Umsetzung von Art. 4 Abs. 2 lit. c StHG durch Art. 35 Abs. 1 lit. e StHG u. E. nicht möglich. Zudem wäre die Erhebung einer solchen Steuer auch nicht praktikabel, da wegen dem Grundsatz der formellen Territorialität die Durchsetzung der Steuerforderung schwierig wäre. Auch in wirtschaftlicher Hinsicht würde eine solche Steuer die Kreditaufnahme schweizerischer Unternehmen äusserst erschweren. Wie noch zu zeigen sein wird, profitieren nämlich die für die Schweiz relevanten Finanzplätze (d. h. insbesondere London und New York) von einem Nullsatz auf Zinsen im einschlägigen DBA⁹². Nur deshalb sind die Banken überhaupt bereit, die entsprechenden Beschränkungsklauseln auf Gläubiger in DBA-Staaten (treaty lender) in den Kreditverträgen zu akzeptieren⁹³. Eine Klausel, welche auch in Grossbritannien oder den USA ansässige Gläubiger ausschliesst, findet in den meisten Fällen kaum Akzeptanz. Dies würde die Finan-

89 S. § 110 StG LU, wobei die Steuer bereits ab einem steuerbaren Vermögen von CHF 10 000 erhoben wird (s. Ziff. 5 der Weisung LU ausländische Hypothekargläubigerinnen und Hypothekargläubiger).

90 S. Botschaft des Regierungsrates zum Entwurf einer Totalrevision des Luzerner Steuergesetzes (B 160), 155.

91 S. dazu unten, Abschn. 3.5.

92 S. dazu unten, Abschn. 3.1.1.

93 Die entsprechenden Klauseln werden in Abschn. 5, unten, dargestellt.

zierungsmöglichkeiten für schweizerische Unternehmen deutlich verschlechtern. Den Autoren sind aus der Praxis jedoch keine Fälle bekannt, in denen von einem Kanton eine solche Steuer auf dem Vermögen geltend gemacht worden wäre⁹⁴. Die im Markt üblichen Klauseln in den Kreditverträgen schützen denn auch nicht vor diesem Risiko⁹⁵.

3 Besteuerungsrecht der Schweiz

3.1 Zinsen schweizerischer Schuldner

Gemäss OECD-Musterabkommen beurteilt sich das Besteuerungsrecht für Einkünfte aus Forderungen, die durch Pfandrechte an Grundstücken gesichert sind, nicht nach Art. 6 OECD-MA (Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen), sondern nach Art. 11 OECD-MA (Zinsen)⁹⁶. Dies ergibt sich aus der Definition des Begriffs «Zins», welcher auch Einkünfte aus durch Grundpfand gesicherte Forderungen umfasst⁹⁷. Eine analoge Regel findet sich in fast allen DBA der Schweiz⁹⁸.

Art. 11 Abs. 1 OECD-MA weist das Besteuerungsrecht für Zinsen, die aus einem Vertragsstaat stammen (im Folgenden: Quellenstaat) und an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person (im Folgenden: Ansässigkeitsstaat) gezahlt werden, dem Ansässigkeitsstaat des Zinsempfängers zu. Diese Regel findet sich in sämtlichen schweizerischen DBA. Das Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates ist gemäss Art. 11 OECD-MA und den meisten schweizerischen DBA aber kein ausschliessliches Besteuerungsrecht. Art. 11 Abs. 2 OECD-MA räumt dem Quellenstaat ebenfalls ein (beschränktes) Besteuerungsrecht bis zur Höhe von 10 % des Bruttobetrags der Zinsen ein. Die schweizerischen DBA enthalten diesbezüglich jedoch sehr unterschiedliche Bestimmungen.

94 Teilweise scheint die Auffassung vorzuherrschen, dass die Vermögenssteuer bereits durch die Zinsquellensteuer abgegolten sei (vgl. GRÜNINGER/STUDER, 109, mit Bezug auf § 18 Abs. 1 lit. b des [nicht mehr geltenden] Basler Steuergesetzes vom 22.12.1949).

95 S. dazu unten, Abschn. 5.

96 Vgl. AGNER/DIGERONIMO/NEUHAUS/STEINMANN, Art. 5 DBG N 3a; PÖLLATH, Art. 11 OECD-MA N 83; WASSERMEYER, Art. 11 OECD-MA N 45 ff.; WINGERT, Art. 11 DBA-D N 48.

97 Art. 11 Abs. 3 OECD-MA: «The term «interest» as used in this Article means income from debt-claims of every kind, whether or not secured by mortgage (...)»; s. auch Ziff. 18 des OECD-Kommentars zu Art. 11 OECD-MA.

98 Im DBA-NL (in der derzeit noch gültigen Fassung vom 12.11.1951) sind grundpfandgesicherte Zinsen nach Art. 9 (Einkünfte aus beweglichem Kapitalvermögen) zu beurteilen. Das Abkommen mit Liechtenstein enthält zwar keinen allgemeinen Zinsenartikel, aber einen speziellen Artikel, welcher sich mit Zinsen aus Grundpfandforderungen befasst (s. Art. 4 Abkommen-FL).

3.1.1 DBA mit Nullsatz

Es gibt eine Reihe von schweizerischen DBA, welche dem Quellenstaat überhaupt kein Besteuerungsrecht einräumen. Ist der Gläubiger der durch ein schweizerisches Grundstück besicherten Forderung gegenüber einem schweizerischen Schuldner in einem dieser Staaten ansässig, darf die Schweiz daher keine Quellensteuer im Sinne von Art. 94 DBG erheben. Es handelt sich dabei um in Dänemark, Deutschland, Finnland, Frankreich, Grossbritannien, Irland, Island, Liechtenstein, Luxemburg, Norwegen, Österreich, der Tschechischen Republik oder den USA ansässige Gläubiger.

3.1.2 DBA mit Nullsatz für Banken

Handelt es sich beim Gläubiger um eine Bank, so darf die Schweiz auch keine Quellensteuer auf den Zinszahlungen erheben, wenn diese in Ägypten, Belgien, Bulgarien, Ecuador, Iran, Mazedonien, Moldova, der Mongolei, der Slowakei, der Ukraine oder Usbekistan ansässig ist. Ist die Bank in Belgien oder Bulgarien ansässig, gilt dies jedoch nur, wenn das von der Bank gewährte Darlehen nicht in einem Inhaberpapier verkörpert ist.

3.1.3 Nullsatz gemäss ZBstA

Ist der Gläubiger in einem EU-Mitgliedstaat ansässig und handelt es sich bei der durch das schweizerische Grundstück besicherten Forderung um ein Konzerndarlehen, darf die Schweiz aufgrund von Art. 15 Abs. 2 ZBstA keine Quellensteuer erheben⁹⁹.

3.1.4 DBA mit beschränktem schweizerischen Besteuerungsrecht

Das schweizerische Besteuerungsrecht ist auf 5 % begrenzt, wenn der Gläubiger in Albanien, Kirgisistan, Kroatien, den Niederlanden, Schweden, Slowenien, Usbekistan¹⁰⁰ oder in Venezuela ansässig ist.

Ist der Gläubiger eine Bank, ist das schweizerische Besteuerungsrecht auch dann auf 5 % begrenzt, wenn diese in Belarus, Israel, Jamaika, Russland oder Sri Lanka ansässig ist.

Das schweizerische Besteuerungsrecht ist auf 8 % begrenzt, wenn der Gläubiger in Belarus ansässig ist¹⁰¹.

99 Vgl. OESTERHELT/WINZAP, Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzen durch Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen (ZBstA), 449 ff., 487 ff.; RS Quellensteuer Ziff. V.

100 Falls der Gläubiger jedoch eine Bank ist, hat die Schweiz kein Besteuerungsrecht (s. oben, Abschn. 3.1.2).

101 Falls der Gläubiger hingegen eine in Belarus ansässige Bank ist, beträgt das schweizerische Besteuerungsrecht 5 %.

Das schweizerische Besteuerungsrecht ist auf 10 % begrenzt, wenn der Gläubiger in Australien, Belgien¹⁰², Bulgarien, China, Ecuador¹⁰³, Estland, Griechenland, Indien, Indonesien, Iran¹⁰⁴, Israel¹⁰⁵, Jamaika¹⁰⁶, Japan, Kanada, Kasachstan, Kuwait, Lettland, Litauen, Malaysia, Marokko, Mazedonien¹⁰⁷, Moldova¹⁰⁸, der Mongolei¹⁰⁹, Montenegro, Neuseeland, den Philippinen, Polen, Portugal, Rumänien, Russland¹¹⁰, Serbien, Singapur, der Slowakei¹¹¹, Spanien, Sri Lanka¹¹², Südafrika, Südkorea, Trinidad und Tobago, Tunesien, der Ukraine¹¹³, Ungarn oder Vietnam ansässig ist.

Ist der Gläubiger eine in Mexiko ansässige Bank oder ein in Thailand ansässiges Finanzinstitut (inkl. Versicherungsgesellschaft), ist das schweizerische Besteuerungsrecht ebenfalls auf 10 % begrenzt.

Das schweizerische Besteuerungsrecht ist auf 12 % begrenzt, wenn der Gläubiger in Argentinien ansässig ist.

Das schweizerische Besteuerungsrecht ist auf 12,5 % begrenzt, wenn der Gläubiger in Italien ansässig ist.

Das schweizerische Besteuerungsrecht ist auf 15 % begrenzt, wenn der Gläubiger in Ägypten¹¹⁴, der Elfenbeinküste, Mexiko¹¹⁵, Thailand¹¹⁶ oder Pakistan¹¹⁷ ansässig ist.

102 Falls der Gläubiger jedoch eine Bank ist, hat die Schweiz kein Besteuerungsrecht (s. oben, Abschn. 3.1.2).

103 Falls der Gläubiger jedoch eine Bank ist, hat die Schweiz kein Besteuerungsrecht (s. oben, Abschn. 3.1.2).

104 Falls der Gläubiger jedoch eine Bank ist, hat die Schweiz kein Besteuerungsrecht (s. oben, Abschn. 3.1.2).

105 Sofern die Zinsen nach Israel überwiesen werden. Falls der Gläubiger eine Bank ist, hat die Schweiz bloss ein Besteuerungsrecht von 5 %.

106 Falls der Gläubiger eine Bank ist, hat die Schweiz bloss ein Besteuerungsrecht von 5 %.

107 Falls der Gläubiger jedoch eine Bank ist, hat die Schweiz kein Besteuerungsrecht (s. oben, Abschn. 3.1.2).

108 Falls der Gläubiger jedoch eine Bank ist, hat die Schweiz kein Besteuerungsrecht (s. oben, Abschn. 3.1.2).

109 Falls der Gläubiger jedoch eine Bank ist, hat die Schweiz kein Besteuerungsrecht (s. oben, Abschn. 3.1.2).

110 Falls der Gläubiger eine Bank ist, hat die Schweiz bloss ein Besteuerungsrecht von 5 %.

111 Falls der Gläubiger jedoch eine Bank ist, hat die Schweiz kein Besteuerungsrecht (s. oben, Abschn. 3.1.2).

112 Falls der Gläubiger eine Bank ist, hat die Schweiz bloss ein Besteuerungsrecht von 5 %.

113 Falls der Gläubiger jedoch eine Bank ist, hat die Schweiz kein Besteuerungsrecht (s. oben, Abschn. 3.1.2).

114 Falls der Gläubiger jedoch eine Bank ist, hat die Schweiz kein Besteuerungsrecht (s. oben, Abschn. 3.1.2).

115 Falls der Gläubiger eine in Mexiko ansässige Bank ist, ist das schweizerische Besteuerungsrecht auf 10 % begrenzt.

116 Falls der Gläubiger ein in Thailand ansässiges Finanzinstitut (inkl. Versicherungsgesellschaft) ist, ist das schweizerische Besteuerungsrecht auf 10 % begrenzt.

117 Wenn es sich dabei um eine nach dem 1.1.1961 eingegangene Schuldverpflichtung handelt.

3.2 Zinsen schweizerischer Betriebsstätten

Wie bereits ausgeführt, kann auch eine schweizerische Betriebsstätte Steuersubstitut sein. Richtet eine schweizerische Betriebsstätte Zinszahlungen an einen in einem DBA-Staat ansässigen Gläubiger aus, stellt sich die Frage, ob das schweizerische Besteuerungsrecht durch das zwischen der Schweiz und diesem Staat geschlossene DBA beschränkt wird.

Art. 11 OECD-MA (bzw. die DBA mit gleichlautendem Wortlaut) ist immer dann anwendbar, wenn Zinsen aus einem Vertragsstaat stammen¹¹⁸. Grundsätzlich gelten Zinsen dann als aus einem Vertragsstaat stammend, wenn der Schuldner eine in diesem Vertragsstaat ansässige Person ist. Da eine schweizerische Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens grundsätzlich keine in der Schweiz ansässige Person ist, wäre nach dieser Regel das DBA zwischen der Schweiz und dem Ansässigkeitsstaat des Gläubigers nicht anwendbar.

3.2.1 Darlehen mit wirtschaftlichem Bezug zur Betriebsstätte

Im Sinne einer Ausnahme von dieser Regel gelten Zinsen auch dann als aus einem Vertragsstaat stammend, wenn die Schuld, für die die Zinsen gezahlt werden, für Zwecke einer Betriebsstätte in diesem Vertragsstaat eingegangen worden ist und diese Betriebsstätte die Zinsen trägt¹¹⁹. Eine solche Regel findet sich in den meisten schweizerischen DBA¹²⁰.

Damit diese Ausnahmeregel zur Anwendung gelangt, muss zweifelsfrei ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen dem zinstragenden Darlehen und der Betriebsstätte gegeben sein¹²¹. Dies ist etwa dann der Fall, wenn die Betriebsstätte ein Darlehen aufgenommen hat, welches sie für die eigenen Bedürfnisse verwendet, unter ihren Verbindlichkeiten ausweist und für das sie die Zinsen unmittelbar an den Gläubiger zahlt oder wenn zwar die Geschäftsleitung des ausländischen Schuldners das Darlehen aufgenommen hat, dieses jedoch ausschliesslich für die Zwecke der schweizerischen Betriebsstätte be-

118 S. Art. 11 Abs. 1 OECD-MA: «Interest arising in a Contracting State (...) may be taxed in that other State.»

119 S. Art. 11 Abs. 5 Satz 2 OECD-MA: «Where, however, the person paying the interest, whether he is a resident of a Contracting State or not, has in a Contracting State a permanent establishment in connection with which the indebtedness on which the interest is paid was incurred, and such interest is borne by such permanent establishment, then such interest shall be deemed to arise in the State in which the permanent establishment is situated.»

120 Ausnahmen sind u. a. die DBA mit Deutschland, Irland, den Niederlanden, Norwegen, Grossbritannien und den USA.

121 S. Ziff. 27 Satz 3 des OECD-Kommentars zu Art. 11 OECD-MA: «(...) where the economic link between the loan and the permanent establishment is sufficiently clear-cut.»

stimmt ist und die Zinsen zwar von der Geschäftsleitung des ausländischen Schuldners gezahlt, aber letztlich von der schweizerischen Betriebsstätte getragen werden¹²².

Fehlt eine Art. 11 Abs. 5 OECD-MA nachgebildete Norm im einschlägigen DBA, qualifiziert die ESTV Zinszahlungen schweizerischer Betriebsstätten dennoch als aus der Schweiz stammend und wendet daher den Zinsartikel des zwischen der Schweiz und dem Ansässigkeitsstaat des Gläubigers abgeschlossenen DBA an¹²³. Sie gelangt zu diesem Schluss durch eine Auslegung des Begriffs «stammen» («arising») in Art. 11 Abs. 1 OECD-MA. Da es sich dabei typischerweise um DBA handelt, welche dem Quellenstaat kein Besteuerungsrecht zuweisen, ist die Abgrenzung zwischen übrigen Einkommen iSv Art. 21 OECD-MA¹²⁴ und dem Zinsenartikel idR nicht von Bedeutung.

3.2.2 Darlehen ohne wirtschaftlichen Bezug zur Betriebsstätte

Wird hingegen ein Darlehen von der Geschäftsleitung des ausländischen Schuldners aufgenommen und werden die beschafften Mittel für mehrere Betriebsstätten in verschiedenen Ländern verwendet, ist ein solcher wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Darlehen und schweizerischer Betriebsstätte nicht gegeben, da der Wortlaut von Art. 11 Abs. 5 OECD-MA es nicht zulässt, mehrere Quellen demselben Darlehen zuzuordnen¹²⁵. In diesem Fall können die Zinszahlungen nicht als aus der Schweiz stammend qualifiziert werden, und die Schweiz kann gestützt auf den Zinsartikel kein allfälliges Besteuerungsrecht geltend machen. Zinsen, die aus einem Drittstaat stammen, sind nämlich nicht nach Art. 11 OECD-MA, sondern nach Art. 21 OECD-MA zu beurteilen¹²⁶.

Gemäss Art. 21 Abs. 1 OECD-MA können solche Zinsen jedoch ausschliesslich im Ansässigkeitsstaat des Gläubigers besteuert werden¹²⁷. Hat der Gläubiger Wohnsitz in einem Staat, mit dem die Schweiz ein DBA abgeschlossen hat und welches eine Art. 21 OECD-MA entsprechende Bestimmung kennt, hat die Schweiz somit kein Besteuerungsrecht. Die DBA der Schweiz mit Argentinien, Australien, China, Indien, Indonesien, Kanada, Ma-

laysia, Mexiko, Pakistan, den Philippinen, Singapur, Thailand, Trinidad und Tobago sowie Vietnam wie auch das Abkommen mit Liechtenstein enthalten keine solche Bestimmung. Ist der Gläubiger in einem dieser Staaten ansässig, wird das schweizerische Besteuerungsrecht an den Zinsen demzufolge durch kein Abkommen beschränkt.

Die in den Merkblättern der kantonalen Steuerverwaltungen publizierten Listen «Vorbehalt der Doppelbesteuerungsabkommen» geben die Rechtslage unter dem Zinsartikel der jeweiligen DBA wieder und sind daher nicht anwendbar.

3.3 Zinsen ausländischer Betriebsstätten schweizerischer Schuldner

Zinsen, welche von einer ausländischen Betriebsstätte eines schweizerischen Schuldners gezahlt werden, sind Zinszahlungen eines schweizerischen Steuersubstituten und somit grundsätzlich vom Anwendungsbereich von Art. 94 DBG erfasst. Wurde die Schuld, für die die Zinsen gezahlt werden, für Zwecke der Betriebsstätte eingegangen und trägt die Betriebsstätte die Zinsen, so gelten die Zinsen als aus dem Staat stammend, in dem der Schuldner ansässig ist, nicht aber als aus dem dritten Staat stammend, in dem die Betriebsstätte liegt¹²⁸.

Die Schweiz hat somit gestützt auf den Zinsenartikel des zwischen ihr und dem Ansässigkeitsstaat des Gläubigers abgeschlossenen DBA ein Besteuerungsrecht, wie wenn die Zinsen vom schweizerischen Schuldner gezahlt werden. Es kann somit auf die diesbezüglichen Ausführungen verwiesen werden¹²⁹.

Erhebt nun der Betriebsstättenstaat ebenfalls eine Quellensteuer auf den Zinszahlungen und darf er dies gemäss dem Zinsenartikel des zwischen ihm und dem Ansässigkeitsstaat des Gläubigers abgeschlossenen DBA, führt dies zu einer Doppelbesteuerung durch die Schweiz (Sitzstaat) und den Drittstaat (Betriebsstättenstaat). Diese Doppelbesteuerung kann durch Art. 11 Abs. 5 OECD-MA nicht vermieden werden, da die entsprechenden Bestimmungen der bilateralen Abkommen nicht auf das Verhältnis zwischen Betriebsstättenstaat und Sitzstaat des Schuldners anwendbar sind¹³⁰.

3.4 Zinsen ausländischer Schuldner

Stammen die Zinsen weder von einem schweizerischen Schuldner noch von einer schweizerischen Betriebsstätte

122 S. Ziff. 27 lit. a und b des OECD-Kommentars zu Art. 11 OECD-MA.

123 S. ESTV vom 11.4.2001, publ. in LOCHER/MEIER/VON SIEBENTHAL/KOLB, Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Deutschland 1971 und 1978, B 11.1 Nr. 13 mit Bezug auf Art. 11 DBA-D.

124 S. dazu unten, Abschn. 3.2.2.

125 S. Ziff. 27 lit. c des OECD-Kommentars zu Art. 11 OECD-MA.

126 S. Ziff. 6 des OECD-Kommentars zu Art. 11 OECD-MA.

127 S. Ziff. 1 Satz 3 des OECD-Kommentars zu Art. 21 OECD-MA: «The scope of this Article is not confined to income arising in a Contracting State; it extends also to income from third States.»

128 S. Art. 11 Abs. 5 OECD-MA und Ziff. 28 des OECD-Kommentars zu Art. 21 OECD-MA.

129 S. dazu oben, Abschn. 3.1.

130 S. Ziff. 29 f. des OECD-Kommentars zu Art. 11 OECD-MA.

eines ausländischen Schuldners, ist der Tatbestand von Art. 94 DBG nach der hier vertretenen Auffassung nicht erfüllt, so dass die Schweiz unilateral keine Quellensteuer erhebt.

Schliesst sich eine Steuerbehörde dieser Auffassung nicht an, so muss sie bedenken, dass sich das schweizerische Steuerrecht in einem solchen Fall nicht nach dem Zinsenartikel der einschlägigen DBA bestimmt, sondern nach der Art. 21 OECD-MA nachgebildeten Bestimmung im Abkommen zwischen der Schweiz und dem Ansässigkeitsstaat des Gläubigers¹³¹. In einem solchen Fall können die Zinsen nämlich nicht als aus der Schweiz stammend qualifiziert werden, unabhängig davon, ob das fragliche DBA eine Art. 11 Abs. 5 OECD-MA nachgebildete Begriffsdefinition enthält. Dies hat zur Folge, dass die Schweiz unter den allermeisten DBA kein Besteuerungsrecht hat. Es kann hierzu auf die Darlehen ohne wirtschaftlichen Bezug zur Betriebsstätte verwiesen werden¹³².

3.5 Exkurs: Besteuerungsrecht betreffend Vermögenssteuer

Die Regelung des Kantons Luzern, wonach die durch eine im Kanton Luzern gelegenes Grundstück besicherte Forderung eines ausländischen Gläubigers der Vermögenssteuer (welche hier ebenfalls als Quellensteuer ausgestaltet ist) unterliegt (§ 110 StG LU), verstösst nach der hier vertretenen Auffassung gegen das StHG.

Ist der Gläubiger in einem Staat ansässig, mit dem die Schweiz ein DBA abgeschlossen hat, fehlt es aufgrund der Art. 22 Abs. 4 OECD-MA nachgebildeten Bestimmung an einem schweizerischen Besteuerungsrecht¹³³. Die DBA mit Ägypten, Australien, der Elfenbeinküste, Griechenland, Grossbritannien, Indien, Indonesien, Jamaika, Japan, Malaysia, Marokko, Mazedonien, Mexiko, Neuseeland, Pakistan, den Philippinen, Südafrika, Südkorea, Thailand, Trinidad und Tobago, Tunesien und den USA wie auch das Abkommen mit Liechtenstein enthalten hingegen keine Besteuerungsregeln betreffend die Vermögenssteuer. Ist der Gläubiger in einem dieser Staaten ansässig, wird das schweizerische Besteuerungsrecht hinsichtlich des Vermögens nicht eingeschränkt.

Qualifiziert man die auf der besicherten Forderung erhobene Steuer hingegen in eine zusätzliche Zinsquellensteuer um, ist diese Qualifikation auch für das jeweilige DBA massgeblich, so dass das schweizerische Besteue-

rungsrecht durch den Zinsenartikel (Art. 11 OECD-MA) beschränkt wird.

4 Steuerentlastung gestützt auf DBA

Wird das schweizerische Besteuerungsrecht durch ein DBA eingeschränkt, erheben die Kantone die Quellensteuer nur im erlaubten Mass (Sockelsteuersatz)¹³⁴. Im Gegensatz zum von der Verrechnungssteuer her bekannten System der Steuererhebung mit nachträglicher Rückerstattung findet somit eine Entlastung an der Quelle statt.

5 Vertragsklauseln für Kreditverträge

Um sicherzustellen, dass die hypothekarisch gesicherten Zinszahlungen nicht der Quellensteuer gemäss Art. 94 DBG und den Art. 35 Abs. 1 lit. e StHG nachgebildeten Tatbeständen in den kantonalen Steuergesetzen unterliegen, empfiehlt es sich, die Ansässigkeit potentieller Gläubiger durch entsprechende Vertragsklauseln zu beschränken. Bei Darlehensverträgen internationalen Standards (z. B. nach LMA-Standard¹³⁵) findet man diese Einschränkung idR in der Steuerklausel (Tax Clause) als sog. Steuerbestätigung (Tax Confirmation).

Nach der hier vertretenen Auffassung ist die Aufnahme solcher Beschränkungsklauseln nur dann nötig, wenn nicht ausgeschlossen ist, dass Zinsen von einem schweizerischen Schuldner (bzw. von einer schweizerischen Betriebsstätte eines ausländischen Schuldners) gezahlt werden¹³⁶. In den zur Zeit üblichen internationalen Kreditverträgen finden sich solche Klauseln jedoch auch dann, wenn sicher ist, dass die Zinsen nicht aus der Schweiz gezahlt werden. Um kein Risiko einzugehen, empfiehlt es sich vorderhand noch, im jeweiligen Liegenschaftskanton eine Bestätigung der zuständigen Steuerbehörden (Kantons- oder Gemeindesteueramt) einzuholen, dass keine Quellensteuer geschuldet ist.

131 S. Ziff. 6 des OECD-Kommentars zu Art. 11 OECD-MA.

132 S. oben, Abschn. 3.2.2.

133 Eine durch Grundpfand gesicherte Forderung kann nämlich nicht als unbewegliches Vermögen iSv Art. 22 Abs. 1 OECD-MA iVm Art. 6 Abs. 2 OECD-MA qualifiziert werden.

134 Vgl. Hess, Withholding Taxation and Relief for Foreign Withholding Taxes: Survey of the Swiss Rules regarding Source Taxation of Outbound and Inbound Payments, 154.

135 Loan Market Association; s. www.loan-market-assoc.com.

136 S. oben, Abschn. 2.2.2.

9. Tax Clause

9.1. Definitions

In this Clause:

«**Qualifying Lender**» means a lender which is beneficially entitled to the interest payable under the loan and which is:

- a company resident in Switzerland for Swiss income tax purposes; or
- a Treaty Lender.

«**Tax Confirmation**» means a confirmation by the lender that it is a Qualifying Lender.

«**Treaty Lender**» means a lender which:

- is tax resident in a Treaty State for the purposes of such Treaty; and
- does not carry on a business in Switzerland through a permanent establishment which is effectively connected with the loan.¹³⁷

«**Treaty State**» means a jurisdiction having a double taxation agreement (a «Treaty») with Switzerland which makes provision for full exemption from the income tax imposed by Switzerland at the source on interest payments secured by real estate in Switzerland.

9.2. Tax Confirmation

The lender gives a Tax Confirmation to the borrower by entering into this agreement.

Da eine Vermögenssteuer auf der durch ein schweizerisches Grundstück besicherten Forderung nicht geschuldet ist, sind «Treaty States» jene Länder, mit denen die Schweiz den Nullsatz auf Zinszahlungen im einschlägigen DBA vereinbart hat. Ist ein Darlehen durch ein im Kanton Luzern gelegenes Grundstück besichert, empfiehlt es sich jedoch, eine entsprechende Bestätigung des zuständigen Gemeindesteueramtes einzuholen, dass keine Quellensteuer iSv § 110 StG LU geschuldet ist. Ansonsten müsste die Definition des «Treaty State» wie folgt angepasst werden:

«**Treaty State**» means a jurisdiction having a double taxation agreement (a «Treaty») with Switzerland which makes provision for full exemption from the income tax imposed by Switzerland at the source on interest payments secured by real estate in Switzerland as well as from the wealth tax imposed by Switzerland on loans secured by real estate in Switzerland.

137 In der Praxis ist auch die folgende Definition des Treaty Lender anzutreffen: «(...) does not carry on a business in the jurisdiction of incorporation of the borrower through a permanent establishment which is effectively connected with the loan». Diese Formulierung hilft aber nicht im Falle einer Darlehensgewährung durch eine schweizerische Betriebsstätte, wenn ein wirtschaftlicher Bezug zwischen Betriebsstätte und Darlehen gegeben ist (s. oben, Abschn. 3.2.1). Wird das Darlehen eines ausländischen Borrowers nicht durch eine schweizerische Betriebsstätte gewährt, ist nach der hier vertretenen Auffassung keine Quellensteuer geschuldet (s. oben, Abschn. 2.2.2). Selbst wenn eine Quellensteuer geschuldet wäre, würde diese aufgrund der Art. 21 OECD-MA entsprechenden Klausel im DBA zwischen der Schweiz und dem Ansässigkeitsstaat des Gläubigers, und nicht aufgrund von Art. 11 Abs. 4 OECD-MA, beschränkt werden (s. Abschn. 3.4).

Eine solche Definition des «Treaty State» hätte jedoch zur Folge, dass u. a. Grossbritannien und die USA keine DBA-Staaten mehr sind, was im Markt kaum Akzeptanz finden würde.

Da nach der hier vertretenen Auffassung eine Zinszahlung an eine schweizerische Betriebsstätte eines ausländischen Gläubigers nicht den Tatbestand von Art. 94 DBG (und von Art. 35 Abs. 1 lit. e StHG nachgebildeten Tatbeständen in den kantonalen Steuergesetzen) erfüllt¹³⁸, sollte obige Definition des «Qualifying Lender» in der Steuerklausel unseres Erachtens gläubigerfreundlich wie folgt aufgelockert werden können¹³⁹:

«**Qualifying Lender**» means a lender which is beneficially entitled to the interest payable under the loan and which is:

- a company resident in Switzerland for Swiss income tax purposes; or
- a company which maintains a permanent establishment in Switzerland for Swiss income tax purposes which is effectively connected with the loan; or
- a Treaty Lender.

Um die Quellensteuerproblematik auch bei einer allfälligen späteren Übertragung des Darlehens bzw. Teilen davon zu vermeiden, sollte diese Möglichkeit vertraglich im Voraus wie folgt eingeschränkt werden:

25. Parties

25.1. Assignments and transfers by the lender

The lender (the «Existing Lender») may at any time assign or sub-participate all or any part of any of its rights, or transfer by novation all or any part of any of its rights and obligations (including the transfer of the entire contractual relationship), to any new lender (the «New Lender») provided that as a result of such an assignment or transfer the New Lender is a Qualifying Lender as defined in Clause 9.1 (Definitions).

Zudem empfiehlt sich aus Sicht des Gläubigers die Aufnahme einer gross-up-Klausel im Darlehensvertrag, die wie folgt formuliert werden könnte und idR in der Steuerklausel vorgesehen wird:

9. Tax Clause

9.3. Tax gross-up

The borrower shall make all payments to be made by it without any tax deduction, unless a tax deduction is required by law. If a tax deduction is required by law to be made by the borrower, the amount of the payment due from the borrower shall be increased to an amount which (after making any tax deduction) leaves an amount equal to the payment which would have been due if no tax deduction had been required.

Diese Klausel, wonach der Schuldner sich verpflichtet, sämtliche Zinszahlungen an den Gläubiger ohne Abzug von Steuern vorzunehmen bzw., sollte ein Steuerabzug gesetzlich gefordert sein, den Gläubiger durch Erhöhung

138 S. oben, Abschn. 2.4.2.

139 Aus Beratersicht sei aber empfohlen, vorab diesbezüglich ein entsprechendes Ruling im jeweiligen Liegenschaftskanton einzuholen.

der Zinszahlung so zu stellen, dass der Gläubiger nach Steuerabzug den vereinbarten Nettobetrag erhält, ist für die Zwecke der Quellensteuern nach Art. 94 DBG mangels Überwälzungsverbots zivilrechtlich gültig und somit grundsätzlich durchsetzbar¹⁴⁰.

Literatur

- AFFOLTER PASCALE/ANDENMATTEN EGON, in: Peter Nefzger/Madeleine Simonek/Thomas Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel 2004
- AGNER PETER/JUNG BEAT/STEINMANN GOTTHARD, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 1995
- AGNER PETER/DIGERONIMO ANGELO/NEUHAUS HANS-JÜRIG/STEINMANN GOTTHARD, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, EB, Zürich 2000
- ATHANAS PETER/WIDMER STEFAN, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Basel 2000
- BAUER-BALMELLI MAJA/NYFFENEGGER MARKUS, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht Bd. I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 2. A., Basel 2002
- BAUER-BALMELLI MAJA/ROBINSON PHILIP, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Basel 2000
- BEUSCH MICHAEL, in: Martin Zweifel/Peter Athanas/Maja Bauer-Balmelli (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bd. II/2, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (VStG), Basel 2005
- BLUMENSTEIN ERNST/LOCHER PETER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. A., Zürich 2002
- FESSLER FERDINAND, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Basel 2000
- GRAF ZU ORTENBURG JOACHIM, in: Flick/Wassermeyer/Kempermann (Hrsg.), Kommentar zum Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Deutschland, Köln 1981
- GRÜNINGER EMANUEL/STUDER WALTER, Kommentar zum Basler Steuergesetz, Basel 1970
- HAEBERLI DANIEL, Pfandrechtliche Probleme bei der Besicherung von Konsortialkrediten, GesKR 2007, 355 ff.
- HESS ERIC, Withholding Taxation and Relief for Foreign Withholding Taxes: Survey of the Swiss Rules regarding Source Taxation of Outbound and Inbound Payments, ASA 65 (1996/97), 147 ff.
- HUNZIKER LAURA, Der schweizerische Pfandbrief, Zürich 1986
- IPSEN KNUT, Völkerrecht, 5. A., München 2004
- KÄNZIG ERNST, Wehrsteuer (Direkte Bundessteuer), I. Teil, 2. A., Basel 1982
- KAUFMANN THOMAS, Der Einsatz eines Hypothekenportfolios einer Bank als Sicherheit bei der Refinanzierung, Zürich 2006
- KRAMER ERNST, Juristische Methodenlehre, 2. A., Bern 2005
- KÜHNI MARKUS/LACHENMEIER JUDITH, in: Marianne Klöti-Weber/Dave Siegrist/Dieter Weber (Hrsg.), Kommentar zum Aargauischen Steuergesetz, Bern 2004
- LEUCH CHRISTOPH/KÄSTLI PETER, Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Bern 2006
- LOCHER KURT/MEIER WALTER/VON SIEBENTHAL RUDOLF/KOLB ANDREAS, Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Deutschland 1971 und 1978, Basel (Loseblatt)
- LOCHER PETER, Die Umschreibung der subjektiven Steuerpflicht im neuen Bundesrecht über die direkten Steuern und die Doppelbesteuerungsabkommen, in: Blaise Knapp (Hrsg.), Problèmes actuels de droit fiscal, Mélanges Raoul Oberson, Basel 1995, 69 ff.
- Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 3. A., Bern 2005
 - in: Jean-François Aubert/Kurt Eichenberger/Jörg Paul Müller/René A. Rhinow/Dietrich Schindler (Hrsg.), Kommentar zur Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874, Loseblatt
 - Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, Art. 1 - 48 DBG, Therwil/Basel 2001; II. Teil, Art. 49 - 101 DBG, Therwil/Basel 2004

140 Im Gegensatz zu Art. 14 Abs. 1 Satz 2 VStG für die Verrechnungssteuer (vgl. dazu SCHMID, Gross-up-Klauseln in Darlehensverträgen, 284 ff.).

- LUTZ GEORG/NANZER MARKUS, Die Verbriefung von Aktiven und deren Steuerfolgen, FStR 2002, 267 ff.
- MEIER-HAYOZ ARTHUR/VON DER CRONE HANS CASPAR, Wertpapierrecht, 2. A., Bern 2000
- OBERSON XAVIER, Précis de droit fiscal international, 2. A., Bern 2004
- OESTERHELT STEFAN, Gesamtverlustvortrag und Betriebsstättendiskriminierung, FStR 2006, 213 ff.
- OESTERHELT STEFAN/WINZAP MAURUS, Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzen durch Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen (ZBstA), ASA 74 (2005/2006), 449 ff.
- PEDROLI ANDREA, in: Danielle Yersin/Yves Noël (Hrsg.), Impôt fédéral direct: Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Basel 2008
- PFUND W. ROBERT, Die Eidgenössische Verrechnungssteuer, 1. Teil (Art. 1 - 20 VStG), Die Eidgenössischen Steuern, Zölle und Abgaben, Bd. 5, Basel 1971
- PÖLLATH REINHARD, in: Klaus Vogel/Moris Lehner (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen, Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen, 4. A., München 2003
- RICHNER FELIX, Die unbeschränkte Steuerpflicht natürlicher Personen, ZStP 1998, 159 ff.
- RICHNER FELIX/FREI WALTER/KAUFMANN STEFAN, Handkommentar zum DBG, Zürich 2003
- RICHNER FELIX/FREI WALTER/KAUFMANN STEFAN/MEUTER HANS ULRICH, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., Zürich 2006
- RIVIER JEAN-MARC, Le droit fiscal international, Neuenburg 1983
- SCHMID ALFONS, Die steuerliche Behandlung der Zinsen bei internationalen Wirtschaftsbeziehungen, IFA 1982 – Landesbericht Schweiz, Cahiers de droit fiscal international LXVIIa, 627 ff.
- SCHMID CHRISTOPH OLIVER, Gross-up-Klauseln in Darlehensverträgen, FStR 2006, 284 ff.
- SENN ROBERT, Steuerliche Aspekte bei der Verbriefung von Aktiven, ASA 69 (2000/2001), 617 ff.
- VALLENDER KLAUS A., in: Bernhard Ehrenzeller/Philippe Mastronardi/Rainer J. Schweizer/Klaus A. Valender (Hrsg.), Die schweizerische Bundesverfassung, Kommentar, Zürich 2002
- VOGEL KLAUS, in: Klaus Vogel/Moris Lehner (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen, Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen, 4. A., München 2003
- VON TUHR ANDREAS/PETER HANS, Allgemeiner Teil des Schweizerischen Obligationenrechts, Bd. I, 3. A., Zürich 1979
- WASSERMAYER FRANZ, in: Helmut Debatin/Franz Wassermeyer (Hrsg.), Doppelbesteuerung, Kommentar zu allen deutschen Doppelbesteuerungsabkommen, Bd. I: Kommentierung des OECD-MA, 85. Ergänzungslieferung, Stand Oktober 2001
- WEIDMANN HEINZ/GROSSMANN BENNO/ZIGERLIG RAINER, Wegweiser durch das st.gallische Steuerrecht, 6. A., Bern 1999
- WINGERT KARL-DIETER, in: Hans Flick/Franz Wassermeyer/Karl-Dieter Wingert/Michael Kempermann (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz, Steuern vom Einkommen und Vermögen, Nachlass- und Erbschaftssteuern, Bd. I, Art. 1 - 23 DBA, Stand Juli 2000, Köln
- ZIGERLIG RAINER/JUD GUIDO, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Basel 2000
- ZOBL DIETER, Berner Kommentar, Schweizerisches Zivilgesetzbuch, Band IV: Das Sachenrecht, 2. Abt.: Die beschränkten dinglichen Rechte, 5. Teilbd.: Das Fahrnispfand, 1. Unterteilbd.: Systematischer Teil und Art. 884 - 887 ZGB, 2. A., Bern 1982
- ZUPPINGER FERDINAND/BÖCKLI PETER/LOCHER PETER/REICH MARKUS, Steuerharmonisierung, Bern 1984

Materialien und Berichte

Botschaft des Regierungsrates zum Entwurf einer Totalrevision des Luzerner Steuergesetzes (vom 5.2.1999), B 160, GR 1999, 405 ff.

Botschaft Steuerharmonisierung, Botschaft zu den BG über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer (vom 25.5.1983), BBI 1983 III, 1 ff.

Model Tax Convention on Income and on Capital, OECD Committee on Fiscal Affairs, Condensed Version, 15 July 2005, Paris 2005

Rechtsquellen

- Abkommen-FL, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Fürstentum Liechtenstein über verschiedene Steuerfragen (vom 22.6.1995), SR 0.672.951.43
- BankG, BG über die Banken und Sparkassen (Bankengesetz) (vom 8.11.1934), SR 952.0
- BankV, V über die Banken und Sparkassen (Bankenverordnung) (vom 17.5.1972), SR 952.02
- BdBSt, BRB über die direkte Bundessteuer (in Kraft bis 31.12.1994)
- BGG, BG über das Bundesgericht (Bundesgerichtsgesetz) (vom 17.6.2005), SR 173.110
- DBA-NL, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich der Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (mit Anlagen, Schluss- und Zusatzprotokoll) (vom 12.11.1951), SR 0.672.963.61
- LCD NE, Loi sur les contributions directes (du 21.3.2000), RS 631.0
- LI 2007 VD, Loi sur l'impôt 2007 (du 21.11.2006), RSV 642
- LI JU, Loi d'impôt (du 26.5.1988), RS 641.11
- LI VD, Loi sur les impôts directs cantonaux (du 4.7.2000), RSV 642.11
- LIS GE, Loi sur l'imposition à la source des personnes physiques et morales (du 23.9.1994), RSG D 3 20
- LT TI, Legge tributaria (del 21.6.1994), RL 10.2.1.1
- PfG, Pfandbriefgesetz (vom 25.6.1930), SR 211.423.4
- QStV, V über die Quellensteuer bei der direkten Bundessteuer (Quellensteuerverordnung) (vom 19.10.1993), SR 642.118.2
- Statut des Internationalen Gerichtshofs (vom 26.6.1945), SR 0.193.501
- StG AG, Steuergesetz (vom 15.12.1998), SAR 651.100
- StG AI, Steuergesetz (vom 25.4.1999), GS 640.000
- StG AR, Steuergesetz (vom 21.5.2000), bGS 621.11
- StG BE, Steuergesetz (vom 21.5.2000), BGS 661.11
- StG BL, Gesetz über die Staats- und Gemeindesteuern (vom 7.2.1974), SGS 331
- StG BS, Gesetz über die direkten Steuern (vom 12.4.2000), SGS 640.100
- StG FR, Gesetz über die direkten Kantonssteuern (vom 6.6.2000), SGF 631.1
- StG GL, Steuergesetz (vom 7.5.2000), GS VI C/1/1
- StG GR, Steuergesetz für den Kanton Graubünden (vom 8.6.1986), RB 720.000
- StG LU, Steuergesetz (vom 22.11.1999), SRL 620
- StG NW, Gesetz über die Steuern des Kantons und der Gemeinden (vom 22.3.2000), NG 521.1
- StG OW, Steuergesetz (vom 30.10.1994), GDB 641.4
- StG SG, Steuergesetz (vom 9.4.1998), sGS 811.1
- StG SH, Gesetz über die direkten Steuern (vom 20.3.2000), SHR 641.100
- StG SO, Gesetz über die Staats- und Gemeindesteuern (vom 1.12.1985), BGS 614.11
- StG SZ, Steuergesetz (vom 9.2.2000), SR 172.200
- StG TG, Gesetz über die Staats- und Gemeindesteuern (vom 14.9.1992), SR 640.1
- StG UR, Gesetz über die direkten Steuern im Kanton Uri (vom 17.5.1992), RB 3.2211
- StG VS, Steuergesetz (vom 10.3.1976), SGS 642.1
- StG ZG, Steuergesetz (vom 25.5.2000), BGS 632.1
- StG ZH, Steuergesetz (vom 8.6.1997), LS 631.1
- ZBstA, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Gemeinschaft über Regelungen, die den in der Richtlinie 2003/48/EG des Rates im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen festgelegten Regelungen gleichwertig sind (mit Anhängen und Memorandum) (vom 26.10.2004), SR 0.649.126.81

Praxisfestlegungen der Verwaltungsbehörden

- Circ. VD imposition à la source des intérêts hypothécaires, Circ. de l'AFC VD – imposition à la source des intérêts hypothécaires versés à des personnes qui ne sont ni domiciliées ni en séjour en Suisse (éd. 2006)
- Dir. NE imposition à la source des intérêts hypothécaires, Dir. du service des contributions NE – Imposition à la source des intérêts hypothécaires versés à des personnes qui ne sont ni domiciliées ni en séjour en Suisse (Stand 2006)
- Dir. TI imposizione alle fonte degli interesse ipotecari, Dir. dalla divisione delle contribuzione TI – im-

sizione alle fonte degli interesse ipotecari (valida dal 1.1.2003)

- MB AG Quellenbesteuerung von Hypothekarzinsen, MB des KSTA AG – Quellenbesteuerung von Hypothekarzinsen an Personen ohne Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz (Stand: 1.1.2008)
- MB AR Quellenbesteuerung von Hypothekarzinsen, MB der KSTV AR – Besteuerung an der Quelle von Hypothekarzinsen an Personen ohne Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz (Stand: 1.1.2007)
- MB BE Quellenbesteuerung von Hypothekarzinsen, MB der KSTV BE – Quellenbesteuerung von Hypothekarzinsen an Personen ohne Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz (gültig ab 1.1.2007)
- MB BS Quellenbesteuerung von Hypothekarzinsen, MB der KSTV BS – Quellenbesteuerung von Hypothekarzinsen an Personen ohne Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz (Stand: 1.7.2004)
- MB GL Quellenbesteuerung von Hypothekarzinsen, MB der KSTV GL – Quellenbesteuerung von Hypothekarzinsen an Personen ohne Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz (Stand 2007)
- MB GR Quellenbesteuerung von Hypothekarzinsen, MB der KSTV GR – Quellenbesteuerung von Hypothekarzinsen an Personen ohne Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz (Stand: 1.7.2006)
- MB LU Quellenbesteuerung von Hypothekarzinsen, MB der KSTV LU – Quellenbesteuerung von Hypothekarzinsen an Personen ohne Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz (Stand: 1.7.2007)
- MB OW Quellenbesteuerung von Hypothekarzinsen, MB der KSTV OW – Quellenbesteuerung von Hypothekarzinsen an Personen ohne Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz (Stand: 1.1.2007)
- MB Quellenbesteuerung von Hypothekarzinsen – MB der kantonalen Steuerverwaltung über die Quellenbesteuerung von Hypothekarzinsen an Personen ohne Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz (vom 1.7.2007) (Beilage 7 zum RS Quellensteuer)
- MB SG Quellenbesteuerung von Hypothekarzinsen, MB des KSTA St.Gallen – Quellenbesteuerung von Hypothekarzinsen an Personen ohne (Wohn-)Sitz oder Aufenthalt in der Schweiz (Stand: 1.1.2007)
- MB SH Quellenbesteuerung von Hypothekarzinsen, MB der KSTV SH – Quellenbesteuerung von Hypothekarzinsen an Personen ohne Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz (Stand: 1.7.2006)
- MB SO Quellenbesteuerung von Hypothekarzinsen, MB des KSTA SO – Quellenbesteuerung von Hypothekarzinsen an Personen ohne (Wohn-)Sitz oder Aufenthalt in der Schweiz (Stand: 1.1.2004)
- MB SZ Quellenbesteuerung von Hypothekarzinsen, MB der KSTV SZ – Quellenbesteuerung von Hypothekarzinsen an Personen ohne Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz (Stand: 1.7.2006)
- MB TG Quellenbesteuerung von Hypothekarzinsen, MB der KSTV TG – Quellensteuer für Leistungen an Personen mit Wohnsitz im Ausland als Hypothekargläubiger/Nutzniesser an Liegenschaften im Kanton Thurgau (Stand: 1.1.2007)
- MB ZG Quellenbesteuerung von Hypothekarzinsen, MB der KSTV ZG – Quellenbesteuerung von Hypothekarzinsen an Personen ohne Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz (Stand 1.1.2005)
- MB ZH Quellenbesteuerung von Hypothekarzinsen, MB Nr. 29/354 des KSTA ZH – Quellenbesteuerung von Hypothekarzinsen an Personen ohne Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz (vom 30.9.2005, gültig ab 1.1.2006)
- RS Quellensteuer, RS (2-042-D-2007-d/DB-434.5) der ESTV – Quellensteuer (vom 16.10.2007) (mit u. a. Beilage 7 – MB Quellenbesteuerung von Hypothekarzinsen)
- Weisung LU ausländische Hypothekargläubigerinnen und Hypothekargläubiger, Weisung der KSTV LU – ausländische Hypothekargläubigerinnen und Hypothekargläubiger (vom 1.1.2008), Luzerner Steuerbuch, Bd. 1, Weisungen StG, § 10/110 Nr. 1

Verkauf von Beteiligungsrechten aus dem Privat- in das Geschäftsvermögen eines Dritten (indirekte Teilliquidation)

Ausgewählte Fragestellungen zum Kreisschreiben Nr. 14 (1. Teil)

Lic. iur. Barbara Brauchli Rohrer/Dr. iur. Samuel Bussmann/Lic. iur. Matthias Marbach



Barbara Brauchli Rohrer,
lic. iur., Partnerin, PricewaterhouseCoopers Tax and Legal Services Schweiz, Zürich
barbara.brauchli@ch.pwc.com



Samuel Bussmann, Dr. iur.,
dipl. StE & RA, PricewaterhouseCoopers Tax and Legal Services Schweiz, Zürich
samuel.bussmann@ch.pwc.com



Matthias Marbach, lic. iur.,
PricewaterhouseCoopers Tax and Legal Services Schweiz, Zürich
matthias.marbach@ch.pwc.com

Inhalt*

In dieser Ausgabe:

1	Vorbemerkung	4.3	Gestaffelter Verkauf
		4.3.1	Durch dieselbe Person
		4.3.2	Durch mehrere Personen
2	Zweck und Gesetzestechnik von Art. 20a Abs. 1 lit. a DBG	5	Ausschüttungssperrfrist
3	Verkauf im Allgemeinen	5.1	Begrenzende Wirkung der Ausschüttungssperrfrist
3.1	Begriff des Verkaufes	5.2	Beginn des Fristenlaufs
3.2	Auffassung der ESTV	5.2.1	Grundsätzliche Überlegungen zur gesetzlichen Regelung
3.3	Quasifusion	5.2.2	Zeitpunkt des Verpflichtungsgeschäfts als Grundsatz
3.3.1	Begriff	5.2.3	Unsicherheit des Forderungserwerbs
3.3.2	Auffassung der ESTV	5.2.3.1	Aufschiebend und auflösend bedingte Rechtsgeschäfte
3.3.3	Würdigung	5.2.3.2	Rechtsbedingungen
4	Massgebliche Beteiligungsverkäufe: Gemeinsamer und/oder gestaffelter Verkauf	6	Handelsrechtlich ausschüttungsfähige Reserven und nicht betriebsnotwendige Substanz
4.1	Gesetzliche Grundlage	6.1	Handelsrechtlich ausschüttungsfähige Reserven
4.2	Gemeinsamer Verkauf/Gemeinsame Willensbildung	6.1.1	Obligationenrecht
		6.1.2	Bestimmung der handelsrechtlich ausschüttungsfähigen Reserven für Zwecke der indirekten Teilliquidation

* Die Autoren danken Herrn Robert Desax, lic. iur., RA & LL.M., für die geschätzte und wertvolle Mitarbeit.

6.2	Nicht betriebsnotwendige Substanz	8.3	Konklusion
6.2.1	Parlamentarische Beratung	8.4	Beurteilungszeitpunkt
6.2.2	Bestimmung der nicht betriebsnotwendigen Substanz	9	Realisationszeitpunkt des steuerbaren Vermögensertrages
6.2.2.1	Massgebender Zeitpunkt/Beschaffung von Informationen	10	Die Behandlung alter, noch nicht rechtskräftig veranlagter Sachverhalte
6.2.2.2	Unveränderte Weiterführung der betrieblichen Tätigkeit	10.1	Rechtsgrundlage und deren Einordnung
6.2.2.3	Einbezug mitverkaufter Tochtergesellschaften	10.2	Art. 205b DBG als übergangsrechtliche Rückwirkungsbestimmung
6.2.2.4	Bestimmung nach betriebswirtschaftlichen Kriterien	10.3	Materieller Gehalt von Art. 205b DBG
6.2.3	Bewertung der nicht betriebsnotwendigen Substanz	11	Rechtsverbindliche Auskünfte
6.2.3.1	Verkehrswert einzelner Vermögenswerte	11.1	Rechtliche Qualifikation und Anwendungsbereich im Steuerrecht
6.2.3.2	Liquiditätsreserve	11.2	Rechtsverbindliche Auskünfte bei indirekter Teilliquidation
7	Ausgewählte Aspekte der Ausschüttung	11.3	Rechtsverbindliche Auskünfte und Berufung auf altes Recht als «lex mitior»
7.1	Darlehensgewährung	11.3.1	Vorbemerkung
7.2	Sicherheitsleistungen	11.3.2	Sonderproblem der Gesetzesänderung
7.2.1	Regelung im KS Indirekte Teilliquidation und grundsätzliche steuerrechtliche Fragestellung	12	Fazit
7.2.2	Effektive Verwertung der Sicherheitsleistung		
7.2.3	Mangelhafte Entschädigung für die Gewährung der Sicherheit		
7.3	Hinweis zur Fusion der Zielgesellschaft mit der Käufergesellschaft		
	Literatur		
	Berichte, Datenbanken		
	Rechtsquellen		Anhang: Parlamentarische Beratungen zum Unternehmenssteuerreformgesetz II
	Materialien		
	Praxisanweisungen		

In der nächsten Ausgabe:

8	Mitwirkung
8.1	Vorbemerkungen
8.1.1	Das Tatbestandselement der Mitwirkung als objektiver Umgehungsvorwurf
8.1.2	Weiterführung der bisherigen bundesgerichtlichen Praxis
8.2	Materieller Gehalt und Auslegung der gesetzlichen Grundlage
8.2.1	Gesetzliche Grundlage
8.2.2	Wissen oder Wissenmüssen betreffend Mittelentnahme zwecks Kaufpreisfinanzierung
8.2.2.1	Sorgfaltspflicht des Verkäufers
8.2.2.1.1	Massstab der Sorgfaltspflicht
8.2.2.1.2	Umfang der Abklärungen
8.2.2.1.3	Zeitpunkt der Abklärungen
8.2.2.2	Bewusstsein betreffend Mittelentnahme zwecks Kaufpreisfinanzierung
8.2.3	Wissen oder Wissenmüssen betreffend Nichtrückführung der entnommenen Mittel

Wenn zwei Menschen immer die gleiche Meinung haben, ist einer von ihnen überflüssig.

Sir Winston Spencer Churchill

1 Vorbemerkung

Auf den 1.1.2007 ist Art. 20a DBG in Kraft getreten. Er lautet wie folgt:

Art. 20a Besondere Fälle

¹ Als Ertrag aus beweglichem Vermögen im Sinne von Artikel 20 Absatz 1 Buchstabe c gilt auch:

- a. der Erlös aus dem Verkauf einer Beteiligung von mindestens 20 Prozent am Grund- oder Stammkapital einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft aus dem Privatvermögen in das Geschäftsvermögen einer anderen natürlichen oder einer juristischen Person, soweit innert fünf Jahren nach dem Verkauf, unter Mitwirkung des Verkäufers, nicht betriebsnotwendige Substanz ausgeschüttet wird, die im Zeitpunkt des Verkaufs bereits vorhanden und handelsrechtlich ausschüttungsfähig war; dies gilt sinngemäss auch, wenn innert fünf Jahren mehrere Beteiligte eine solche Beteiligung gemeinsam verkaufen oder Beteiligungen von insgesamt mindestens 20 Prozent verkauft werden; ausgeschüttete Substanz wird beim Verkäufer gegebenenfalls im Verfahren nach den Artikeln 151 Absatz 1, 152 und 153 nachträglich besteuert;

(...)

² Mitwirkung im Sinne von Absatz 1 Buchstabe a liegt vor, wenn der Verkäufer weiss oder wissen muss, dass der Gesellschaft zwecks Finanzierung des Kaufpreises Mittel entnommen und nicht wieder zugeführt werden.

Am 6.11.2007 wurde das seit langem erwartete KS Nr. 14 der ESTV – Verkauf von Beteiligungsrechten aus dem Privat- in das Geschäftsvermögen eines Dritten («indirekte Teilliquidation») (im Folgenden: KS Indirekte Teilliquidation) in seiner definitiven Version publiziert. Nachdem die ESTV im Nachgang zum BG über dringende Anpassungen bei der Unternehmensbesteuerung ihren Entwurf (im Folgenden: KS-E Indirekte Teilliquidation) am 10.11.2006 veröffentlicht hatte, entbrannte eine breit geführte Diskussion zu Inhalt und Stossrichtung des KS Indirekte Teilliquidation. In der nun vorliegenden endgültigen Fassung wurde den Kritikpunkten zum Teil Rechnung getragen.

Mit einem Kreisschreiben ist das letzte Wort in Steuerbelangen jedoch selten gesprochen. Gerade zur umstrittenen Frage der indirekten Teilliquidation dürfte bis zur Klärung sämtlicher Fragen noch viel Wasser die Aare hinab bzw. am Arc lémanique vorbei fließen. Das KS Indirekte Teilliquidation hat viele wichtige Punkte des Gesetzestextes konkretisiert. Jedoch bestehen nach Ansicht der Verfasser weiterhin offene Fragen, die der Klärung bedürfen. Im vorliegenden Aufsatz soll zunächst der sys-

tematischen einkommenssteuerrechtlichen Einordnung von Art. 20a Abs. 1 lit. a DBG nachgegangen werden. Anschliessend wird der Begriff des Verkaufes untersucht, gefolgt von Überlegungen zum gemeinsamen und gestaffelten Verkauf sowie zur Ausschüttungssperrfrist. Des Weiteren folgen einige Überlegungen zur handelsrechtlich ausschüttungsfähigen nicht betriebsnotwendigen Substanz sowie zu ausgewählten Aspekten der Ausschüttung. Ein gewichtiger Teil des Aufsatzes ist sodann der Frage der Mitwirkung gewidmet. Den Abschluss bilden Ausführungen zum Realisationszeitpunkt des steuerbaren Vermögensertrages sowie zur Rückwirkung resp. zur Einholung von Vorbescheiden.

2 Zweck und Gesetzestechnik von Art. 20a Abs. 1 lit. a DBG

Kerngehalt der Theorie der indirekten Teilliquidation ist die Bekämpfung von Missbrauch.¹ Dies wurde von den Kantonen für Zwecke der Kantons- und Gemeindesteuern bereits nach bisherigem Rechtsverständnis so verstanden und praktiziert.² Die kantonale Gerichtspraxis zur indirekten Teilliquidation verweist dabei explizit auf eine Anknüpfung am Konzept der Steuerumgehung.³ Die einheitliche bundesgerichtliche Rechtsprechung⁴ verweigert die Zugrundelegung der Steuerumgehung und beruft sich auf eine Auslegung von Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG, wonach sich «Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG als Steuernorm mit wirtschaftlichen Anknüpfungspunkten qualifiziere, welche keine Bindung an die zivilrechtliche Gestaltung verlange, weshalb die wirtschaftliche Betrachtungsweise keine Steuerumgehung voraussetze». Ob eine Steuerumgehung vorliegt, muss gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung nur geprüft werden, «wenn

1 Zu Art. 20a Abs. 1 DBG: Votum Erika Forster-Vannini, AB S 2006 - 14.3.06 Nr. 05.058, S. 115; Votum Hannes Germann, AB S 2006 - 14.3.06 Nr. 05.058, S. 118; zum grundsätzlichen Vorwurf der Steuerumgehung S. Votum Bruno Frick, AB S 2006 - 14.3.06 Nr. 05.058, S. 114. Zur bisherigen bundesgerichtlichen Praxis: Duss, Spekulationen zu und mit dem Entscheid des Zürcher Verwaltungsgerichts vom 27.10.1987, S. 153; vgl. insbesondere bei REICH/DUSS, Unternehmensstrukturierungen im Steuerrecht, S. 93 mwH. Grundsätzliche Qualifikation: BÖCKLI, Kritik der «indirekten Teilliquidation»: Von der Zerlegungsmethode zur Mittelherkunftsmethode, S. 119.

2 StE 1988 B 24.4 Nr. 11; StE 1988 B 24.4 Nr. 16; LEUCH/KÄSTLI, Art. 24 StG BE N 32 f.; HEUSCHER, § 29 StG AG N 25; Ratschlag Teilrevision StG BS, Ziff. 2.1, S. 3 letzter Satz; DISLER/WYSSEN, Steuerumgehung bei natürlichen Personen und bei Selbständigerwerbenden, S. 7.

3 S. Fn 2; Duss, Spekulationen zu und mit dem Entscheid des Zürcher Verwaltungsgerichts vom 27.10.1987, S. 153; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, § 20 StG ZH N 137 ff., insb. N 139.

4 Stellvertretend dargestellt in BGE 115 Ib 252 f.

der zu beurteilende Sachverhalt nicht direkt unter» Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG fällt.⁵

Diese Betrachtungsweise wird vom zürcherischen Verwaltungsgericht, stellvertretend für das vom Bundesgericht abweichende konzeptionelle Verständnis der Theorie der indirekten Teilliquidation durch die kantonalen Instanzen⁶, klar abgelehnt.⁷

Aufgrund der Materialien ist nach übereinstimmender Meinung von Bundesrat, Mehrheit und Minderheit der beratenden Kommissionen wie auch des Parlaments die neue gesetzliche Bestimmung von Art. 20a Abs. 1 lit. a DBG klar als Missbrauchsbestimmung zu qualifizieren.⁸

Die in Art. 20a Abs. 1 lit. a DBG statuierten steuerbaren Einkünfte anlässlich von Beteiligungsveräusserungen aus dem Privatvermögen natürlicher Personen stellen somit eine Art. 16 Abs. 3 DBG (Steuerfreiheit privater Kapitalgewinne) einschränkende Missbrauchsbestimmung und gleichzeitig eine dem Legalitätsprinzip und somit der Rechtssicherheit nachkommende, eigenständige Definition des grundsätzlich in Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG umschriebenen steuerbaren Vermögensertrages dar.

Art. 20a Abs. 1 lit. a DBG stellt eine gesetzliche Fiktion dar,⁹ da ein grundsätzlich steuerfreier privater Kapitalgewinn beim Vorliegen der in Art. 20a Abs. 1 lit. a und Abs. 2 DBG definierten Tatbestandsmerkmale als Vermögensertrag iSv Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG gilt.¹⁰ Art. 20a Abs. 1 lit. a DBG ist deshalb eigenständig und unter Zugrundelegung des gesetzgeberischen Willens der Missbrauchsbekämpfung auszulegen.

3 Verkauf im Allgemeinen

3.1 Begriff des Verkaufes

Unter dem Begriff des Verkaufes ist zivilrechtlich die Übertragung des Eigentums gegen Bezahlung des Kaufpreises zu verstehen.¹¹ Beim Kauf handelt es sich um eine Vereinbarung über den Austausch eines Kaufgegen-

standes gegen Geld,¹² wobei Objekt, Preis und Austausch- oder Umsatzverpflichtung die drei unabdingbaren Elemente des Kaufvertrages bilden.¹³ «Mit dem Erfordernis des Verkaufes wird eine entgeltliche Übertragung vorausgesetzt.»¹⁴ Unentgeltliche Rechtsgeschäfte (z. B. Erbgang oder Schenkung) sind zwar Veräusserungstatbestände, stellen aber mangels Realisation eines Entgeltes klarerweise keine Verkaufsgeschäfte dar.¹⁵ Wesentliches Unterscheidungsmerkmal zu anderen Veräusserungsgeschäften ist somit die Entrichtung eines Entgeltes, des Kaufpreises.

Es stellt sich die Frage, ob die steuerrechtliche Auslegung des Begriffes des Verkaufes der zivilrechtlichen folgt oder ob für Zwecke des Steuerrechts eine eigenständige Begriffsdefinition gelte. In den parlamentarischen Beratungen zu Art. 20a Abs. 1 lit. a DBG wurde unisono der Ausdruck «Verkauf» verwendet, ohne indessen Klarheit darüber zu schaffen, welche Rechtsgeschäfte davon erfasst sind.

Ausgangspunkt bei der Auslegung des Steuerrechts ist der Grundsatz, wonach die zivilrechtliche Bedeutung zivilrechtlicher Termini dem Grundsatz nach auch im Steuerrecht massgebend ist. Nur in Ausnahmefällen – konkret: wenn eine Steuerumgehung vorliegt – kann davon abgewichen werden.¹⁶ Deshalb kommt dem Terminus «Verkauf» in Art. 20a Abs. 1 lit. a DBG grundsätzlich auch die entsprechende zivilrechtliche Bedeutung zu, und es kann nur davon abgewichen werden, wenn ein Steuerumgehungstatbestand vorliegt. Die Ausgangslage bei der indirekten Teilliquidation ist insofern speziell, als dass Art. 20a Abs. 1 lit. a DBG – wie einleitend bemerkt¹⁷ – die Missbrauchsbekämpfung zugrunde liegt; es handelt sich somit um einen gesetzlich geregelten, verobjektivierten Missbrauchstatbestand im Zusammenhang mit Kaufgeschäften (und nur mit diesen). Geht man vom Verständnis aus, dass nur bei Vorliegen einer Steuerumgehung von der zivilrechtlichen Bedeutung des Begriffes des Verkaufes abgewichen werden kann, rechtfertigt sich eine abweichende Begriffsdefinition des Verkaufes gemäss Art. 20a Abs. 1 lit. a DBG somit nur, wenn eine Umgehung des in Art. 20a Abs. 1 lit. a DBG gesetzlich geregelten Umgehungstatbestandes vorliegt.

5 BGE 115 Ib 252 f.

6 S. Fn 2.

7 RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, § 20 StG ZH N 137 ff., insb. N 139; StE 1988 B 24.4 Nr. 11; StE 1988 B 24.4 Nr. 16.

8 Votum Erika Forster-Vannini, AB S 2006 - 14.3.06 Nr. 05.058, S. 115.

9 «Die juristische Fiktion besteht in der gewollten Gleichsetzung eines als ungleich Gewussten», LARENZ, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, S. 262.

10 Art. 20a Abs. 1 DBG erster Satz: «Als Ertrag aus beweglichem Vermögen im Sinne von Artikel 20 Absatz 1 Buchstabe c gilt auch: (...)».

11 Art. 184 Abs. 1 OR.

12 GIGER, Art. 184 OR N 6.

13 GIGER, Art. 184 OR N 8.

14 KS Indirekte Teilliquidation Ziff. 4.1.

15 KS-E Indirekte Teilliquidation Ziff. 4.1; dazu REICH, Art. 18 DBG N 25 und 26.

16 VALLENDER, Die Auslegung des Steuerrechts, S. 46.

17 S. Abschn. 2, vorne.

3.2 Auffassung der ESTV

Eine andere Ansicht vertritt die ESTV, welche festhält, dass nicht nur eigentliche Verkaufsgeschäfte, sondern auch der Tausch – als Kombination von entgeltlichen Rechtsgeschäften – von der indirekten Teilliquidation erfasst sein soll.¹⁸ Damit weitet die ESTV den Anwendungsbereich der indirekten Teilliquidation und somit den verobjektivierten Umgehungsvorwurf auf Rechtsgeschäfte aus, die bei einer zivilrechtlichen Auslegung des Verkaufsbegriffes nicht von Art. 20a Abs. 1 lit. a DBG erfasst werden. Eine Umgehungsabsicht wird dabei nicht vorausgesetzt, sondern dem Tauschenden von vornherein (verobjektiviert) unterstellt. Immerhin geht die ESTV nicht so weit, dass generell sämtliche Veräusserungsgeschäfte unter Art. 20a Abs. 1 lit. a DBG fallen, muss doch das Veräusserungsgeschäft auf dem eigenen Willen und Wollen basieren. Dies lässt sich daraus folgern, dass laut ESTV kein Verkauf iSv Art. 20a Abs. 1 lit. a DBG vorliegt, wenn der Verkauf aufgrund einer zwingenden Regelung erfolgt.¹⁹

3.3 Quasifusion

3.3.1 Begriff

Die Begriffsdefinition des Verkaufes in Art. 20a Abs. 1 lit. a DBG ist insbesondere im Zusammenhang mit der Quasifusion von Bedeutung, weil die Quasifusion zwar unbestritten ein Veräusserungsgeschäft²⁰, indessen nicht einen Verkauf im eigentlichen Sinne darstellt.

Eine Quasifusion liegt dann vor, wenn ein Unternehmen alle oder die überwiegende Mehrheit der Anteilsrechte einer anderen Gesellschaft erwirbt, die dadurch zur Tochtergesellschaft der Erwerberin wird.²¹ Der Erwerb kann dabei durch Bargeld und/oder Anteilsrechte der übernehmenden Gesellschaft abgegolten werden. Wenn zur Abgeltung Mitgliedschafts- oder Anteilsrechte hingegeben werden, hat dies für die Gesellschafter der quasi-übertragenen Einheit eine fusionsähnliche Wirkung, denn sie werden Gesellschafter einer anderen Gesellschaft, nämlich der Erwerberin. Im Unterschied zur echten Fusion erfolgt der Aktientausch aber rein vertraglich und kann dem einzelnen Gesellschafter nicht durch einen Mehrheitsentscheid der Generalversammlung aufgezwungen werden²². Die Quasifusion führt somit zu

keiner rechtlichen Verschmelzung (hingegen zu einer wirtschaftlichen²³) der beteiligten Gesellschaften; vielmehr findet der Zusammenschluss auf Ebene der Anteilseigner statt.²⁴

Es handelt sich somit um einen Aktientausch, der gemäss den Ausführungen im KS Indirekte Teilliquidation «(...) als Kombination von entgeltlichen Rechtsgeschäften (...)»²⁵ unter die Regelung von Art. 20a Abs. 1 lit. a DBG fallen soll.

3.3.2 Auffassung der ESTV

Die ESTV vertrat früher die Auffassung, es handle sich bei der Quasifusion wirtschaftlich gesehen nicht um einen Veräusserungstatbestand, sondern um eine blosse Vermögensumschichtung.²⁶ Mit Erlass des KS Umstrukturierungen änderte die ESTV ihre Ansicht. Seit diesem Zeitpunkt behandelt sie die Quasifusion als steuerneutralen Umstrukturierungstatbestand, und Nennwerterhöhungen und Ausgleichszahlungen fallen beim Aktionär als steuerfreier Veräusserungserlös an.²⁷ Weiter hält die ESTV fest: «Bei einem Kauf – nicht aber bei einer Quasifusion – ist Folgendes zu beachten: Macht die übernehmende Gesellschaft ein Kaufangebot, ohne dass darin eine Verschmelzungsabsicht offen gelegt wird, kann eine indirekte Total- oder allenfalls Teilliquidation vorliegen.»²⁸

Aus den zitierten Passagen des KS Umstrukturierungen lässt sich schliessen, dass die ESTV bisher die Ansicht vertrat, dass Quasifusionen nicht der indirekten Teilliquidation unterlägen, sondern in jedem Fall einen steuerfreien Veräusserungstatbestand darstellten. Einzig für den Fall, dass innerhalb einer Frist von 5 Jahren nach der Quasifusion eine Absorption stattfindet, kann allenfalls die Besteuerung als Vermögensertrag einsetzen.²⁹

Es ist somit festzuhalten, dass die generelle Unterstellung der Quasifusion unter die Regelung von Art. 20a Abs. 1 lit. a DBG als Abkehr von der bisherigen Praxis angesehen werden muss.

18 KS Indirekte Teilliquidation Ziff. 4.1.

19 S. KS Indirekte Teilliquidation Ziff. 4.1.

20 Vgl. dazu die Ausführungen bei SPORI/GERBER, Fusionen und Quasifusionen im Recht der direkten Steuern, S. 703 und dortige Verweise.

21 BÖCKLI, Schweizer Aktienrecht, N 294a.

22 Es findet auch keine Universalsukzession statt. Die quasi-übertragene Gesellschaft bleibt in ihrer Rechtspersönlichkeit erhalten. Auf die Quasifusion finden die Bestimmungen zur

Fusion nach Art. 3 ff. FusG keine Anwendung. Vgl. mwH zur Abgrenzung: fuscg.ch.fusionsgesetz.

23 REICH/DUSS, Unternehmensumstrukturierungen im Steuerrecht, S. 288.

24 LOCHER, Art. 61 DBG N 35.

25 KS Indirekte Teilliquidation Ziff. 4.1.

26 Vgl. SPORI/GERBER, Fusionen und Quasifusionen im Recht der direkten Steuern, S. 703 und dortigen Verweis auf StE 2002, B 24.4 Nr. 66 E 4b (Wiedergabe der Erwägungen der Vorinstanz).

27 KS Umstrukturierungen Ziff. 4.1.7.3.1.

28 KS Umstrukturierungen Ziff. 4.1.1.4.

29 KS Umstrukturierungen Ziff. 4.1.7.3.2.

3.3.3 Würdigung

Die Gleichsetzung von Tausch und Kauf im KS Indirekte Teilliquidation ist aus verschiedenen Gründen problematisch. Zunächst überdehnt diese Auslegung den Gesetzestext. Falls der Gesetzgeber den Tausch ebenfalls erfassen wollte, so hätte wohl sinnvollerweise der Terminus «Veräusserung» oder «Veräusserungsgeschäft» anstelle von «Kauf» Eingang in den Gesetzestext gefunden. In den parlamentarischen Beratungen befasste sich die Debatte – wie bereits erwähnt – nämlich nie mit dieser Problematik.³⁰ Ferner scheint auch die Gerichtspraxis bisher nie einen Quasifusionsfall im Hinblick auf das Vorliegen einer indirekten Teilliquidation geprüft zu haben. Vor diesem Hintergrund scheint es daher gerechtfertigt, die Anforderungen an eine möglichst gesetzesnahe Rechtsanwendung besonders hoch zu halten.

Art. 20a Abs. 1 lit. a DBG erwähnt nur den Verkauf; es handelt sich dabei nur um eine der Formen von Veräusserungsgeschäften. Allerdings fehlt der gesetzlichen Regelung zur indirekten Teilliquidation der Ansatz, wie er etwa im Grundstücksgewinnsteuerrecht zu finden ist, wonach die Besteuerung an die Handänderung (aufgrund welcher rechtlichen Form des Veräusserungsgeschäftes auch immer, z. B. eines Tausches) anknüpft. Der Stossrichtung von Art. 20a Abs. 1 lit. a DBG liegt somit grundsätzlich nicht die wirtschaftliche Bedeutung des Veräusserungsbegriffes zu Grunde.

Aufgrund der vorstehenden Ausführungen wird hier die Meinung vertreten, dass die generelle Unterstellung der Quasifusion unter Art. 20a Abs. 1 lit. a DBG nicht gerechtfertigt ist und die Formulierung des KS Indirekte Teilliquidation die Gesetzesbestimmung überdehnt. Der Tausch kann nicht *tel quel* unter Art. 20a Abs. 1 lit. a DBG subsumiert werden. Die von der ESTV vorgenommene generelle Gleichsetzung von Kauf und Tausch ist mit dem im Steuerrecht Grundrechtscharakter³¹ aufweisenden Legalitätsprinzip nicht zu vereinbaren. Die Situation des Tauschenden würde bei einer generellen Gleichbehandlung von Kauf und Tausch in ungerechtfertigter Art und Weise verschärft: Bei Annahme einer indirekten Teilliquidation würde sich dieser grundsätzlich dem nicht unerheblichen Risiko ausgesetzt sehen, mehrfach besteuert zu werden. Sollte er nämlich zu einem späteren Zeitpunkt die tauscheshalber erhaltene Beteiligung weiterverkaufen (oder tauschen), könnte er durchaus wiederum in die Falle der indirekten Teilliquidation tappen. Diese Gefahr bestünde sodann bei jedem neuerlichen Tauschgeschäft. Demgegenüber ist derjenige Verkäufer,

der seine Beteiligung verkauft (spätestens nach einmaliger Versteuerung aufgrund indirekter Teilliquidation) grundsätzlich frei, die erhaltenen Geldmittel ohne weitere Steuerfolgen zu verwenden.

Zwar kann es durchaus Situationen geben, bei welchen sich die Unterstellung der Quasifusion unter die indirekte Teilliquidation rechtfertigen lässt. Diese Fälle sind jedoch unter Beizug des Steuerumgehungsverwurfes zu lösen.

4 Massgebliche Beteiligungsverkäufe: Gemeinsamer und/oder gestaffelter Verkauf

4.1 Gesetzliche Grundlage

Art. 20a Abs. 1 lit. a DBG sieht eine Mindestquote von 20 % am Grund- oder Stammkapital der zu veräussernden Gesellschaft vor. Diese Mindestquote kann einerseits durch einen einzelnen Veräusserer erfüllt werden, wenn in einer einzigen Transaktion eine Beteiligung von mindestens 20 % oder innerhalb von 5 Jahren Minderheitenbeteiligungen von insgesamt mindestens 20 % veräussert werden (gestaffelter Verkauf). Nach dem klaren Gesetzeswortlaut³² kann die Mindestquote ebenfalls erfüllt werden, wenn mehrere Beteiligte ihre Beteiligungen, welche zusammen insgesamt mindestens 20 % ausmachen, – allenfalls zeitlich gestaffelt – gemeinsam verkaufen (gemeinsamer Verkauf).

Nachfolgend sollen in einem ersten Schritt die grundsätzlichen Voraussetzungen eines gemeinsamen Verkaufs herausgearbeitet (Abschn. 4.2) und in einem zweiten Schritt die Voraussetzungen, die an einen gestaffelten Verkauf zu stellen sind – insbesondere mit Blick auf einen zeitlich gestaffelten gemeinsamen Verkauf –, untersucht werden (Abschn. 4.3).

4.2 Gemeinsamer Verkauf/Gemeinsame Willensbildung

Der parlamentarischen Diskussion zu Art. 20a DBG kann nicht entnommen werden, welche Voraussetzungen bei einem gemeinsamen Verkauf vorliegen müssen, um sich als solchen zu qualifizieren. Der Zweck³³ von Art. 20a Abs. 1 lit. a DBG als Missbrauchsbestimmung legt nahe, dass die Zusammenrechnung gemeinsamer Verkäufe durch einen oder mehrere Beteiligte auf die Bekämpfung

30 S. vorne, Abschn. 3.1.

31 Statt vieler: BGE 126 I 180 E 2a/aa; s. auch VALLENDER/WIEDERKEHR, Art. 127 BV Rz 4 ff. mwH.

32 Art. 20a Abs. 1 lit. a DBG.

33 S. vorne, Abschn. 3.

von Missbrauch abzielt.³⁴ Anknüpfungspunkt bleibt deshalb die missbräuchliche Erzielung eines privaten Kapitalgewinnes anstelle eines steuerbaren Vermögensertrages. Dazu gehören zwangsläufig Wissen und Wollen des Steuerpflichtigen; Missbrauch wird nicht aus Versehen oder gar unverschuldet betrieben. Damit im gemeinsamen Verkauf eine missbräuchliche Steuerumgehung³⁵ gesehen werden kann, bedarf es deshalb eines koordinierten Verhaltens der «gemeinsamen» Verkäufer. Nur wenn die Verkäufer gemeinsam, zusammenwirkend und im Bewusstsein um ihre gemeinsamen Handlungen vorgehen und dies billigen, kann eine Zurechnung der einzelnen missbräuchlichen (Verkaufs-)Handlungen an die einzelnen Verkäufer vorgenommen werden. Eine abweichende Betrachtung würde das gesetzmässige Legalitätsprinzip und insbesondere dessen Garantiefunktion verletzen: Nur wenn eine arbeitsteilige, für den «Missbrauchserfolg» wesentliche Mitwirkung vorliegt, kann eine Zusammenrechnung der anteiligen, missbräuchlichen Minderheitsanteilsveräusserungen erfolgen, weil nur dann die einzelnen Verkäufer um die Tatbestandsmässigkeit ihrer Verkaufshandlungen wissen und diese billigen.

Erforderlich ist somit zwingend eine Absprache/Koordination unter den Verkäufern.³⁶ Betreffend die Anforderung an ein koordiniertes Verhalten bei einem Verkauf durch mehrere Verkäufer kann zwecks Analyse der Voraussetzungen, die an einen gemeinsamen Verkauf gestellt werden müssen, das Recht der Grundstückgewinnbesteuerung herangezogen werden. Werden mehrere Minderheitsbeteiligungen an einer Immobiliengesellschaft übertragen, so unterliegen diese nur dann der Grundstückgewinnbesteuerung, wenn Beteiligungen von mindestens 50 % übertragen werden und damit eine wirtschaftliche Handänderung stattfindet.³⁷ Die Frage des Erreichens der gesetzlichen Quote durch mehrere Beteiligte, mithin die Begründung der Steuerpflicht, hat das Bundesgericht in Anlehnung an den Begriff des Miteigentums behandelt: «Es wurde damals erkannt, der Steuerpflichtige sei zwar Minderheitsaktionär gewesen, habe indessen mit den übrigen Aktionären als Gruppe gehandelt, in gleicher Weise, wie wenn sämtliche Aktionäre Miteigentümer der im Eigentum der Gesellschaften ste-

henden Liegenschaften gewesen wären.»³⁸ Nach Art. 648 Abs. 2 ZGB bedarf es der Übereinstimmung aller Miteigentümer, damit über eine im Miteigentum stehende Sache verfügt werden kann. Die Übertragung von Miteigentum verlangt somit begrifflich Wissen und Wollen aller Beteiligten.

Der gemeinsame Verkauf im Rahmen der indirekten Teilliquidation muss ebenso eine bewusste und gewollte Koordination unter den Verkäufern voraussetzen. Dabei ist zu beachten, dass sich die Elemente des Wissens und Wollens nicht in erster Linie auf den Verkauf als solchen beziehen, sondern auf die Tatsache des sich mit anderen Verkäufern zwecks Verkaufes einer Beteiligung Zusammenschliessens. Die Verkäufer schliessen sich durch diesen Entschluss zu einer Verkaufsgemeinschaft zusammen. Der Zusammenschluss muss im Bewusstsein um ihre gemeinsamen, missbräuchlichen Handlungen erfolgen und durch alle Teilnehmer getragen und gebilligt werden. Nur dann rechtfertigt sich mit Blick auf die missbräuchliche Erzielung eines privaten Kapitalgewinnes anstelle eines steuerbaren Vermögensertrages eine Zusammenrechnung der einzelnen, missbräuchlichen (Verkaufs-) Handlungen der einzelnen Verkäufer. Ohne diesen wissentlichen und gewollten Zusammenschluss kann keine indirekte Teilliquidation vorliegen.

Das KS Indirekte Teilliquidation führt deshalb zu Recht aus, dass eine gemeinsame Willensbildung erforderlich ist.³⁹ Eine solche liegt nach unserer Auffassung dann vor, wenn sie die Essentialia des Vertrags im Sinne des Privatrechts umfasst. Dazu gehören sowohl die objektiv wesentlichen (essentialia negotii) als auch die subjektiv wesentlichen Punkte (conditio sine qua non).⁴⁰ Nur wenn sämtliche wesentlichen Punkte vom gemeinsamen Willen getragen und gebilligt werden, rechtfertigt es sich, verschiedene Verkäufe zusammenzufassen und die schädliche Beteiligungsquote allenfalls als durch gemeinsamen Verkauf erreicht zu betrachten.

In diesem Sinne hält das KS Indirekte Teilliquidation – entgegen der ursprünglich im KS-E Indirekte Teilliquidation geäusserten Ansicht der ESTV – nun ausdrücklich und richtigerweise fest, dass öffentliche Übernahmeangebote grundsätzlich nicht zu einer indirekten Teilliquidation führen können,⁴¹ da bei diesen naturgemäss vor

34 So auch ARNOLD, Gesetzliche Regelung der indirekten Teilliquidation – Ende gut, alles gut?, S. 83.

35 S. vorne, Abschn. 3.

36 Gl. M.: ALTORFER, Die indirekte Teilliquidation gesetzlich geregelt, S. 101; ARNOLD, Gesetzliche Regelung der indirekten Teilliquidation – Ende gut, alles gut?, S. 82 ff.; s. auch REICH, Art. 20a DBG N 7, der einen Gesamtplan der Veräusserer, d. h. Absicht fordert.

37 Dazu RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, § 216 StG ZH N 100 ff.; STEINER, Die neuere Praxis zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise im zürcherischen Grundsteuerrecht, S. 305 ff.

38 BGE 103 Ia 159 E 4b.

39 KS Indirekte Teilliquidation Ziff. 4.2.

40 Zur Thematik s. SCHÖNENBERGER/JÄGGI, Art. 2 OR N 32 ff.; KRAMER/SCHMIDLIN, Art. 2 OR N 5 ff.; GUHL/KOLLER/SCHNYDER/DRUEY, Das Schweizerische Obligationenrecht, § 13 N 8; GAUCH/SCHLUEP/SCHMID, Schweizerisches Obligationenrecht, Allgemeiner Teil, Nr. 329 ff.

41 KS Indirekte Teilliquidation Ziff. 4.2.

dem Verkauf kein willentlicher und wissentlicher Zusammenschluss unter den Verkäufern stattfindet.

4.3 Gestaffelter Verkauf

4.3.1 Durch dieselbe Person

Ebenfalls von der indirekten Teilliquidation erfasst wird der Fall, bei dem eine Person mehrere unter 20 % liegende Aktienpakete zeitlich gestaffelt verkauft und so innerhalb einer Frist von 5 Jahren ab dem ersten Verkauf die schädliche Quote von 20 % erreicht. Dabei ist es unerheblich, ob die Anteile demselben oder verschiedenen Käufern übertragen werden.

Beim gestaffelten Verkauf von Anteilen durch dieselbe Person sind analoge Überlegungen wie beim gemeinsamen Verkauf anzustellen. Deckt die gemeinsame Willensbildung beim Verkauf durch mehrere Verkäufer die Handlungen aller Verkäufer ab, so ist auch zu fordern, dass der Verkäufer beim gestaffelten Verkauf von Anbeginn weg die Absicht der Steuerumgehung hat. Es muss dem Verkäufer damit zumindest der Nachweis offen stehen, dass seine gestaffelten Verkäufe nicht steuerlich motiviert sind, dass sie mithin aus anderen Überlegungen als der Vermeidung der 20 %-Hürde erfolgten, sondern beispielsweise aufgrund unvorgesehener Veränderungen – wie ein plötzlich gestiegener Kapitalbedarf des Verkäufers oder ein neues, (zeitnahes) «attraktives» Kaufangebot durch einen unabhängigen Käufer – vorkamen.

4.3.2 Durch mehrere Personen

Das zum gestaffelten Verkauf derselben Person Gesagte⁴² gilt gleichermaßen auch für den gemeinsamen zeitlich gestaffelten Verkauf durch mehrere Personen. Nebst dem wissentlichen und willentlichen Zusammenschluss zu einer Verkäufergemeinschaft⁴³ hat zudem zum Zeitpunkt des ersten Teilverkaufes ein gemeinsamer Wille darüber vorzuliegen, in Umgehungsabsicht den Kauf zeitlich gestaffelt abzuwickeln; die gemeinsamen Verkäufer haben sich deshalb gleichsam an einen «Masterplan» zu halten.⁴⁴

42 S. Abschn. 4.3.1.

43 S. Abschn. 4.2.

44 So auch ALTORFER, Die indirekte Teilliquidation gesetzlich geregelt, S. 105.

5 Ausschüttungssperrfrist

5.1 Begrenzende Wirkung der Ausschüttungssperrfrist

Die Ausschüttungssperrfrist hat in zweierlei Hinsicht begrenzende Wirkung: Einerseits wird damit für die Zukunft festgelegt, bis wann Ausschüttungen schädlich sind; andererseits verhindert die Ausschüttungssperrfrist, dass vor dem Verkauf erfolgte Transaktionen in die Beurteilung miteinbezogen werden (Art. 20a Abs. 1 lit. a DBG: «soweit innert fünf Jahren nach dem Verkauf (...) nicht betriebsnotwendige Substanz ausgeschüttet wird»⁴⁵). Damit fallen vor dem Verkauf erfolgte Transaktionen nicht in die Sperrfrist und können nicht zur Besteuerung aufgrund indirekter Teilliquidation führen. So gilt beispielsweise eine Darlehensgewährung der Zielgesellschaft an die Käufergesellschaft vor dem Verkauf nicht als Ausschüttung im Sinne der indirekten Teilliquidation; vorbehalten bleiben selbstverständlich Umgehungstatbestände, d. h., wenn die Darlehensgewährung unter Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalles einzig damit erklärt werden kann, dass sie im Hinblick auf den nachfolgenden Verkauf erfolgte.⁴⁶

5.2 Beginn des Fristenlaufs

5.2.1 Grundsätzliche Überlegungen zur gesetzlichen Regelung

Im Zusammenhang mit dem Kauf von Aktien wird zwischen dem Verpflichtungsgeschäft (signing) und dem Verfügungsgeschäft (closing) unterschieden. Gemäss Art. 185 Abs. 1 OR gehen Nutzen und Gefahr der Kaufsache mit Abschluss des Vertrages über. In (durchaus zulässiger) Abweichung dazu vereinbaren die Parteien eines Aktienkaufvertrages (share deal) jedoch oft, dass Gefahren und Nutzen der Aktien per Verfügungsgeschäft übergehen sollen.⁴⁷

Der Gesetzeswortlaut in Art. 20a Abs. 1 lit. a DBG legt fest, dass die Fünfjahresfrist im Zeitpunkt des Verkaufs zu laufen beginnt.⁴⁸ Es wird jedoch nicht präzisiert, wel-

45 So auch ALTORFER, Die indirekte Teilliquidation gesetzlich geregelt, S. 106.

46 Bei zeitlich nahen Transaktionen der zukünftigen Vertragspartner vor der eigentlichen Transaktion ist somit unter dem steuerrechtlichen Missbrauchsvorbehalt grundsätzlich zu prüfen, ob die Willensbildung und somit der Kaufvertrag nicht bereits im Zeitpunkt der Darlehensgewährung vor dem Verkauf und somit vor dem eigentlichen, «offiziellen» Vertragsabschluss zustande kam.

47 VISCHER, Übergang von Nutzen und Gefahr beim Unternehmenskaufvertrag, Rz 23; vgl. auch TSCHÄNI, M & A-Transaktionen nach Schweizer Recht, S. 142 ff.

48 Die gesetzliche Anknüpfung des Beginns der Ausschüttungssperrfrist an den Verkaufszeitpunkt korrespondiert mit der Qualifikation von Art. 20a Abs. 1 lit. a DBG als Missbrauchs-

cher Zeitpunkt massgeblich zu sein hat, wenn Verpflichtungs- und Verfügungsgeschäft sowie Gefahrenübergang zeitlich auseinanderfallen. In Betracht kommen also entweder der Zeitpunkt des Vertragsabschlusses, jener der dinglichen Verfügung (etwa durch Aushändigung der erforderlichen Dokumente) oder jener des Übergangs von Nutzen und Gefahr (Übergang des wirtschaftlichen Eigentums).

5.2.2 Zeitpunkt des Verpflichtungsgeschäfts als Grundsatz

Das KS Indirekte Teilliquidation hält in Anlehnung an die bundesgerichtliche Rechtsprechung⁴⁹ ausdrücklich fest, dass die Ausschüttungssperrfrist von 5 Jahren, entsprechend dem im Einkommenssteuerrecht geltenden Grundsatz, wonach der Zufluss des Einkommens in der Regel mit dem Forderungserwerb erfolgt,⁵⁰ grundsätzlich mit dem Verpflichtungsgeschäft (dem signing des Kaufvertrages) beginnt, sofern die Erfüllung nicht von vornherein als unsicher betrachtet werden muss.⁵¹ In diesem Zeitpunkt erwirbt der Verkäufer die Forderung auf den Kaufpreis. Vom Zeitpunkt des Forderungserwerbes ist die Fälligkeit zu unterscheiden. Eine Forderung ist fällig, wenn der Gläubiger die geschuldete Leistung fordern kann und der Schuldner sie auf die entsprechende Aufforderung hin erfüllen muss.⁵² Die Fälligkeit des Rechtsanspruchs ist grundsätzlich nicht erforderlich.⁵³ Nicht massgebend ist demnach grundsätzlich der Eigentumserwerb.

5.2.3 Unsicherheit des Forderungserwerbs

Als Ausnahme vom Grundsatz der Massgeblichkeit des Zeitpunkts des Verpflichtungsgeschäftes hält das KS Indirekte Teilliquidation fest, dass, sofern die Erfüllung des Verpflichtungsgeschäfts als von vornherein unsicher betrachtet werden muss, auf den Eigentumserwerb (das closing) abzustellen ist.⁵⁴

Auch diesbezüglich scheint sich das KS Indirekte Teilliquidation an dem im Einkommenssteuerrecht vorherrschenden Zuflussprinzip⁵⁵ zu orientieren, wonach auf den Zeitpunkt der Erfüllung des Anspruches abzustellen ist, sofern die Erfüllung einer Forderung im Zeit-

punkt der Entstehung besonders unsicher ist.⁵⁶ Die Rechtsprechung stellt dabei hohe Anforderungen an die Unsicherheit der Erfüllung.⁵⁷

5.2.3.1 Aufschiebend und auflösend bedingte Rechtsgeschäfte

Folgt man der aus dem Einkommenssteuerrecht stammenden Ansicht, müssten alle aufschiebend bedingten Rechtsgeschäfte⁵⁸ als «besonders unsicher» betrachtet werden, weshalb eine Besteuerung erst bei Eintritt der Bedingung erfolgen soll.^{59, 60} Der Einkommenszufluss bei auflösend bedingten Rechtsgeschäften⁶¹ erfolgt dagegen grundsätzlich beim Erwerb.⁶² Mit Blick auf Rechtsgeschäfte anlässlich von Anteilsrechtsveräusserungen hätte dies zur Folge, dass wohl in der Mehrzahl der Fälle auf das Verfügungsgeschäft abzustellen wäre, da Suspensivbedingungen (conditions precedent), wie beispielsweise das Einholen eines verbindlichen Vorbescheides betreffend das Vorliegen einer indirekten Teilliquidation und insbesondere der die Besteuerung auslösenden Tatbestände («triggering cases») vor dem Verfügungsgeschäft, in die allermeisten Kaufverträge Eingang finden.

Nach KS Indirekte Teilliquidation hat die Erfüllung von vornherein unsicher zu sein.⁶³ Im Rahmen der Bestimmung des Fristenlaufs der Ausschüttungssperrfrist sind nach unserer Auffassung deshalb höhere Anforderungen an die Unsicherheit der Erfüllung zu stellen, als dies für die Bestimmung des Realisationszeitpunktes im Einkommenssteuerrecht zu gelten hat. Eine solche Auffassung rechtfertigt sich insbesondere, weil bei der Bestimmung des Realisationszeitpunktes die Besteuerung zugunsten des Steuerpflichtigen «bedingt aufgeschoben» wird, bis feststeht, dass der Steuerpflichtige effektiv einen steuerbaren Zufluss realisiert.⁶⁴

und somit Steuerumgehungsbestimmung. S. diesbezüglich hinten, Abschn. 9.

49 BGE 2P.323/2003, 7.5.2005 (StE 2005 A 24.21 Nr. 16).

50 BGer, 19.7.1993, ASA 64 (1995/96), S. 142 f. = StE 1995 72.13.22 Nr. 31.

51 KS Indirekte Teilliquidation Ziff. 4.4.

52 BGE 119 III 18.

53 Vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, § 50 StG ZH N 27 mwH.

54 KS Indirekte Teilliquidation Ziff. 4.4.

55 Vgl. diesbezüglich RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, § 50 StG ZH N 20.

56 BGer 2P.43/2000, 26.5.2000, StR 2000, S. 573; BGer, 17.3.2000, StE 2000 B 72.13.1 Nr. 2. Vgl. zudem LOCHER, Art. 16 DBG N 22 mwH.

57 RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, § 50 StG ZH N 20.

58 Art. 151 OR.

59 Bleibt bei aufschiebend bedingten Rechtsgeschäften der Erwerb von Einkommen bis zum Eintritt eines künftigen Ereignisses in der Schwebe, erfolgt der Zufluss steuerrechtlich in dem Zeitpunkt, in welchem der Schwebezustand wegfällt und feststeht, dass der Empfänger das fragliche Einkommen ohne weitere Gegenleistung behalten kann (StE 1988 B 21.2 Nr. 2).

60 RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, § 50 StG ZH N 26.

61 Art. 145 OR.

62 Ein Einkommenszufluss ist nur zu verneinen, wenn das auflösende Ereignis unmittelbar bevorsteht; vgl. dazu RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER § 50 StG ZH N 26.

63 KS Indirekte Teilliquidation Ziff. 4.4.

64 WEIDMANN, Realisation und Zurechnung des Einkommens, S. 99.

Die Erfüllung eines unter einer Suspensivbedingung abgeschlossenen Rechtsgeschäftes kann für die Beurteilung im Zusammenhang mit dem Beginn der Ausschüttungssperrfrist nicht als von vornherein unsicher gelten, äussern die Vertragsparteien durch den Vertragsabschluss doch offensichtlich ihre Bereitschaft, die entsprechende Bedingung zu erfüllen und somit das Rechtsgeschäft rechtskräftig werden zu lassen.⁶⁵

5.2.3.2 Rechtsbedingungen

Sofern jedoch Rechtsbedingungen (Voraussetzungen eines Rechtsgeschäftes, die direkt auf dem Gesetz beruhen und zu den Willensäusserungen der Parteien hinzutreten)⁶⁶ abgewartet werden müssen, kann die Erfüllung als von vornherein unsicher betrachtet werden, da der Eintritt der Rechtswirksamkeit des Rechtsgeschäftes von einem unabhängigen Dritten abhängt und sich somit ausserhalb des Einflussbereichs der Vertragsparteien befindet. Zu denken ist dabei etwa an Aktienkaufverträge, die der Bewilligung seitens der Wettbewerbskommission bedürfen.

6 Handelsrechtlich ausschüttungsfähige Reserven und nicht betriebsnotwendige Substanz

6.1 Handelsrechtlich ausschüttungsfähige Reserven

6.1.1 Obligationenrecht

Obligationenrechtlich können sämtliche Mittel bis auf das Aktienkapital und die gesetzlichen Reserven (20 % des Aktienkapitals bei Holdinggesellschaften, 50 % des Aktienkapitals bei den übrigen Gesellschaften) ausgeschüttet werden (Art. 671 Abs. 3 und 4 OR).⁶⁷

6.1.2 Bestimmung der handelsrechtlich ausschüttungsfähigen Reserven für Zwecke der indirekten Teilliquidation

Die maximale Bemessungsgrundlage für die Besteuerung aufgrund indirekter Teilliquidation bestimmt sich nach dem Bestand der handelsrechtlich ausschüttungsfähigen Reserven resp. der nicht betriebsnotwendigen Substanz, wobei der tiefere der beiden Werte massgebend ist.⁶⁸ Damit kann eine Besteuerung von vornherein

nicht greifen, wenn gemäss der letzten vor dem Verkaufszeitpunkt rechtsgültig von der Generalversammlung genehmigten, handelsrechtskonformen Jahresrechnung (Art. 698 Abs. 2 Ziff. 4 OR) keine handelsrechtlich ausschüttungsfähigen Reserven vorliegen. Daran ändern auch spätere Transaktionen – selbst wenn dadurch Mittel der Zielgesellschaft zwecks Refinanzierung an den Käufer ausgeschüttet werden – nichts.

Gemäss KS Indirekte Teilliquidation ist zur Bestimmung der handelsrechtlich ausschüttungsfähigen Reserven als Ausgangsgrösse auf das Eigenkapital der Zielgesellschaft gemäss der letzten vor dem Verkaufszeitpunkt liegenden handelsrechtskonformen und revidierten Jahresrechnung abzustellen.⁶⁹ Dies soll gemäss ESTV selbst dann gelten, wenn im Verkaufszeitpunkt noch keine von der Generalversammlung genehmigte Bilanz vorliegt, sofern davon ausgegangen werden kann, dass die Jahresrechnung von der Generalversammlung abgenommen werden wird.⁷⁰ Vom Eigenkapital sind sodann das Aktienkapital sowie die maximal möglichen gesetzlichen Reserven abzuziehen.⁷¹ Sämtliche übrigen Mittel unterliegen grundsätzlich dem Risiko der Besteuerung wegen indirekter Teilliquidation.

Zu beachten ist, dass aus den ab dem Verkaufsjahr erwirtschafteten ordentlichen Jahresgewinnen der Zielgesellschaft ausbezahlte Dividenden nicht unter die Regelung der indirekten Teilliquidation fallen.⁷² Dies ist die logische Folge davon, dass die Grundlage für die Anwendung von Art. 20a Abs. 1 lit. a DBG die letzte vor dem Verkaufszeitpunkt abgeschlossene, handelsrechtskonforme und revidierte Jahresrechnung der Zielgesellschaft bildet.⁷³

Eine Einschränkung hinsichtlich der Ausschüttungsfähigkeit des im Verkaufsjahr erwirtschafteten Gewinnes ergibt sich insofern, als dass Gewinne des Verkaufsjahres durch ab dem Verkaufszeitpunkt erlittene Verluste reduziert respektive eliminiert werden,⁷⁴ d. h., der Gewinn des Verkaufsjahres bleibt nicht als «historische» Grösse bestehen, die einem Freibetrag vergleichbar jederzeit ausgeschüttet werden kann.

65 Das Eintreten der Bedingung liegt insbesondere in der Verfügungsmacht der Vertragsparteien. Zur Rechtsbedingung s. Abschn. 5.2.3.2.

66 Rechtsbedingungen sind keine Bedingungen im technischen Sinne (EHRAT, vor OR 151 - 157 N 12).

67 Vgl. NEUHAUS/SCHÖNBÄCHLER, Art. 671 OR N 31 und N 38.

68 S. KS Indirekte Teilliquidation Ziff. 5.1.1.

69 S. KS Indirekte Teilliquidation Ziff. 4.6.2.

70 Telefonische Auskunft des zuständigen Vertreters der ESTV (Emanuel Lauber, 11.12.2007).

71 Die Wortwahl «maximal» im KS Indirekte Teilliquidation Ziff. 4.6.2 verwirrt; gemeint ist, dass 20 % (Holdinggesellschaften) resp. 50 % (übrige Gesellschaften) des Aktienkapitals abgezogen werden können, selbst wenn diese Quote gemäss der letzten von der Generalversammlung genehmigten, vor dem Verkaufszeitpunkt liegenden Bilanz noch nicht erreicht ist.

72 S. KS Indirekte Teilliquidation Ziff. 4.6.1.

73 S. KS Indirekte Teilliquidation Ziff. 4.6.1.

74 KS Indirekte Teilliquidation Ziff. 4.6.1.

Nach derzeitiger Konzeption des KS Indirekte Teilliquidations sowie des schweizerischen Steuerrechts im Generellen können Agiorückzahlungen⁷⁵ – nicht aber das Aktienkapital – ebenfalls unter die indirekte Teilliquidation fallen.⁷⁶ Sollte im Rahmen der Unternehmenssteuerreform II das Kapitaleinlageprinzip⁷⁷ Wirklichkeit werden, wäre das KS Indirekte Teilliquidation insofern anzupassen, als dass die Rückzahlung des Agios ebenfalls bedenkenlos möglich wäre. Denn in diesem Falle sind Agio und Aktienkapital gleich zu behandeln, nämlich als Einzahlung in die Gesellschaft aus bereits versteuerten Mitteln, die bei der Rückzahlung nicht der Besteuerung aufgrund indirekter Teilliquidation unterliegen.

6.2 Nicht betriebsnotwendige Substanz

6.2.1 Parlamentarische Beratung

Nur die Ausschüttung nicht betriebsnotwendiger Substanz kann ein verpöntes Verhalten darstellen. Was die Unternehmung zur Aufrechterhaltung ihres Betriebes benötigt, muss von vorneherein vom Anwendungsbereich der indirekten Teilliquidation ausgenommen bleiben.

«Selbst in der Kommission, als die Hearings kamen und sich die Professoren aus der Betriebswirtschaft zu äussern hatten, wie man nicht betriebsnotwendige Gewinne definiert (...), galt es erstaunlicherweise auch wieder, kontroverse Meinungen zu berücksichtigen. So war der ganze Prozess auch aus dieser Optik nicht so einfach.»⁷⁸ Diese Aussage von BR Merz verdeutlicht eindrücklich, dass die Frage der Nicht-Betriebsnotwendigkeit von Mitteln selbst unter Wissenschaftlern äusserst kontrovers diskutiert wird und nicht mit einer generell gültigen Aussage beantwortet werden kann. Fast entsteht der Eindruck, dass das Parlament im Rahmen der Beratungen von vorneherein vor dieser Problematik kapitulierte. Zwar finden sich in den Wortprotokollen zu den parlamentarischen Beratungen gewisse Äusserungen zur Bestimmung der Nicht-Betriebsnotwendigkeit; der Minderheitsantrag wollte die Bestimmung der nicht betriebsnotwendigen Mittel gesetzlich regeln⁷⁹, währenddem der

Mehrheitsantrag es «(...) der Praxis und insbesondere dem Bundesgericht (überlässt), festzulegen, was die nicht betriebsnotwendige Substanz überhaupt ist.»⁸⁰ Eine eingehende Diskussion der Problematik fehlt indes. Dem Mehrheitsantrag entsprechend findet sich im Wortlaut von Art. 20a Abs. 1 lit. a DBG keine Definition resp. Berechnungsregel der nicht betriebsnotwendigen Mittel.

Getreu der Auffassung des Mehrheitsantrages, wonach die Bestimmung der nicht betriebsnotwendigen Substanz der Praxis (und insbesondere dem Bundesgericht) überlassen werden soll, finden sich auch im KS Indirekte Teilliquidation einzig die Eckpunkte, im Rahmen derer sich die Definition der nicht betriebsnotwendigen Substanz zu bewegen hat. Vorgehensmässig ist zunächst zu bestimmen, ob überhaupt nicht betriebsnotwendige Substanz vorliegt; in einem zweiten Schritt hat dann allenfalls die Bewertung zu erfolgen.

6.2.2 Bestimmung der nicht betriebsnotwendigen Substanz

6.2.2.1 Massgebender Zeitpunkt/Beschaffung von Informationen

Zunächst stellt sich die Frage, welcher Zeitpunkt für die Bestimmung der Nicht-Betriebsnotwendigkeit von Gesellschaftsmitteln massgebend ist. Der Wortlaut des KS Indirekte Teilliquidation hält diesbezüglich fest, dass die Beurteilung der nicht betriebsnotwendigen Substanz per Stichtag des Beteiligungsverkaufes zu erfolgen hat.⁸¹ Hat die Zielgesellschaft im Zeitpunkt des Verkaufes somit keine nicht betriebsnotwendige Substanz, kann sich die Frage der indirekten Teilliquidation überhaupt nicht stellen. Findet während der Ausschüttungssperrfrist eine Ausschüttung statt, hat die Beurteilung zu erfolgen, ob die entsprechende Ausschüttung – retrospektiv auf den Zeitpunkt des Beteiligungsverkaufes bezogen – nicht betriebsnotwendige Mittel betrifft.

In der Praxis wird sich die Frage stellen, aufgrund welcher Informationen die Bestimmung der nicht betriebsnotwendigen Mittel erfolgen soll. So wird lange nicht bei allen Beteiligungsverkäufen eine eingehende financial due diligence-Prüfung durchgeführt, im Rahmen derer die finanzielle Situation der Zielgesellschaft zum Zeitpunkt des Beteiligungsverkaufes à fonds untersucht wird. Deshalb ist zur Bestimmung der nicht betriebsnotwen-

75 Zum Verbot der Einlagerückgewähr, welches nach einem Teil der Lehre auch das aus der Überpari-Emission stammende Agio umfassen soll, s. KURER, Art. 680 OR N 16 und 19.

76 Die heutige Praxis führt dazu, dass der Aktionär das von ihm eingebrachte Kapital beim Rückfluss (Substanz- oder Liquidationsdividende) wie einen ausgeschütteten Gewinn versteuern muss.

77 Das Kapitaleinlageprinzip sieht vor, dass sämtliches in die Gesellschaft eingebrachte Kapital beim Rückfluss nicht mehr der Besteuerung unterliegen soll.

78 Votum BR Hans-Rudolf Merz, AB S 2006 - 14.3.06 Nr. 05.058, S. 109.

79 AB S 2006 - 14.3.06 Nr. 05.058, S. 111. Der Minderheitsantrag basierte noch auf dem System der Ersatzdividende, wobei zur

Berechnung der Ersatzdividende die fixe Grösse von 25 % des Umsatzes der letzten 3 Geschäftsjahre als Liquiditätsreserve nicht besteuert worden wäre.

80 S. Votum Fritz Schiesser, AB S 2006 - 14.3.06 Nr. 05.058, S. 113.

81 KS Indirekte Teilliquidation Ziff. 4.6.3.

digen Mittel – sofern kein Zwischenabschluss vorliegt – auf die der Kaufpreisbestimmung zugrunde liegenden Dokumente abzustellen.

Weiter hat ein im Zusammenhang mit der indirekten Teilliquidation Steuerpflichtiger oft keinen Zugang mehr zu den zusammen mit der Zielgesellschaft verkauften Daten. Zudem kann eine schädliche Ausschüttung erst Jahre nach dem eigentlichen Verkauf erfolgen, was die Bestimmung der nicht betriebsnotwendigen Substanz im Zeitpunkt des Beteiligungsverkaufes erschwert. Schliesslich erfasst die nicht betriebsnotwendige Substanz auch allfällige Tochtergesellschaften der Zielgesellschaft.⁸² Deshalb ist ein Verkäufer gut beraten, wenn er die der Kaufpreisbestimmung zugrunde liegenden Daten (sofern nicht im Kaufvertrag enthalten) während der Ausschüttungssperrfrist aufbewahrt oder sich vertraglich Zugang zu diesen Informationen sichert.

6.2.2.2 Unveränderte Weiterführung der betrieblichen Tätigkeit

In sachlicher Hinsicht hat die Beurteilung der nicht betriebsnotwendigen Mittel aus der Optik der unveränderten Weiterführung der betrieblichen Tätigkeit durch den Verkäufer zu erfolgen;⁸³ dies ist die logische Folge davon, dass auf den Zeitpunkt des Beteiligungsverkaufes abzustellen ist und somit zukünftige Veränderungen der Betriebsführung durch den Käufer noch gar nicht absehbar sind. Des Weiteren folgt das KS Indirekte Teilliquidation damit den Grundsätzen des Obligationenrechts, dessen Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze ebenfalls auf der Prämisse der zeitlich unbegrenzten Unternehmensfortführung beruhen.⁸⁴

6.2.2.3 Einbezug mitverkaufter Tochtergesellschaften

Quantitativ erstreckt sich die nicht betriebsnotwendige Substanz zudem auch auf Gesellschaften, die iSv Art. 61 Abs. 3 DGB unter einheitlicher Leitung der Zielgesellschaft stehen.⁸⁵ Wird beispielsweise ein Konzern verkauft, können folglich die nicht betriebsnotwendigen Mittel der Tochtergesellschaften nicht an die Mutter- resp. Zielgesellschaft ausgeschüttet und von da an die Käufer weitergeleitet werden (selbst wenn die Zielgesellschaft im Zeitpunkt des Beteiligungsverkaufes über keine nicht betriebsnotwendigen Mittel verfügte). Der Einbezug der Tochtergesellschaften ist sachlich richtig, könnte doch ansonsten die indirekte Teilliquidation

dadurch ausgehebelt werden, dass nicht betriebsnotwendige Mittel in den Tochtergesellschaften gehortet werden. Hingegen ist diesbezüglich zu beachten, dass die Besteuerung erst dann greifen kann, wenn die nicht betriebsnotwendigen Mittel tatsächlich auch an die Käuferin ausgeschüttet werden (und nicht schon dann, wenn die nicht betriebsnotwendigen Mittel der Tochtergesellschaft an die Zielgesellschaft ausgeschüttet werden).

6.2.2.4 Bestimmung nach betriebswirtschaftlichen Kriterien

Qualitativ hat die Bestimmung der Nicht-Betriebsnotwendigkeit nach betriebswirtschaftlichen Kriterien zu erfolgen.⁸⁶ Nach unserer Auffassung (und entsprechend der Formulierung im KS-E Indirekte Teilliquidation,⁸⁷ die im KS Indirekte Teilliquidation nicht übernommen wurde) ist dabei die tatsächlich ausgeübte betriebliche Geschäftstätigkeit massgebend.⁸⁸ Dient ein Vermögenswert der tatsächlich vom Verkäufer ausgeübten betrieblichen Tätigkeit im Verkaufszeitpunkt, kann dessen (nachträgliche) Ausschüttung nicht zur Besteuerung aufgrund indirekter Teilliquidation führen. Nicht massgebend ist somit der statutarische Zweck, wenn in der Wirklichkeit ein vom statutarischen Zweck abweichendes Geschäft betrieben wird, das beispielsweise einen erheblich höheren Finanzbedarf aufweist, als dies der statutarische Zweck vermuten liesse.

6.2.3 Bewertung der nicht betriebsnotwendigen Substanz

Steht fest, dass ein Vermögenswert ein nicht betriebsnotwendiges Aktivum darstellt, muss in einem zweiten Schritt die Bewertung desselben vorgenommen werden. Die Bewertung ist grundsätzlich erst dann vorzunehmen, wenn innerhalb der Ausschüttungssperrfrist auch tatsächlich eine Ausschüttung stattfindet.⁸⁹ Die Bewertung der nicht betriebsnotwendigen Substanz (sowohl bei der Zielgesellschaft als auch bei den unter einheitlicher Leitung stehenden Gesellschaften) hat dabei nach «anerkannten Bewertungsgrundsätzen» zu erfolgen.⁹⁰

6.2.3.1 Verkehrswert einzelner Vermögenswerte

Der Verkehrswert eines einzelnen nicht betriebsnotwendigen Vermögenswertes kann entweder genau (z. B. Aktien, Obligationen, flüssige Mittel etc.) oder mit Hilfe

82 KS Indirekte Teilliquidation Ziff. 4.6.3.

83 KS Indirekte Teilliquidation Ziff. 4.6.1.

84 S. Grundsätze der Abschlussprüfung, Nr. 13 – Fortführung der Unternehmenstätigkeit (Going Concern) Ziff. 1.2.

85 KS Indirekte Teilliquidation Ziff. 4.6.3.

86 KS Indirekte Teilliquidation Ziff. 4.6.3.

87 KS-E Indirekte Teilliquidation Ziff. 4.6.3.

88 So war es im KS-E Indirekte Teilliquidation Ziff. 4.6.3 noch ausdrücklich festgehalten worden.

89 KS Indirekte Teilliquidation Ziff. 4.6.4.

90 KS Indirekte Teilliquidation Ziff. 4.6.4.

von Vergleichen und Erfahrungswerten (z. B. Liegenschaften) relativ einfach ermittelt werden; solche Verkehrswertberechnungen sind auch aus anderen Bereichen des Steuerrechts bekannt.⁹¹ Von diesem Wert sind die Steuern auf den stillen Reserven abzuziehen,⁹² wobei die Steuerbelastung der Gesellschaft massgebend ist. Weiter sind die zuordenbaren Passiven abzuziehen.⁹³ Diese Zuordnung kann entweder direkt geschehen (z. B. Hypothek); es muss unseres Erachtens aber auch möglich sein, die Zuordnung indirekt vorzunehmen. Dies könnte beispielsweise dadurch geschehen, dass bei zur Finanzierung von Anlagegütern aufgenommenen Darlehen derjenige Teil des Darlehens abgezogen werden kann, der dem Wertverhältnis der ausgeschütteten Substanz zu den übrigen mit dem Darlehen finanzierten Aktiven entspricht.

6.2.3.2 Liquiditätsreserve

Schwieriger ist die Frage zu beantworten, wie gross der Umfang der betriebsnotwendigen Mittel ist, die eine Unternehmung zur Aufrechterhaltung ihres Betriebes tatsächlich braucht (um daraus mittels Umkehrschlusses zu bestimmen, welche Mittel nicht betriebsnotwendig sind). In der Praxis wird dabei hauptsächlich auf 2 Messgrössen abgestellt: Einerseits werden die betrieblichen Kosten analysiert und der sich daraus ergebende Mittelbedarf bestimmt. Andererseits wird anhand von Kennzahlen und Erfahrungswerten⁹⁴ der Mittelbedarf in Relation zum Umsatz bestimmt.

Der Bundesrat sah in seiner Botschaft vor, dass grundsätzlich 10 % des durchschnittlichen Betriebsaufwandes der letzten 3 Jahre als betriebsnotwendige Liquiditätsreserve zu gelten haben.⁹⁵ Demgegenüber befand der parlamentarische Minderheitenantrag eine Liquiditätsreserve von 25 % des durchschnittlichen Betriebsaufwandes der letzten 3 Jahre als angemessen.⁹⁶ Obwohl beide Vorschläge auf dem damals diskutierten Prinzip der Ersatzdividende beruhen, machen sie doch deutlich, dass die Meinungen betreffend die Höhe der nicht betriebsnotwendigen Mittel erheblich auseinanderklaffen.

Unbestritten dürfte wohl sein, dass es einem Praxisbedürfnis entspricht – und zwar seitens der Privatwirtschaft

wie auch der Steuerbehörde –, dass die Bestimmung der von einem Unternehmen betrieblich benötigten Mittel anhand einer einfachen und verlässlichen Methode erfolgen muss, um damit auch dem Gebot der Rechtssicherheit nachzukommen.

Zu diesem Zwecke könnte auf die von der ESTV angewandte Praxis zur Altreservenproblematik zurückgegriffen werden.⁹⁷ Gemäss dieser Praxis kann im Zusammenhang mit einer Umstrukturierung, welche zu einer Reduktion der residualen Verrechnungssteuer führt und nicht durch ausreichende wirtschaftliche Motive begründet ist, in dem Umfang auf Altreserven gegriffen werden, in welchem nicht betriebsnotwendige (und ausschüttbare) Reserven vorhanden sind.⁹⁸ Die ESTV anerkennt dabei in der Praxis 25 % des durchschnittlichen Jahresumsatzes als betriebsnotwendige Liquiditätsreserve.⁹⁹ Zudem können bei der Anwendung der Altreservenpraxis gemäss Praxis der ESTV zeitnahe zukünftige Investitionen bei der Berechnung allfälliger Altreserven berücksichtigt werden.

Im Sinne der Rechtssicherheit treten wir dafür ein, dass die Bestimmung der nicht betriebsnotwendigen Mittel anhand der bestehenden Praxis zur Altreservenproblematik analog angewandt wird. Die Frage nach der Liquiditätsreserve ist eine wirtschaftliche und keine steuerrechtliche, und es ist nicht ersichtlich, weshalb für Zwecke der Verrechnungssteuer andere Massstäbe gelten sollen als für Zwecke der Einkommenssteuern. Dementsprechend haben 25 % des durchschnittlichen Jahresumsatzes als angemessene Liquiditätsreserve zu gelten. Zudem sind zeitnahe und geplante Investitionen zu berücksichtigen. Um dabei nicht Tür und Tor für vage Behauptungen zu öffnen, ist diesbezüglich zu fordern, dass eine Investition plausibel sein muss und bis zu einem gewissen Masse konkretisiert werden kann, z. B. durch Vorlage von Business-Plänen und Machbarkeitsstudien.

7 Ausgewählte Aspekte der Ausschüttung

7.1 Darlehensgewährung

Gemäss KS Indirekte Teilliquidation sind Darlehensgewährungen der Zielgesellschaft (oder unter deren einheitlicher Leitung stehender Gesellschaften) an die Käu-

91 So kann beispielsweise im Rahmen von Grundstücksverkäufen zur Bestimmung der Anlagekosten (wahlweise) auf den Verkehrswert vor z. B. 20 Jahren abgestellt werden. Dieser Verkehrswert wird anhand von vergleichbaren Liegenschaften (Grösse, Lage, Bebaubarkeit etc.) bestimmt.

92 KS Indirekte Teilliquidation Ziff. 4.6.4.

93 KS Indirekte Teilliquidation Ziff. 4.6.4.

94 S. dazu beispielsweise jene in Damodaran Online, welche in der Praxis zur Plausibilisierung beigezogen werden.

95 S. Botschaft Unternehmenssteuerreform II, S. 4805.

96 S. Antrag der Minderheit, AB S 2006 - 14.3.06 Nr. 05.058, S. 111.

97 Vgl. dazu BURRI, Rückerstattung der Verrechnungssteuer bei internationalen Umstrukturierungen, S. 204 ff., und BAUER-BALMELLI, Altreservenpraxis – Ein rechtliches Argumentarium, S. 201 ff.

98 Vgl. LOCHER/MEIER/VON SIEBENTHAL/KOLB, B 10.2 Nr. 36.

99 Vgl. WALDBURGER/KOLB, Modifikation der «Alt-Reservenpraxis».

ferin nur dann schädlich, wenn die Darlehen dem Drittvergleich nicht standhalten und deren Rückzahlung gefährdet erscheint und zusätzlich¹⁰⁰ bei der darlehensgebenden Gesellschaft eine Vermögenseinbusse bewirken.¹⁰¹

Durch die Formulierung im KS Indirekte Teilliquidation kommt klar zum Ausdruck, dass nicht schon die Tatsache einer nicht dem Drittvergleich standhaltenden Darlehensgewährung alleine die Besteuerung aufgrund indirekter Teilliquidation auszulösen vermag. Vielmehr muss tatsächlich eine Vermögenseinbusse erfolgen, d. h., das Darlehen muss zulasten der Erfolgsrechnung abgeschrieben werden. Beim Darlehen muss es sich somit um einen Nonvaleur handeln, sei es, dass die Darlehensgewährung fiktiv (simuliert) ist oder dass mit der Uneinbringlichkeit des Darlehens von Anfang an gerechnet werden musste.¹⁰²

Erst durch die Abschreibung tritt die Ausschüttung im Sinne einer Substanzentnahme¹⁰³ bei der Zielgesellschaft zu Tage; erfolgt eine solche Abschreibung (zurecht) erst nach Ablauf der Ausschüttungssperrfrist, kann die Darlehensgewährung mithin nicht schädlich sein. Demgegenüber haben Abschreibungen definitiven Charakter und können nicht nachträglich rückgängig gemacht werden.¹⁰⁴

Insbesondere sollte, unter Berücksichtigung der Nichtgefährdung der Rückführung, eine Darlehensgewährung im Umfang der handelsrechtlich ausschüttbaren Reserven (der erworbenen konsolidierten Gruppe) zu Verkehrswerten möglich sein. Sofern die Revisionsstelle einer höheren Summe zustimmt (Prüfung der Jahresrechnung ohne entsprechenden ausdrücklichen Vorbehalt betreffend Werthaltigkeit), sollte in diesem Umfang grundsätzlich die Vermutung der Nichtgefährdung der Rückführung gelten.

Schliesslich kann aufgrund der Formulierung des KS Indirekte Teilliquidations eine Besteuerung aufgrund indirekter Teilliquidation dann nicht greifen, wenn zwar während der Ausschüttungssperrfrist eine Darlehensabschreibung vorgenommen wird, die Darlehensgewährung als solche aber dem Drittvergleich standhält und das Darlehen somit im Zeitpunkt der Gewährung keinen Nonvaleur darstellt. Dabei sind sämtliche Umstände

des Einzelfalles zu berücksichtigen, ausgehend vom Vertrag zwischen den Parteien.¹⁰⁵ Massgebend sind dabei die Umstände im Zeitpunkt der Darlehensgewährung, sofern spätere, negative Entwicklungen nicht bereits in diesem Zeitpunkt bekannt oder absehbar waren.¹⁰⁶

7.2 Sicherheitsleistungen

7.2.1 Regelung im Kreisschreiben und grundsätzliche steuerrechtliche Fragestellung

Analog zu den Darlehensgewährungen bestimmt das KS Indirekte Teilliquidation, dass Sicherheitsleistungen der Zielgesellschaft (oder unter deren einheitlicher Leitung stehender Gesellschaften) für Darlehen Dritter an die Käuferin schädlich seien, wenn die Beanspruchung der Sicherheitsleistung wahrscheinlich erscheint und bei der sicherheitstellenden Gesellschaft eine Vermögenseinbusse bewirkt.¹⁰⁷ Nachfolgend ist zu untersuchen, wann bei Sicherheitsbestellungen schädliche Ausschüttungen im Sinne der indirekten Teilliquidation vorliegen können und insbesondere in welchem Umfang diese Ausschüttungen zu erfassen sind.

Steuerrechtlich sind Leistungsbeziehungen zwischen verbundenen Unternehmen grundsätzlich unbedenklich, vorausgesetzt, sie sind geschäftsmässig begründet. Geschäftsmässige Begründetheit liegt vor, wenn ein Rechtsgeschäft dem Drittvergleich standhält, also zu Konditionen abgeschlossen wird, wie sie auch mit unabhängigen Dritten zur Anwendung kämen; dies gilt auch bei der Gewährung von Garantien zugunsten von Konzerngesellschaften.¹⁰⁸ Fehlt es bei einem Rechtsgeschäft zwischen verbundenen Unternehmen an der adäquaten Gegenleistung, ist aus Sicht des Drittvergleiches vorfrageweise zu prüfen, ob ein Dritter das Geschäft überhaupt eingegangen wäre und wenn ja, zu welchen Konditionen.

7.2.2 Effektive Verwertung der Sicherheitsleistung

Kommt es zur Verwertung der Sicherheit, besteht grundsätzlich ein Anspruch auf Rückforderung¹⁰⁹, den der Ga-

100 Das zweite Tatbestandsmerkmal schädlicher Darlehensgewährungen – die Vermögenseinbusse – war im Entwurf demgegenüber noch nicht vorgesehen (KS-E Indirekte Teilliquidation Ziff. 4.5).

101 KS Indirekte Teilliquidation Ziff. 4.5.

102 HEUBERGER, Die verdeckte Gewinnausschüttung aus Sicht des Aktienrechts und des Gewinnsteuerrechts, S. 284.

103 KS Indirekte Teilliquidation Ziff. 3.5.

104 LOCHER, Art. 28 DBG N 2 und dortige Verweise.

105 S. ASA 66 (1997/98), S. 554 ff. E 3c.

106 S. ASA 64 (1995/96), S. 641 ff. E 5.

107 KS Indirekte Teilliquidation Ziff. 4.5.

108 S. zu den steuerrechtlichen Problemen im Zusammenhang mit Garantien insbesondere NEUHAUS/WATTER, Handels- und steuerrechtliche Aspekte von Up-, Down- und Sidestream-Garantien zugunsten von Konzerngesellschaften, S. 137 ff.

109 Der Ersatzanspruch kann sich einerseits aus Subrogation (Art. 110 OR), vereinbarter Zession oder, insbesondere im Konzernverhältnis bei Upstream-Garantien, aus Auftrag (Art. 402 Abs. 1 OR) ergeben. S. dazu NEUHAUS/WATTER, Handels- und steuerrechtliche Aspekte von Up-, Down- und Sidestream-Garantien zugunsten von Konzerngesellschaften, S. 180.

rant durchzusetzen versuchen wird. Gelingt ihm das nicht, tritt bei ihm ein Verlust ein.¹¹⁰

Im Verhältnis zwischen Nahestehenden ist dieser Verlust somit im Falle der Verwertung der Sicherheit und dem Eintritt eines Verlustes beim Garanten steuerlich zu akzeptieren^{111, 112}, sofern auch ein Dritter die Garantie gewährt hätte und für die gewährte Garantie eine adäquate Gegenleistung entrichtet wurde. Dies setzt zwingend voraus, dass der Garant alles Mögliche unternommen hat, um seinen Rückforderungsanspruch durchzusetzen.¹¹³ Ein freiwilliger Verzicht auf den Rückforderungsanspruch stellt zwar grundsätzlich eine geldwerte Leistung dar¹¹⁴ und ist insbesondere auf Gesellschaftsebene entsprechend steuerlich zu würdigen. Für Zwecke der Besteuerung aufgrund indirekter Teilliquidation stellt der Verzicht des Rückforderungsanspruches jedoch dann keine schädliche Ausschüttung dar, wenn im Zeitpunkt der Gewährung der Sicherheit ein Dritter die Sicherheit ebenfalls stellen würde und der Rückforderungsanspruch erst nach dem Verkauf entsteht. Der Verzicht auf Rückforderung erfolgt dann klarerweise zu Lasten des laufenden, ab Erwerbszeitpunkt erwirtschafteten Gewinnes der erworbenen Gesellschaft, weshalb keine schädliche Ausschüttung im Sinne der indirekten Teilliquidation vorliegt.¹¹⁵

Sofern ein Dritter aufgrund des Risikos das Garantiegeschäft gar nicht abgeschlossen hätte, ist die steuerrechtlich relevante Frage beim Eintritt des Garantiefalles absoluter. In Anlehnung an die Praxis zu Darlehensgewährungen an den Aktionär,¹¹⁶ welche einem Drittvergleich per se (d. h. nicht bloss in Bezug auf den Zinssatz) nicht

standhalten, gilt die gesamte Leistung des Garanten an den Begünstigten steuerlich als nicht geschäftsmässig begründet und muss deshalb als geldwerte Leistung behandelt werden.¹¹⁷ In diesem Sinne ist nach unserer Auffassung die im KS Indirekte Teilliquidation¹¹⁸ gewählte Formulierung «Sicherheiten (...), deren Beanspruchung wahrscheinlich erscheint» zu verstehen. Eine schädliche Ausschüttung im Sinne der indirekten Teilliquidation kann somit im Umfang der zu leistenden Sicherheit nur dann vorliegen, wenn ein Dritter aufgrund des Risikos das Garantiegeschäft gar nicht abgeschlossen hätte.

Hält die Gewährung der Sicherheit als solche zwar dem Drittvergleich stand, die dafür zu entrichtende Entschädigungszahlung aber nicht, und wird die Sicherheit tatsächlich verwertet und tritt beim Garanten mangels Rückforderungsmöglichkeit zudem eine Vermögensminderung ein, so erfolgt die Verwertung der Sicherheit in Erfüllung des dem Drittvergleich entsprechenden Garantievertrages und stellt deshalb keine schädliche Ausschüttung dar. «Diese Leistung hält per se dem Drittvergleich stand, ist als geschäftsmässig begründet gewinnsteuerrechtlich abzugsfähig und stellt verrechnungssteuerlich keine geldwerte Leistung dar.»^{119, 120} Mangelhaft ist einzig die fehlende oder ungenügende Entschädigung für die Gewährung der Garantie, weshalb die steuerliche Korrektur ausschliesslich im Ausmass dieser mangelhaften Entschädigung für die Einräumung der Garantie zu erfolgen hat.¹²¹

7.2.3 Mangelhafte Entschädigung für die Gewährung der Sicherheit

Sofern ein Dritter das Garantiegeschäft bei entsprechender Entschädigung grundsätzlich abschliessen wür-

110 NEUHAUS/WATTER, Handels- und steuerrechtliche Aspekte von Up-, Down- und Sidestream-Garantien zugunsten von Konzerngesellschaften, S. 200.

111 So auch DUSS/VON AH, VStG 4 N 162 (betreffend Leistungen eines Dividendengaranten) und N 88 f. (betreffend Zinsgaranten), da «die Verhältnisse (...) nicht anders (sind), als wenn der Gläubiger seine Risiken durch eine Versicherung abgedeckt hätte: Der Ersatzpflichtige wird nicht zum Schuldner einer steuerbaren Leistung und der (steuerpflichtige) Zinsschuldner erbringt keine Leistung».

112 Aus dieser Sicht ist der Entscheid des Bundesgerichts vom 22.10.2001 (Sachverhalt s. StE 2002, B 24.4 Nr. 62/63) zur indirekten Teilliquidation falsch. Die Pfandbestellung, vergleichbar mit der Gewährung einer Garantie, stellt keine geldwerte Leistung dar, soweit im Zeitpunkt der Pfandbestellung nicht bereits klar ist, dass es zur Pfandverwertung kommen wird; so auch NEUHAUS/WATTER, Handels- und steuerrechtliche Aspekte von Up-, Down- und Sidestream-Garantien zugunsten von Konzerngesellschaften, S. 200.

113 NEUHAUS/WATTER, Handels- und steuerrechtliche Aspekte von Up-, Down- und Sidestream-Garantien zugunsten von Konzerngesellschaften, S. 201.

114 Art. 58 Abs. 1 lit. b Lemma 5 DBG.

115 KS Indirekte Teilliquidation Ziff. 4.6.1.

116 S. diesbezüglich NEUHAUS, Die Besteuerung des Aktienertrags, S. 194 ff.; RICHNER/FREI/KAUFMANN, Art. 58 DBG N 104; BRÜLISAUER/KUHN, Art. 58 DBG N 210.

117 NEUHAUS/WATTER, Handels- und steuerrechtliche Aspekte von Up-, Down- und Sidestream-Garantien zugunsten von Konzerngesellschaften, S. 201 f., die anführen, dass diese Auffassung von der ESTV (allerdings in einer wesentlich weiter gehenden Form) vertreten wird. S. diesbezüglich STOCKAR/HOCHREUTENER, Art. 5 Abs. 2 lit. a StG N 15, wonach in der Gewährung einer Garantie- oder Bürgschaftserklärung des Aktionärs zugunsten seiner inländischen Gesellschaft noch kein steuerbarer Kapitalzuschuss liegt: «Ein (steuerbarer) Zuschuss ist erst dann gegeben, wenn der Aktionär sein Garantieverprechen einlöst.» Entgegen der hier vertretenen Auffassung nimmt die ESTV jedoch keine Differenzierung vor und unterstellt jegliche Garantieleistungen (unabhängig davon, ob das zugrunde liegende Rechtsgeschäft geschäftsmässig begründet ist) der Emissionsabgabe.

118 KS Indirekte Teilliquidation Ziff. 4.5.

119 NEUHAUS/WATTER, Handels- und steuerrechtliche Aspekte von Up-, Down- und Sidestream-Garantien zugunsten von Konzerngesellschaften, S. 201.

120 So auch DUSS/VON AH, Art. 4 VStG N 89, betreffend Zinsgaranten.

121 NEUHAUS/WATTER, Handels- und steuerrechtliche Aspekte von Up-, Down- und Sidestream-Garantien zugunsten von Konzerngesellschaften, S. 201.

de, entspricht letztere selbst möglicherweise trotzdem nicht dem Drittvergleich. Denkbar (aber wohl eher unwahrscheinlich) ist einerseits eine zu hohe Entschädigung für das Gewähren einer Sicherheit. Mit Bezug auf eine Ausschüttung im Sinne der indirekten Teilliquidation gilt eine nicht marktkonforme, zu hohe Entschädigung als Kapitaleinlage (sei es direkt oder über die Muttergesellschaft) und stellt deshalb nie eine schädliche Ausschüttung dar. Sofern der sicherheitsstellenden Gesellschaft eine zu tiefe Entschädigung für die Gewährung der Sicherheit vergütet wird, liegt steuerrechtlich eine Gewinnvorwegnahme und somit eine verdeckte Gewinnausschüttung vor.¹²² Mit Blick auf die Ausschüttungssperfrist ist im Zusammenhang mit der indirekten Teilliquidation die Frage des Zeitpunkts der Gewährung der Sicherheit von zentraler Bedeutung für die Bestimmung der schädlichen Ausschüttung infolge verdeckter Gewinnausschüttungen.

Werden Sicherheiten nach dem Verkauf gewährt und liegt eine mangelhafte, da zu tiefe, Entschädigung vor, erfolgt im Ausmass dieser mangelhaften Entschädigung für die Einräumung der Garantie (Differenz zwischen Drittentschädigung und effektiv ausgerichteter Entschädigung) eine verdeckte Gewinnausschüttung der sicherheitsstellenden Gesellschaft an diejenige Gesellschaft, für die die Sicherheit bestellt wird. Dieser Gewinnverzicht der sicherheitsstellenden Gesellschaft geht jedoch klarerweise zu Lasten des laufenden, ab Erwerbszeitpunkt erwirtschafteten Gewinnes der erworbenen Gesellschaft, weshalb keine schädliche Ausschüttung im Sinne der indirekten Teilliquidation vorliegt.¹²³

Mit Blick auf die Regelung in Art. 20a Abs. 1 lit. a DBG ist im Weiteren zu beachten, dass einzig nicht betriebsnotwendige Vermögenswerte schädliche Ausschüttungen darstellen; wird an einem betriebsnotwendigen Vermögen der Zielgesellschaft eine Sicherheit für ein Darlehen eines Dritten an die Käufergesellschaft bestellt, kann die Besteuerung nicht greifen, selbst wenn damit der Kauf der Zielgesellschaft finanziert wird.

7.3 Hinweis zur Fusion der Zielgesellschaft mit der Käufergesellschaft

Wird die Zielgesellschaft nach dem Verkauf mit der Käuferin fusioniert, führt dies zum Untergang der Zielgesellschaft. Dieser Tatbestand wird gemäss konstanter bundesgerichtlicher Rechtsprechung unter dem Titel der indirekten Total- resp. Teilliquidation behandelt.¹²⁴ Zu beachten ist in diesem Zusammenhang jedoch, das nach

neuer Konzeption der indirekten Teilliquidation die Bemessungsgrundlage nicht mehr auf der Annahme einer (steuerlichen) Totalliquidation beruht, sondern sich anhand der im KS Indirekte Teilliquidation festgelegten Kaskade bestimmt.¹²⁵

Literatur

- ALTORFER JÜRIG, Die indirekte Teilliquidation gesetzlich geregelt, ST 2007, S. 99 ff.
- ARNOLD RETO, Gesetzliche Regelung der indirekten Teilliquidation – Ende gut, alles gut?, StR 2007, S. 78 ff.
- BAUER-BALMELLI MAJA, Altreservenpraxis – Ein rechtliches Argumentarium, FStR 2004, S. 201 ff.
- BÖCKLI PETER, Kritik der «indirekten Teilliquidation»: Von der Zerlegungsmethode zur Mittelherkunftsmethode, in: Markus Reich/Martin Zweifel (Hrsg.), Das schweizerische Steuerrecht, FS zum 70. Geburtstag von Ferdinand Zuppinger, Bern 1989
- Schweizer Aktienrecht, 3. A., Zürich 2004, Nachdruck 2005
- BRÜLISAUER PETER/KUHN STEPHAN, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Art. 1 - 82, Basel 2000
- BURRI ANITA, Rückerstattung der Verrechnungssteuer bei internationalen Umstrukturierungen, FStR 2001, S. 204 ff.
- DISLER JAKOB/WYSSEN HUGO, Steuerumgehung bei natürlichen Personen und bei Selbständigerwerbenden, Zuger Steuer Praxis 2002/20, S. 7 ff.
- DUSS MARCO, Spekulationen zu und mit dem Entscheid des Zürcher Verwaltungsgerichts vom 27. Oktober 1987, StR 1988, S. 143
- DUSS MARCO/VON AH JULIA, in: Martin Zweifel/Peter Athanas/Maja Bauer-Balmelli (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bd. II/2, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (VStG), Basel 2005
- EHRAT FELIX R., in: Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Wolfgang Wiegand (Hrsg.), Basler Kommentar zum Obligationenrecht I, Art. 1 - 529 OR, 4. A., Basel 2007

122 Art. 58 Abs. 1 lit. b Lemma 5 DBG.

123 KS Indirekte Teilliquidation Ziff. 4.6.1.

124 S. statt vieler StE 1997 B 24.4 Nr. 46.

125 KS Indirekte Teilliquidation Ziff. 5.1.1.

- GAUCH PETER/SCHLUEP WALTER R./SCHMID JÖRG, Schweizerisches Obligationenrecht, Allgemeiner Teil, 8. A., Zürich/Basel/Genf 2003
- GIGER HANS, Berner Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, Bd. VI/2, Bern 1997
- GUHL THEO/KOLLER ALFRED/SCHNYDER ANTON K./DRUEY JEAN NICOLAS, Das Schweizerische Obligationenrecht, 9. A., Zürich 2000
- HÄFELIN ULRICH/MÜLLER GEORG/UHLMANN FELIX, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. A., Zürich 2006
- HEUBERGER RETO, Die verdeckte Gewinnausschüttung aus Sicht des Aktienrechts und des Gewinnsteuerrechts, Bern 2001
- HEUSCHER DIETER, in: Marianne Klöti-Weber/Dave Sigrüst/Dieter Weber (Hrsg.), Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Bd. 1, Muri-Bern 2004
- HÖHN ERNST, Die sog. indirekte Teilliquidation als Testfall der Auslegungsmethoden im Steuerrecht, in: Ernst Höhn/Klaus A. Vallender (Hrsg.), Steuerrecht im Rechtsstaat, FS für Francis Cagianut, Bern/Stuttgart 1990
- HONSELL HEINRICH, in: Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Thomas Geiser (Hrsg.), Basler Kommentar zum Zivilgesetzbuch, Bd. I, Art. 1 - 456 ZGB, 3. A., Basel 2006
- KÖLZ ALFRED, Intertemporales Verwaltungsrecht, ZSR NF 102/II (1983), S. 101 ff.
- KRAMER ERNST/SCHMIDLIN BRUNO, Berner Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, Bd. VI/1/1, Bern 1986
- KURER PETER, in: Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Rolf Watter (Hrsg.), Basler Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, Obligationenrecht, Bd. II, Art. 530 - 1186 OR, 2. A., Basel 2002
- LARENZ KARL, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 6. A., Berlin 1991
- LEUCH CHRISTOPH/KÄSTLI PETER, Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Artikel 1 bis 125, Bern 2006
- LOCHER KURT/MEIER WALTER/VON SIEBENTHAL RUDOLF/KOLB ANDREAS, Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Deutschland 1971 und 1978, Basel (Loseblatt)
- LOCHER PETER, Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, II. Teil, Art. 49 - 101 DBG, Therwil/Basel 2004
- NEUHAUS MARKUS R., Die Besteuerung des Aktienertrages, Diss. Universität Zürich, Zürich 1988
- NEUHAUS MARKUS R./SCHÖNBÄCHLER BRUNO, in: Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Rolf Watter (Hrsg.), Basler Kommentar zum Obligationenrecht, Bd. II, Art. 530 - 1186 OR, 2. A., Basel 2002
- NEUHAUS MARKUS R./WATTER ROLF, Handels- und steuerrechtliche Aspekte von Up-, Down- und Siderstream-Garantien zugunsten von Konzerngesellschaften, in: Ernst A. Kramer/Peter Nobel/Robert Waldburger (Hrsg.), FS für Peter Bockli zum 70. Geburtstag, Zürich/Basel/Genf 2006, S. 173 ff.
- REICH MARKUS, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Direkte Bundessteuer (DBG), Bd. I/2a, 1. A., Basel/Genf/München 2000 – in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Direkte Bundessteuer (DBG), Bd. I/2a, 2. A., Basel/Genf/München, voraussichtlich 2008; zitiert bei: Altorfer, Die indirekte Teilliquidation gesetzlich geregelt
- REICH MARKUS/DUSS MARCO, Unternehmensumstrukturierungen im Steuerrecht, Basel/Frankfurt am Main 1996
- RICHNER FELIX, Verständigungen im Steuerverfahren, ZStP 2007, S. 87 ff.
- RICHNER FELIX/FREI WALTER/KAUFMANN STEFAN, Handkommentar zum DBG, Zürich 2003
- RICHNER FELIX/FREI WALTER/KAUFMANN STEFAN/MEUTER HANS ULRICH, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., Zürich 2006
- SCHÄR DANIEL, Grundsätze der Beweislastverteilung im Steuerrecht, Bern/Stuttgart/Wien 1998
- SCHÖNENBERGER WILHELM/JÄGGI PETER, Zürcher Kommentar zum Schweizerischen Zivilgesetzbuch, Bd. V.1a, Zürich 1973
- SIMONEK MADELEINE, Unternehmenssteuerrecht. Entwicklungen 2006, Bern 2007
- SPORI PETER/GERBER RETO, Fusionen und Quasifusionen im Recht der direkten Steuern, ASA 71 (2002/2003), S. 703 ff.
- STEINER MARTIN, Die neuere Praxis zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise im zürcherischen Grundsteuerrecht, ASA 52 (1983/1984), S. 305 ff.
- STOCKAR CONRAD/HOCHREUTENER HANS PETER, Die Praxis der Bundessteuern, II. Teil: Stempelabgaben

und Verrechnungssteuer, Geltendes Recht, Bd. 2, Loseblattwerk, Therwil/Basel

TSCHÄNI RUDOLF, M & A-Transaktionen nach Schweizer Recht, Zürich 2003

VALLENDER KLAUS A., Die Auslegung des Steuerrechts, Bern 1988

VALLENDER KLAUS A./WIEDERKEHR RENÉ, in: Bernhard Ehrenzeller/Philippe Mastronardi/Rainer J. Schweizer/Klaus A. Vallender (Hrsg.), Die schweizerische Bundesverfassung, Kommentar, Zürich/Basel/Genf/Lachen 2002

VISCHER MARKUS, Übergang von Nutzen und Gefahr beim Unternehmenskaufvertrag, Jusletter 26.7.2004

WALDBURGER ROBERT/KOLB ANDREAS, Modifikation der «Alt-Reservenpraxis» durch die Eidg. Steuerverwaltung und der DBA-Berechtigung von ausländischen Personengesellschaften mit ausländischen Kapitalgesellschaften als Beteiligte, St.Galler Seminar zur Unternehmensbesteuerung 2005, Sem. 8

WEBER-DÜRLER BEATRICE, Vertrauensschutz im öffentlichen Recht, Basel 1983

WEIDMANN MARKUS, Realisation und Zurechnung des Einkommens, FStR 2003, S. 83 ff.

Berichte, Datenbanken

Damodaran Online, http://pages.stern.nyu.edu/~adamodar/New_Home_Page/datafile/wcdata.html (letztmals besucht am 11.12.2007)

Die Unternehmenssteuerreform II begünstigt den Wirtschaftsstandort Schweiz, EFD-Rohstoff vom 23.6.2005, www.news-service.admin.ch/NSBSubscriber/message/attachments/6.pdf (besucht am 24.8.2007)

fusg.ch.fusionsgesetz, von der Crone Rechtsanwälte (Hrsg.), fusg.ch.fusionsgesetz, www.fusg.ch – Fusion – Rechtliches – Abgrenzungen (letztmals besucht am 11.12.2007)

Grundsätze zur Abschlussprüfung, Treuhand-Kammer (Hrsg.), Zürich 2001

Stuertagung 2007, Treuhand-Kammer (Hrsg.), Kammer-Seminar Nr. 1149 (vom 14./15.11.2007)

Rechtsquellen

BG über dringende Anpassungen bei der Unternehmensbesteuerung (vom 23.6.2006, in Kraft seit 1.1.2007), AS 2006, S. 4883

BV, Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (vom 18.4.1999), SR 101

DBG, BG über die direkte Bundessteuer (vom 14.12.1990), SR 642.11

FusG, BG über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung (Fusionsgesetz) (vom 3.10.2003), SR 221.301

OR, BG betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) (vom 30.3.1911), SR 220

ZGB, Schweizerisches Zivilgesetzbuch (vom 10.12.1907), SR 210

Materialien

Botschaft Unternehmenssteuerreform II, Botschaft zum BG über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (Unternehmenssteuerreformgesetz II) (vom 22.6.2005), BBl 2005, S. 4733 ff.

Ratschlag Teilrevision StG BS, Ratschlag zu einer Teilrevision des Gesetzes über die direkten Steuern vom 12.4.2000 (vom 26.6.2007), Nr. 07.0922.01 (www.steuer.bs.ch/07.0922-ra-07.0922.01.pdf)

Praxisanweisungen

KS Indirekte Teilliquidation, KS Nr. 14 (1-014-D-2007-d) der ESTV – Verkauf von Beteiligungsrechten aus dem Privat- in das Geschäftsvermögen eines Dritten («indirekte Teilliquidation») (vom 6.11.2007)

KS Umstrukturierungen, KS Nr. 5 (1-005-DVS-2004) der ESTV – Umstrukturierungen (vom 1.6.2004)

KS-E Indirekte Teilliquidation, Entwurf KS Nr. 14 der ESTV – Verkauf von Beteiligungsrechten aus dem Privat- in das Geschäftsvermögen eines Dritten («indirekte Teilliquidation») (vom 10.11.2006)

KS-E Übertragung von Beteiligungsrechten, Entwurf KS Nr. 7 (1-007-D-2005-d) der ESTV – Übertragung von Beteiligungsrechten vom Privat- ins Geschäftsvermögen (vom 14.2.2005)

Gesetzgebungs-Agenda 2008/1

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

Inhalt

1	Bund	2.17	Wallis
1.1	Unternehmenssteuerreform II	2.18	Zug
1.2	Ehe- und Familienbesteuerung	2.19	Zürich
1.3	Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und Einführung der straflosen Selbstanzeige	3	Doppelbesteuerungsabkommen
1.4	Aufhebung von Bundessteuerbestimmungen, die gegen Art. 6 EMRK verstossen	3.1	Armenien
1.5	In der Wintersession 2007 behandelte Motionen und Initiativen	3.2	Niederlande
2	Kantone		
2.1	Appenzell Ausserrhoden		
2.2	Basel-Landschaft		
2.3	Basel-Stadt		
2.4	Bern		
2.5	Genf		
2.6	Glarus		
2.7	Graubünden		
2.8	Luzern		
2.9	Neuenburg		
2.10	Nidwalden		
2.11	Obwalden		
2.12	Schaffhausen		
2.13	Schwyz		
2.14	St.Gallen		
2.15	Thurgau		
2.16	Uri		

* 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 Bund

1.1 Unternehmenssteuerreform II

Am 23.3.2007 haben die eidg. Räte das BG über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (Unternehmenssteuerreformgesetz II) verabschiedet.¹ Die vom Nationalrat in der Herbstsession 2006 beschlossenen Abweichungen gegenüber der Fassung des Ständerats² waren zuvor in der Frühjahrssession 2007 bereinigt worden.³

Gegen dieses Gesetz reichte am 9.7.2007 eine Koalition aus mehreren Parteien und Organisationen links der Mitte innert der vorgegebenen Frist das Referendum mit rund 65 000 Unterschriften ein. Die Volksabstimmung wird am 24.2.2008 stattfinden. Zuvor hatte die Sozialdemokratische Partei der Schweiz zusätzlich ihre Absicht bekundet, das beschlossene Teilbesteuerungsverfahren für Dividenden auch auf seine Verfassungskonformität gerichtlich überprüfen zu lassen. Zu diesem Zweck will sie entsprechende kantonale Gesetze, die eine ähnliche oder die gleiche Lösung vorsehen, vor Bundesgericht anfechten.

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 17.5.2006⁴ eine Gesetzesvorlage, deren Ziel es ist, in einem ersten Schritt die verfassungswidrige steuerliche Diskriminierung der Zweiverdienerhepaare 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 verabschiedet⁵ und ist auf den 1.1.2008 in Kraft getreten.⁶ Es sieht eine Erhö-

hung des Zweiverdienerabzugs auf 50 % des Zweitverdienstes (bis max. Fr. 12 500) und einen neuen Verheiratenabzug von Fr. 2500 vor.

Im Dezember 2006 hatte der Bundesrat alsdann 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 4 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.⁷ Alle 4 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.⁸

Das Vernehmlassungsverfahren dauerte bis Ende Juni 2007. Dessen formelles Ergebnis ist zwar noch ausstehend; es ist indessen höchst kontrovers ausgefallen.

1.3 Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und Einführung der straflosen Selbstanzeige

Am 18.10.2006 hat der Bundesrat den eidg. Räten eine Botschaft zu einem BG über die Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die Einführung der straflosen Selbstanzeige zugeleitet.⁹ Mit den entsprechenden Gesetzesänderungen will der Bundesrat die Steuerzahlenden motivieren, ihr bisher un versteuertes Vermögen zu deklarieren. Erben sollen bei Offenlegung der Steuerhinterziehung des Erblassers von einer tieferen Nachsteuer profitieren. Auch soll bei erstmaliger Offenlegung eigener Steuerhinterziehungen (Selbstanzeige) auf die Erhebung der Busse verzichtet werden, sodass nur die geschuldete Steuer (Nachsteuer) und der Verzugszins entrichtet werden müssen. Die beiden Massnahmen betreffen die Bundessteuer sowie die Einkommens- und Vermögenssteuern der Kantone und Gemeinden.¹⁰

1 S. BBI 2007, 2321.

2 S. Gesetzgebungs-Agenda 2006/4, Abschn. 1.1, FStR 2006, 316 f.

3 Für Einzelheiten s. Gesetzgebungs-Agenda 2007/2, Abschn. 1.1, FStR 2007, 161 f.

4 S. BBI 2006, 4471.

5 S. BBI 2006, 8339.

6 S. AS 2007, 615.

7 Medienmitteilung des Eidg. Finanzdepartements, www.efd.admin.ch/aktuell/medieninformation/00462/index.html?lang=de.

8 S. Gesetzgebungs-Agenda 2007/2, Abschn. 1.2, FStR 2007, 162 f.

9 S. BBI 2006, 8795.

10 Für Einzelheiten s. Gesetzgebungs-Agenda 2007/2, Abschn. 1.4, FStR 2007, 163 f.

In der Herbstsession 2007 stimmte der Ständerat als Erst-rat dieser Vorlage mit geringfügigen Änderungen zu. In der Wintersession 2007 stimmte auch der Nationalrat der Vorlage in der ständerätlichen Fassung weitgehend zu. Offen bleiben geringfügige Unterschiede zur Bereini-gung.

1.4 **Aufhebung von Bundessteuerbestim-mungen, die gegen Art. 6 EMRK verstos-sen**

Am 25.3.2002 hatte der Kanton Jura unter Bezugnahme auf ein Urteil des Europäischen Menschenrechtsgerichts-hofs, ergangen gegen die Schweiz, eine Standesinitiative mit dem Begehren eingereicht, alle Bestimmungen im Bundessteuerrecht, die dem angesprochenen Urteil zu-widerlaufen, aufzuheben bzw. zu ändern. Beide Räte ga-ben dieser Standesinitiative Folge.¹¹ Umgesetzt wurde diese Initiative mit dem BG über Änderungen des Nach-steuerverfahrens und des Strafverfahrens wegen Steuer-hinterziehung auf dem Gebiet der direkten Steuern, das die eidg. Räte am 20.12.2006 verabschiedeten und das der Bundesrat nach unbenutztem Ablauf der Refe-rendumsfrist auf den 1.1.2008 in Kraft setzte.¹² Die neu-en Bestimmungen sollen ein faires Strafverfahren bei Steuerhinterziehung gemäss Art. 6 EMRK und der ent-sprechenden Rechtsprechung des Europäischen Ge-richtshofs für Menschenrechte gewährleisten. In DBG und StHG wird das Recht auf Aussage- und Mitwirkungs-verweigerung im Steuerhinterziehungsverfahren veran-kert. Auch die Verwendung von Beweismitteln aus dem Nachsteuerverfahren im Steuerhinterziehungsverfahren wird entsprechend der EMRK-Rechtsprechung neu gere-gelt. Im Weiteren wird die bisher geltende Schuldvermutung unter Ehegatten gestrichen. Neu können Ehegatten nicht mehr für Hinterziehungsdelikte des andern Ehegat-ten gebüsst werden.

1.5 **In der Wintersession 2007 behandelte Motionen und Initiativen**

Der Nationalrat hat:

- Standesinitiativen des Kantons Solothurn zur Ein-führung einer Einheitssteuer (flat tax) und des Kan-tons Aargau für die Einführung eines neuen Steuer-systems Folge gegeben, welche auf eine Vereinfachung der Steuerordnung abzielen;¹³
- einer Standesinitiative des Kantons Solothurn zur Steuerbefreiung von Entgelten für nebenberufliche

Tätigkeiten im Interesse der Öffentlichkeit keine Folge gegeben;¹⁴

- einer parlamentarischen Initiative keine Folge ge-geben, welche eine Einschränkung des Ermessens der Veranlagungsbehörde bei der Besteuerung nach dem Aufwand und die gesetzliche Festlegung von Min-destlimiten verlangt;
- einer parlamentarische Initiative keine Folge ge-geben, welche die Harmonisierung der Besteuerung hoher Einkommen verlangt;
- die Frist zur Behandlung einer Standesinitiative des Kantons Tessin und einer Einzelinitiative für eine allgemeine Steueramnestie um 2 Jahre verlängert.

Der Ständerat hat:

- einer parlamentarischen Initiative Folge gegeben, welche im Falle der Ersatzbeschaffung von Wohnei-gentum bei nur teilweiser Reinvestition des Erlöses einen anteiligen Aufschub (nach der sog. relativen Methode) verlangt;¹⁵
- einer Standesinitiative des Kantons Basel-Land-schaft und drei parlamentarischen Initiativen keine Folge gegeben, welche die Ermöglichung des steuer-privilegierten Bausparens in den Kantonen verlangen;¹⁶
- eine Motion angenommen, welche eine Vereinfachung der Besteuerung der natürlichen Personen ver-langt;
- eine Motion abgelehnt, welche eine Meldepflicht bei Steuerhinterziehung und Steuerbetrug verlangt, da-mit nicht entrichtete Sozialversicherungsbeiträge nach- und zu Unrecht bezogene öffentliche Leistun-gen zurückgefordert werden können.

2 **Kantone**

2.1 **Appenzell Ausserrhoden**

Der Regierungsrat hat mit Beschluss vom 4.12.2007 die in der Volksabstimmung vom 21.10.2007 angenommene Teilrevision des Steuergesetzes¹⁷ per 1.1.2008 in Kraft gesetzt. Für 2010 ist eine weitere Teilrevision geplant. Vorgesehen sind bei den natürlichen Personen Entlastun-gen kleinerer und mittlerer Einkommen sowie die Sen-

11 S. Gesetzgebungs-Agenda 2006/2, Abschn. 1.3, FStR 2006, 159.

12 S. AS 2007, 2973.

13 Entscheide des Ständerates s. Gesetzgebungs-Agenda 2007/4, Abschn. 1.6, FStR 2007, 315.

14 Entscheid des Ständerates s. Gesetzgebungs-Agenda 2007/4, Abschn. 1.6, FStR 2007, 315.

15 Entscheid des Nationalrates s. Gesetzgebungs-Agenda 2007/4, Abschn. 1.6, FStR 2007, 314.

16 Entscheid des Nationalrates s. Gesetzgebungs-Agenda 2007/4, Abschn. 1.6, FStR 2007, 314.

17 S. Gesetzgebungs-Agenda 2007/4, Abschn. 2.1, FStR 2007, 315, und 2007/2, Abschn. 2.1, FStR 2007, 164 f.

kung der Vermögenssteuer. Die einzelnen Massnahmen sind noch nicht konkretisiert.

2.2 Basel-Landschaft

Die Baselbieter Stimmbevölkerung hiess am 25.11.2007 die Reform der Unternehmensbesteuerung¹⁸ gut. Die Inkraftsetzung dieser Reform erfolgte per 1.1.2008.

2.3 Basel-Stadt

Am 13.12.2007 hat der Grosse Rat als Gegenvorschlag zu zwei Volksinitiativen eine Gesetzesvorlage zu einer Revision des Steuergesetzes verabschiedet. Dieser Gesetzesbeschluss sieht folgende Neuerungen vor:

- Einkommensbesteuerung:
 - neuer Einkommenssteuer-Doppeltarif mit lediglich zwei Tarifstufen und mit einheitlichen Steuersätzen für Alleinstehende und Ehegatten;
 - neue Sozialabzüge (anstelle von im Tarif eingebauten Einkommensfreigrenzen): Fr. 18 000 für Alleinstehende, Fr. 35 000 für Ehepaare und Fr. 28 000 für Alleinerziehende. Die Sozialabzüge dienen der Steuerung der Progression und sollen die Steuerbefreiung des Existenzminimums ermöglichen;
 - Kinderabzug von Fr. 6800, Streichung des bisherigen degressiven Zuschlags zum Kinderabzug;
 - Erhöhung des Versicherungsprämienabzugs auf Fr. 2000 pro Person (bisher: Fr. 550), neuer Versicherungsprämienabzug pro Kind von Fr. 1000;
 - Zweitverdienerabzug von Fr. 1000;
 - neue Berufskosten-Einheitspauschale von Fr. 4000 pro erwerbstätige Person.
- Unternehmensbesteuerung: Reduktion des renditeabhängigen maximalen Gewinnsteuersatzes von bisher 24,5 % auf neu 22,0 % in 2 Schritten.
- Immobilienbesteuerung:
 - Grundstücksteuer: Reduktion des Steuersatzes von 4 ‰ auf 2 ‰;
 - Grundstückgewinnsteuer: Ermässigung des Spekulationszuschlags bei Bauinvestitionen, Verrechnung von Betriebsverlusten mit Grundstückgewinnen auf Grundstücken des Geschäftvermögens;
 - Abschaffung der Stempelsteuer.

Mit der Gesetzesrevision werden verschiedene steuerpolitische Anliegen erfüllt:

- Allgemeine Senkung der Einkommenssteuer mit Steuerentlastungen für praktisch alle Steuerpflichti-

gen, insbesondere auch im unteren und mittleren Einkommensbereich, aber ebenfalls bei den oberen und obersten Einkommen;

- Steuerbefreiung des Existenzminimums;
- Steuererleichterungen für Familien, Beseitigung der Heiratsstrafe;
- Verbesserung der Standortattraktivität im interkantonalen Vergleich;
- Vereinfachung der Deklaration dank hoher Steuerfreibeträge und dem neuen Zweistufentarif sowie durch eine einheitliche Pauschale für alle Berufskosten;
- Senkung der Steuerbelastung für Kapitalunternehmen;
- Erleichterungen für Investoren im Immobilienbereich.

Nachdem die beiden Volksinitiativen am 20.12.2007 zurückgezogen worden sind, wird die Gesetzesänderung, vorausgesetzt, es wird dagegen nicht noch das Referendum ergriffen, bereits ab der Steuerperiode 2008 wirksam. Die Referendumsfrist läuft bis 2.2.2008.

2.4 Bern

Der Grosse Rat des Kantons Bern hat im März 2007 die Teilrevision des Steuergesetzes in 2. Lesung verabschiedet. Die wesentlichen Punkte sind:

- hälftiger Ausgleich der kalten Progression durch Anpassung von Tarifen und Abzügen (Verwendung der verbleibenden Mittel für gezielte Entlastungen von Familien und Mittelstand, s. nachfolgend);
- Erhöhung der Kinderabzüge von Fr. 4400 auf Fr. 6000, Verdoppelung des Kinderbetreuungskostenabzugs von Fr. 1500 auf Fr. 3000 und Erhöhung des zusätzlichen Versicherungsabzuges pro Kind von Fr. 600 auf Fr. 700;
- Entlastung des Mittelstandes durch Senkung des Einkommenssteuertarifs ab einem steuerbaren Einkommen von Fr. 30 000 und Entlastung der hohen Einkommen durch Senkung der maximalen Steuersätze von 6,5 % auf 6,1 %;
- Senkung des Vermögenssteuertarifs um 11 % - 35 % (höchste einfache Steuer neu 1,00 ‰ statt 1,25 ‰);
- Teilbesteuerung auf qualifizierten Beteiligungen mit Entlastung beim Einkommen um 50 % und beim Vermögen um 20 %;
- Beibehaltung der Vermögenssteuerbremse, neu mit Begrenzung auf 30 % des Vermögensertrags, mind. aber 2,2 ‰ des steuerbaren Vermögens (bisher 25 %/2,5 ‰).

Diese finanziellen Entlastungen treten erst im Jahr 2009 in Kraft.

18 S. Gesetzgebungs-Agenda 2007/3, Abschn. 2.2, FStR 2007, 249.

Bereits in Kraft getreten sind:

- Teilbesteuerung auf qualifizierten Beteiligungen mit Entlastung beim Einkommen um 50 %;
- Erhöhung des Spendenabzugs auf 20 % des Reineinkommens;
- Senkung der Quellensteuer für Künstler, Sportler und Referenten auf 10 %;
- Umsetzung von Bundesrecht (BG gegen die Schwarzarbeit, Aufhebung der Strafgerichtsbarkeit für Steuerhinterziehung, Rechtsweggarantie für Erlassentscheide, Regelung der indirekten Teilliquidation und der Transponierung, Kollektivanlagengesetz);
- Erleichterung der Unternehmensnachfolge durch nicht verwandte Personen im Gesetz über die Erbschafts- und Schenkungssteuer.

Bei den Kantonssteuern gibt es im Jahr 2008 einen Rabatt in der Höhe von Fr. 100 Mio., wobei der Rabatt je nach Höhe des steuerbaren Einkommens 2,5 % - 12 % beträgt (höchster Rabatt für tiefste Einkommen).

Gegen die Vorlage für die Teilrevision des Steuergesetzes ist das konstruktive Referendum (sog. Volksvorschlag) zustande gekommen. Der Gewerkschaftsbund des Kantons Bern, die Grünen und die Sozialdemokratische Partei haben am 20.8.2007 einen Volksvorschlag «Steuerliche Entlastung für Familien und Mittelstand – gegen Steuergeschenke für Spitzenverdiener» eingereicht. Der Volksvorschlag entspricht weitgehend der Vorlage des Grossen Rates. Bei den Bestimmungen, welche per 1.1.2008 in Kraft getreten sind, gibt es keine Differenzen. Hingegen gibt es bei den Bestimmungen, welche per 1.1.2009 in Kraft treten sollen, folgende Abweichungen:

- Die Kinderabzüge sollen von Fr. 4400 auf Fr. 6300 (statt Fr. 6000) erhöht werden.
- Der höchste Steuersatz für die Einkommenssteuer soll bei 6,5 % belassen werden (keine Senkung auf 6,1 %), und die Entlastung des Mittelstandes soll auf Bruttoeinkommen bis gegen Fr. 200 000 beschränkt werden.
- Der Tarif der Vermögenssteuer soll um durchschnittlich 12 % (statt 24 %) gesenkt werden, und der höchste Steuersatz für die Vermögenssteuer soll 1,3 ‰ (statt 1,1 ‰) betragen.
- Die Höchstbegrenzung der Vermögenssteuer soll mind. 2,4 ‰ (statt 2,2 ‰) des steuerbaren Vermögens betragen.

In der Novembersession 2007 hat der Grosse Rat die Gültigkeit des Volksvorschlags bestätigt und dem bernischen Stimmvolk den Volksvorschlag zur Ablehnung empfohlen. Am 24.2.2008 wird das bernische Stimmvolk zwischen Grossratsvorlage und Volksvorschlag wählen.

2.5 Genf

Am 24.5.2007 hat der Staatsrat einen Gesetzesentwurf (PL 10039) zuhanden des Grossen Rates verabschiedet. Der Entwurf bezieht sich auf den Bezug und die Sicherung der Steuern von natürlichen und juristischen Personen und ist zurzeit bei der vorberatenden Kommission in Bearbeitung. Im Wesentlichen ist Folgendes vorgesehen:

- bezüglich der periodischen Steuern die Einführung einer vorläufigen Rechnung und eines Zinssystems auf Anzahlungen zugunsten des Steuerpflichtigen oder des Kantons (das derzeitige Bussgeld von 3 % bei nicht fristgerechter Entrichtung der Akontozahlungen wird aufgegeben), die Gewährung eines Skontos, die klare Festsetzung eines allgemeinen Fälligkeitstermins (unterschiedlich für natürliche und juristische Personen), ab dem positive und negative Ausgleichszinsen berechnet werden, sowie die Zustellung einer Zwischenabrechnung und einer Schlussrechnung an die Steuerpflichtigen;
- die Abschaffung des Zuschlags von 1/20 der geschuldeten Beträge, der von den Steuerpflichtigen, welche die Zahlungsfrist nicht eingehalten haben, erhoben wurde;
- die Einführung eines Einheitssatzes für alle Zinsen zugunsten des Steuerpflichtigen oder des Kantons;
- die Einführung des Rechtsmittelweges bei Verfügungen über den Steuererlass.

Am 15.11.2007 hat der Grosse Rat ein Gesetz (9863) verabschiedet, das verschiedene Steuergesetze ändert und das im Jahr 2008 dem Volk zur Abstimmung vorgelegt wird (obligatorisches Referendum). Im Falle der Annahme wird der Staatsrat das Inkrafttreten bestimmen. Im Wesentlichen geht es um folgende Punkte:

- Anpassung an das neue Stiftungsrecht, mit einer Erhöhung des Maximums der abzugsfähigen Zuwendungen auf 20 % für natürliche und juristische Personen (anstelle der bisherigen 5 % bzw. 10 %);
- vollständige Befreiung von der Erbschafts- und Schenkungssteuer bei freiwilligen Leistungen zugunsten von juristischen Personen mit Sitz in der Schweiz, die zufolge öffentlicher oder gemeinnütziger Zwecksetzung oder wegen Kultuszwecken von der Gewinn- und Kapitalsteuernpflicht befreit sind. Ebenfalls befreit sind freiwillige Leistungen zugunsten des Bundes, der Kantone und Gemeinden sowie deren Anstalten;
- Befreiung der oben erwähnten Gruppe von der Handänderungssteuer im Falle des Erwerbs eines Grundstücks für einen gemeinnützigen Zweck oder einen Kultuszweck;
- Befreiung gewisser Grundstücke von der Grundsteuer aufgrund ihrer Zweckbestimmung.

Am 16.12.2007 wurde in der Volksabstimmung (obligatorisches Referendum) das Gesetz 8641, das vom Grossen Rat am 3.5.2007 verabschiedet wurde, angenommen. Gegenstand dieses Gesetzes ist die Reduktion der Kapitalsteuer von juristischen Personen. Der Staatsrat wird das Inkrafttreten bestimmen. Das Gesetz sieht die Streichung des kantonalen Zuschlags auf der Kapitalsteuer von neuen Kapitalgesellschaften vor (Neugründungen oder Neuansiedlungen im Kanton). Die Dauer der Steuererleichterung beträgt 3 Jahre.

An der gleichen Volksabstimmung wurden zwei Gesetzesinitiativen abgelehnt (IN 130 und 131). Die erste zielte, ab einem bestimmten Einkommen, auf eine Erhöhung der kantonalen Einkommenssteuer. Die zweite sah eine Erhöhung der kantonalen Steuer für Vermögen über Fr. 1,5 Mio. vor.

2.6 Glarus

Am 27.11.2007 hat der Regierungsrat eine Gesetzesvorlage zu einer Revision des Steuergesetzes zuhanden des Landrats verabschiedet. Die Vorlage sieht folgende Neuerungen vor:

- Einkommensbesteuerung:
 - neuer Sozialabzug von Fr. 2000 für Alleinstehende ohne Anspruch auf den Verheirateten-tarif;
 - Festsetzung des Abzuges vom Bruttoeinkommen im vereinfachten Abrechnungsverfahren auf 4,5 %;
- Vermögensbesteuerung: Erhöhung der Abzüge vom Reinvermögen als Gegenvorschlag zum Memorialsantrag der SVP des Kantons Glarus betreffend die Änderung des kantonalen Steuergesetzes (zusätzlicher Steuerfreibetrag für selbst bewohntes Wohneigentum bei der Vermögenssteuer):
 - von Fr. 50 000 auf Fr. 75 000 für alleinstehende Steuerpflichtige;
 - von Fr. 100 000 auf Fr. 150 000 für gemeinsam steuerpflichtige Ehegatten sowie für verwitwete, gerichtlich oder tatsächlich getrennt lebende, geschiedene und ledige Steuerpflichtige, die allein mit Kindern zusammenleben;
 - von Fr. 20 000 auf Fr. 25 000 für jedes minderjährige, unter der elterlichen Sorge oder Obhut des Steuerpflichtigen stehende Kind;
 - zusätzlich Fr. 25 000 für Steuerpflichtige, die mindestens eine halbe Rente der eidg. Invalidenversicherung beziehen (bisher Fr. 20 000).
- Unternehmensbesteuerung: Reduktion des Gewinnsteuertarifs auf proportional 9 %.
- Umsetzung des BG über Änderungen des Nachsteuerverfahrens und des Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung auf dem Gebiet der direkten Steuern.

Geplant ist, die Änderung betreffend das vereinfachte Abrechnungsverfahren rückwirkend auf den 1.1.2008 in Kraft zu setzen, die übrigen Bestimmungen auf den 1.1.2009.

2.7 Graubünden

Der Grosse Rat hat in der Oktobersession 2007 einen Auftrag an die Regierung überwiesen, mit welchem die Reduktion der Substanzsteuern gefordert wird. Die Vermögenssteuer der natürlichen Personen und die Kapitalsteuer der juristischen Personen sollen so weit gesenkt werden, dass eine Steuerbelastung im Mittelfeld der Deutschschweizer Kantone resultiert. Im Zuge dieser Revision soll auch eine weitere Reduktion der Gewinnsteuer geprüft werden. Eine entsprechende Vorlage soll bereits im Jahr 2008 in die Vernehmlassung geschickt werden.

In der Dezembersession 2007 hat sich der Grosse Rat mit einer Standesinitiative betreffend die Befreiung der Kinder- und Ausbildungszulagen von den Steuern auseinandergesetzt. Mit dieser Standesinitiative sollten die entsprechenden Zulagen im Steuerharmonisierungsgesetz in die Liste der steuerfreien Einkünfte aufgenommen werden. Der Grosse Rat hat die Überweisung der Standesinitiative abgelehnt. Das hatte zur Folge, dass in der gleichen Session einerseits ein Auftrag betreffend die Erhöhung der Kinder- und Ausbildungszulagen sowie der Kinderabzüge und andererseits ein Auftrag betreffend die Erhöhung des Abzugs für die Kinderbetreuungskosten eingereicht wurden.

2.8 Luzern

Per 1.1.2008 sind im Kanton Luzern folgende Änderungen des Steuergesetzes in Kraft getreten¹⁹:

- Senkung des Einkommenssteuertarifs: Ausgleich der kalten Progression sowie Entlastungen vor allem der unteren und mittleren Einkommen;
- Erhöhung der Kinderabzüge von bisher Fr. 5200/ Fr. 5700/ Fr. 9700 auf neu Fr. 6400/ Fr. 6900/ Fr. 12 000;
- Erhöhung des Abzugs für Fremdbetreuungskosten von bisher Fr. 3000 auf neu Fr. 6400 bzw. unbeschränkte Abzugsmöglichkeit bei schwerer Erkrankung der das Kind betreuenden Person;
- Ausgleich der kalten Progression bei Versicherungsprämienabzug, Zweitverdienerabzug und Unterstützungsabzug;

¹⁹ S. Gesetzgebungs-Agenda 2007/2, Abschn. 2.7, FStR 2007, 167, und 2006/4, Abschn. 2.7, FStR 2006, 323 f.

- Lohnmeldepflicht für Arbeitgeber (Zustellung einer Kopie des Lohnausweises an die kantonale Steuerverwaltung).

2.9 Neuenburg

Der Grosse Rat des Kantons Neuenburg hat am 5.9.2007 eine Teilrevision des Gesetzes über die direkten Steuern verabschiedet. Im Wesentlichen zielen die Änderungen auf eine steuerliche Entlastung der Familien im mittleren Einkommensbereich ab. Sodann werden die Sozialabzüge für Steuerpflichtige mit bescheidenem Einkommen und für Kinder erhöht. Auch wurde ein neuer Einkommenssteuertarif für die Kantons- und Gemeindesteuern beschlossen.

Die Änderungen bei den Sozialabzügen sehen im Einzelnen wie folgt aus:

- alleinstehende Personen mit bescheidenem Einkommen: Fr. 2000 (statt Fr. 1600);
- Verheiratete und Einelternfamilien mit bescheidenem Einkommen: Fr. 3600 (statt Fr. 2500);
- für das 1. Kind: max. Fr. 5500 und mind. Fr. 4500 (statt Fr. 3000);
- für das 2. Kind: max. Fr. 6000 und mind. Fr. 5000 (statt Fr. 3700);
- für das 3. und jedes weitere Kind: max. Fr. 6500 und mind. Fr. 5500 (statt Fr. 4200);
- bei einem Einkommen einer Familie mit einem Kind von über Fr. 70 000 reduziert sich der Kinderabzug um je Fr. 100 für jede zusätzliche Einkommenstranche von Fr. 1000. Für jedes zusätzliche Kind erhöht sich die Einkommensgrenze um weitere Fr. 10 000 (Fr. 80 000 bei 2 Kindern, Fr. 90 000 bei 3 Kindern etc.). Der Mindestbetrag des Kinderabzuges wird auf jeden Fall gewährt.

Eingeführt wurde ein Abzug für Kinderfremdbetreuungskosten, und zwar für denjenigen Betrag, der 5 % des Nettoeinkommens übersteigt, im Maximum Fr. 3000 pro Kind.

Der Abzug für freiwillige Leistungen zugunsten von juristischen Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke verfolgen, wurde auf maximal 5 % des Nettoeinkommens erhöht.

Die Änderungen des Steuergesetzes traten am 1.1.2008 in Kraft.

2.10 Nidwalden

Der Regierungsrat hat am 23.10.2007 die Vorlage zur Steuergesetzrevision 2009 in die Vernehmlassung geschickt. Im Wesentlichen geht es um folgende Punkte:

- Senkung des Einkommenssteuertarifs für Verheiratete und Alleinstehende um maximal 7 % für den

Mittelstand, wobei der Einkommensbereich zwischen Fr. 50 000 und Fr. 130 000 am meisten entlastet werden soll;

- Umsetzung von Bundesrecht (BG über die kollektiven Kapitalanlagen; BG über Änderungen des Nachsteuerverfahrens und des Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung auf dem Gebiet der direkten Steuern; BB über die Genehmigung und die Umsetzung der bilateralen Abkommen zwischen der Schweiz und der EU über die Assoziierung an Schengen und an Dublin; BG über das Bundesverwaltungsgericht).

Das Vernehmlassungsverfahren dauerte bis Ende 2007. Die Teilrevision soll am 1.1.2009 in Kraft treten.

2.11 Obwalden

Die Obwaldner Stimmberechtigten haben am 16.12.2007 der Teilrevision des Steuergesetzes²⁰ deutlich zugestimmt. Beim Einkommenssteuertarif gilt damit neu ein einheitlicher Steuersatz von 1,8 %, wobei für jeden Steuerpflichtigen ein Freibetrag von Fr. 10 000 vorgesehen ist. Der Gewinnsteuersatz wurde von 6,6 % auf 6,0 % gesenkt.

Die Änderungen traten am 1.1.2008 in Kraft.

2.12 Schaffhausen

Gegen die vom Kantonsrat am 17.9.2007 beschlossene Teilrevision des Steuergesetzes²¹ ist das Referendum nicht ergriffen worden.

Sie trat damit auf den 1.1.2008 in Kraft.

2.13 Schwyz

Der Regierungsrat hat im Dezember 2007 gestützt auf Art. 72 Abs. 3 StHG eine Verordnung über die vorläufige Besteuerung kleiner Arbeitsentgelte erlassen. Sie soll für die Jahre 2008 und 2009, d. h. bis zum geplanten Inkrafttreten der nächsten Teilrevision des Steuergesetzes zu Beginn des Jahres 2010, die Umsetzung des BG gegen die Schwarzarbeit ins kantonale Steuerrecht sicherstellen.

2.14 St.Gallen

Die Regierung hat am 4.12.2007 die Teilrevision des Steuergesetzes zuhanden des Kantonsrates verab-

20 S. Gesetzgebungs-Agenda 2007/4, Abschn. 2.8, FStR 2007, 316 f.

21 S. Gesetzgebungs-Agenda 2007/4, Abschn. 2.9, FStR 2007, 317, und 2007/3, Abschn. 2.10, FStR 2007, 251.

schiedet. Geplant sind im Wesentlichen folgende Änderungen:

- Senkung des Einkommenssteuertarifs: Die Nullstufe soll auf Fr. 11 000 erhöht und alle weiteren Tarifstufen sollen gestreckt werden. Die Maximalprogression soll von 9 % auf 8,5 % gesenkt werden;
- Reduktion der Vermögenssteuer von 1,9 ‰ auf 1,7 ‰;
- Reduktion der Gewinnsteuer von 4,5 % auf 3,75 %;
- Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer;
- Abschaffung der Minimalsteuer auf Grundstücken;
- Anpassungen an das geänderte Bundesrecht (BG über dringende Anpassungen bei der Unternehmensbesteuerung [Transponierung und indirekte Teilliquidation]; BG über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen [Unternehmenssteuerreformgesetz II]; BG über die kollektiven Kapitalanlagen; BG gegen die Schwarzarbeit; Rechtsweggarantie; BG über Änderungen des Nachsteuerverfahrens und des Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung auf dem Gebiet der direkten Steuern).

Die Teilrevision soll grundsätzlich am 1.1.2009 in Kraft treten. Ausgenommen davon ist insbesondere die Änderung beim Einkommenssteuertarif, die erst ab 1.1.2011 angewendet werden soll. Die gesamte Vorlage kann im Internet eingesehen werden.²²

Im Weiteren hat die Regierung in einem Nachtrag zur Steuerverordnung die Grundlagen für das vereinfachte Abrechnungsverfahren auf kleinen Arbeitsentgelten aus unselbständiger Erwerbstätigkeit gemäss dem BG über Massnahmen zur Bekämpfung der Schwarzarbeit ab 1.1.2008 geschaffen, die mit der geplanten Teilrevision des Steuergesetzes auf 1.1.2009 in ordentliches Gesetzesrecht übergeführt werden sollen.

Ferner hat der Kantonsrat in der Novembersession 2007 der Motion auf Einreichung einer Standesinitiative zugestimmt, wonach die Kinder- und Ausbildungszulagen neu von der Einkommensbesteuerung ausgenommen werden sollen.

2.15 Thurgau

Der Regierungsrat des Kantons Thurgau hat am 4.12.2007 die vom Grossen Rat am 15.8.2007 verabschiedete Teilrevision des Steuergesetzes²³ vollumfänglich auf den 1.1.2008 in Kraft gesetzt.

2.16 Uri

Der Regierungsrat hat am 19.12.2007 eine Teilrevision des Steuergesetzes in die Vernehmlassung geschickt. Die darin enthaltene Tarifrevision sieht für alle Steuerarten einen Einheitssteuersatz vor. Bei der Einkommenssteuer wird der Einheitssteuersatz mit vergleichsweise hohen Sozialabzügen kombiniert. Sämtliche Steuerarten werden sowohl beim Kanton als auch bei den Gemeinden und den Kirchgemeinden an einen Steuerfuss gebunden. Es sind folgende Änderungen geplant:

- Einkommenssteuer: Die Steuerlast auf dem steuerbaren Einkommen soll in Zukunft im Durchschnitt 14,5 % betragen (Kantons- und Gemeindesteuern, konfessionslos), bei einem Abzug für alle Steuerpflichtigen von Fr. 14 500, einem Verheiratetenabzug von zusätzlich Fr. 11 000 und einem Kinderabzug von Fr. 7000.
- Vermögenssteuer: Die Steuerlast auf dem Reinvermögen soll im Durchschnitt ca. 2,2 ‰ betragen (Kantons- und Gemeindesteuern, konfessionslos), bei einem Abzug für alle Steuerpflichtigen von Fr. 70 000 und einem zusätzlichen Verheiratetenabzug von Fr. 70 000.
- Kapitaleistungen aus Vorsorge: Die Steuerlast auf Kapitaleistungen aus Vorsorge soll im Durchschnitt ca. 3,8 % betragen (Kantons- und Gemeindesteuern, konfessionslos).
- Gewinnsteuer: Die Steuerlast auf dem steuerbaren Gewinn soll im Durchschnitt ca. 10 % betragen (Kantons- und Gemeindesteuern).

Die Vernehmlassung dauert bis am 3.3.2008. Der Landrat wird Ende Mai 2008 über die Teilrevision befinden. Die Vorlage soll dem Volk am 28.9.2008 vorgelegt werden.

Das Inkrafttreten ist auf den 1.1.2009 geplant.

2.17 Wallis

Der Grosse Rat hat am 8.11.2007 den Entwurf zur Teilrevision des Steuergesetzes²⁴ in erster und einziger Lesung angenommen. Die Teilrevision unterliegt dem fakultativen Referendum. Die Referendumsfrist läuft Anfang April 2008 ab.

Die Teilrevision soll auf den 1.1.2008 in Kraft treten, wobei einzelne Bestimmungen rückwirkend bereits ab 1.1.2007 gelten sollen.

22 S. www.sg.ch – Services – Publikationen und Dienstleistungen – Amtsblatt Nr. 3 (vom 14.1.2008), S. 105 ff.

23 S. Gesetzgebungs-Agenda 2007/4, Abschn. 2.12, FStR 2007, 317 f.

24 S. Gesetzgebungs-Agenda 2007/4, Abschn. 2.14, FStR 2007, 318.

2.18 Zug

Am 14.8.2007 hat der Regierungsrat dem Kantonsrat Bericht und Antrag zur Änderung des Steuergesetzes (2. Revisionspaket) unterbreitet. Die wichtigsten Punkte sind:

- Umsetzung folgender neuer oder geänderter Bundesgesetze: BG über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BVG), BG gegen die Schwarzarbeit, BG über dringende Anpassungen bei der Unternehmensbesteuerung (Transponierung und indirekte Teilliquidation), BG über die kollektiven Kapitalanlagen und BG über Änderungen des Nachsteuerverfahrens und des Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung auf dem Gebiet der direkten Steuern;
- bei den Holding-, Domizil- und gemischten Gesellschaften soll – soweit eine Gewinnsteuerpflicht besteht – auf den unteren Gewinnsteuersatz verzichtet werden und stattdessen generell der obere einfache Gewinnsteuersatz von 7 % gelten;
- der Quellensteuertarif für Vergütungen an ausländische Gesellschaftsorgane soll leicht angehoben werden;
- bei der Vermögenssteuer soll der Abzug für Verheiratete von heute Fr. 166 000 auf neu Fr. 200 000 erhöht werden, für alle übrigen Steuerpflichtigen von heute Fr. 83 000 auf neu Fr. 100 000. Zudem soll neu auch für jedes minderjährige Kind ein Abzug in der Höhe von Fr. 50 000 geltend gemacht werden können;
- weiter möchte die Regierung den maximalen einfachen Vermögenssteuersatz per 1.1.2009 von heute 2,5 ‰ auf 2,25 ‰ senken. In den Folgejahren soll der maximale Vermögenssteuersatz zudem in 5 jährlichen Schritten je um weitere 0,05 ‰ gesenkt werden, bis im Jahre 2014 ein einfacher Maximalsteuersatz von 2 ‰ erreicht ist;
- die wirtschaftliche Doppelbelastung auf den Einkünften soll neu um 50 % statt wie bisher um 30 % gemildert werden. Für das Vermögen soll die Milderung neu 40 % statt wie bisher 30 % betragen;
- Erhöhung der Reineinkommengrenze beim Mieterabzug von Fr. 50 000 auf Fr. 70 000.

Das Inkrafttreten ist auf den 1.1.2009 geplant.

2.19 Zürich

Der Regierungsrat hat die in der Volksabstimmung vom 25.11.2007 angenommene Änderung des Steuergesetzes zur Besteuerung von Beteiligungserträgen (Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung durch Einführung des Halbsatzverfahrens) auf den 1.1.2008 in Kraft gesetzt.

Ende Oktober 2007 hat der Regierungsrat – zuhanden des Kantonsrates – zur kantonalen Volksinitiative zur Einreichung einer Standesinitiative «Steuersystem-Reform Easy Swiss Tax» Stellung genommen. Er beantragt dem Kantonsrat, die Standesinitiative zu überweisen. Diese war am 4.4.2007 eingereicht worden und hat folgenden Wortlaut: «Es ist eine Standesinitiative nach Art. 160 Abs. 1 der Bundesverfassung einzureichen mit dem Ziel, die eidg. Steuergesetzgebung und allfällige Verfassungsartikel so zu revidieren, dass die Besteuerung von natürlichen Personen grundlegend vereinfacht werden kann. Insbesondere sollen Gemeinden und Kantone bei der Einkommensbesteuerung individuelle Einheitssteuertarife und fixe Einheitsabzüge einführen sowie die heutigen Vermögens- und Ertragsbesteuerungen durch eine Soll-Kapitalrendite-Besteuerung ersetzen.»

Mit der Standesinitiative soll demnach eine Änderung des einschlägigen Bundesrechts, vorab des Steuerharmonisierungsgesetzes, verlangt werden. Damit soll erreicht werden, dass die Besteuerung von natürlichen Personen grundlegend vereinfacht wird. Zur Erreichung dieses Ziels werden insbesondere vorgeschlagen:

- Individuelle Einheitssteuertarife: Die bisherige, gemeinsame Veranlagung von verheirateten Personen soll durch eine Individualbesteuerung ersetzt werden.
- Fixe Einheitsabzüge: Bisherige Abzüge, deren Höhe sich nach den tatsächlichen Aufwendungen richtet, sollen durch fixe Abzüge ersetzt werden.
- Soll-Kapitalrendite-Besteuerung: Anstelle der Erfassung der tatsächlichen Vermögenserträge sowie der bisherigen Vermögenssteuer soll eine Besteuerung nach einer Sollrendite treten.

Auch nach Meinung des Regierungsrates ist es wünschenswert, dass eine Vereinfachung des Steuerrechts der natürlichen Personen angestrebt wird – und dies vor allem, was die Bemessungsgrundlage für die Einkommenssteuer anbelangt. Weil jedoch die Kantone an die Vorgaben des Steuerharmonisierungsgesetzes des Bundes gebunden sind, kann eine grundlegende Vereinfachung nur über eine Änderung dieses Bundesgesetzes erreicht werden; dabei müsste auch das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer angepasst werden.

Der Regierungsrat geht in seiner Stellungnahme auf die Bedenken ein, die gegen die vorgeschlagene Einführung von fixen Einheitsabzügen und insbesondere einer Soll-Kapitalrendite-Besteuerung vorgebracht werden können. Schematische Lösungen, wie fixe Abzüge oder eine Soll-Kapitalrendite-Besteuerung, stehen in einem heiklen Verhältnis zum Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Auch weist der Regierungsrat auf die Schwierigkeiten hin, die mit der Fest-

legung einer Sollrendite verbunden wären. Wird die Sollrendite zu tief festgelegt, besteht die Gefahr, dass tatsächliche Erträge unbesteuert bleiben; ist sie jedoch zu hoch, werden Einkünfte erfasst, die unter Umständen gar nie erzielt werden.

Der Regierungsrat weist indessen darauf hin, dass bei all diesen Bedenken die Komplexität des geltenden Steuerrechts und die damit verbundenen Probleme nicht übersehen werden dürfen. In der Stellungnahme des Regierungsrates wird festgehalten: «Soll jedoch das geltende Einkommenssteuerrecht der natürlichen Personen grundlegend vereinfacht werden, so dürfte dies nur über vermehrte Schematisierungen geschehen können.»

3 Doppelbesteuerungsabkommen

3.1 Armenien

Nach erfolgter Ratifikation ist das Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 12.6.2006 am 7.11.2007 in Kraft getreten. Das Abkommen findet für die an der Quelle erhobenen Steuern auf Einkünften, die am oder nach dem 1.1.2008 erzielt oder gutgeschrieben werden, Anwendung. Für alle übrigen Steuern findet das Abkommen Anwendung auf Steuerjahre, die am oder nach dem 1.1.2008 beginnen.

3.2 Niederlande

Das bereits am 26.6.2006 auf technischer Ebene abgeschlossene, revidierte Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen mit dem Königreich der Niederlande wurde am 21.11.2007 in Bern paraphiert. Das revidierte Abkommen stellt eine Modernisierung iSd OECD-MA dar und sieht u. a. die Aufnahme einer Bestimmung zum Informationsaustausch (Art. 26) vor, zu der sich die Schweiz im Rahmen des Berichts der OECD vom Jahre 2000 über den verbesserten Zugang zu Bankinformationen (Informationsaustausch für Steuerbetrug), dem OECD-Projekt über schädliche Steuerpraktiken (Informationsaustausch für Holdinggesellschaften) sowie dem Memorandum of Understanding zum Zinsbesteuerungsabkommen mit der Europäischen Gemeinschaft (Informationsaustausch für Steuerbetrug und ähnliche Delikte) verpflichtet hat. Ebenfalls ist eine automatische Meistbegünstigungsklausel vorgesehen, falls mit einem EG-Mitgliedstaat eine weitergehende Amtshilfe vereinbart wird. Die Meistbegünstigungsklausel entspricht weitgehend der im Revisionsprotokoll mit Spanien vereinbarten Klausel.

Art. 4 weist das Besteuerungsrecht bei doppelt ansässigen Gesellschaften neu dem Ort der Geschäftsleitung zu. Ziff. III des Protokolls bestätigt die schweizerische Rechtsauffassung, wonach anerkannte und beaufsichtigte Pensionskassen auch dann abkommensberechtigt sind, wenn sie steuerbefreit sind.

Die Zuteilung von Unternehmensgewinnen (Art. 7) folgt den geltenden OECD-Prinzipien. Neu gelten auch für Versicherungsunternehmen die allgemeinen Grundsätze von Art. 7. Eine proportionale Aufteilung des Unternehmensgewinns nach Massgabe der Rohprämien (Versicherungsunternehmen) ist nicht mehr vorgesehen.

Leistungsbeziehungen zwischen verbundenen Unternehmen sind nach Art. 9 gemäss dem Grundsatz des Fremdvergleichs abzurechnen. Präzisierend wird festgehalten, dass auch Kostenumlageverträge dem Grundsatz des Fremdvergleichspreises entsprechen müssen.

Für wesentliche Beteiligungen an Kapitalgesellschaften und Genossenschaften sieht Art. 10 ab einer Beteiligungsschwelle von 10 % (direktes Halten; im Protokoll näher definiert) das ausschliessliche Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates der die Dividenden erhaltenden Gesellschaft oder Genossenschaft vor. Die heute geltende Missbrauchsbestimmung wurde in der Substanz übernommen, jedoch klarer formuliert. Die neue Bestimmung wird jedoch in der Schweiz keine Praxisänderung bewirken, wonach missbräuchlich zwischengeschaltete Gesellschaften überhaupt kein Recht auf Inanspruchnahme des Abkommens haben.

In Art. 11 wird neu das ausschliessliche Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates der die Zinsen erhaltenden Person festgehalten.

Art. 12 sieht unverändert das ausschliessliche Besteuerungsrecht von Lizenzen im Ansässigkeitsstaat der die Erträge empfangenden Person vor.

Für den während der niederländischen Ansässigkeit entstandenen Wertzuwachs an inländischen Körperschaften sieht Art. 13 VI in Verbindung mit Art. 10 IX eine Wegzugsbesteuerung für natürliche Personen vor.

Die Zuteilung des Besteuerungsrechts für unselbständige Arbeit entspricht Art. 15 OECD-MA, wobei der schweizerische Vorbehalt bezüglich der Berechnung der 183-Tage-Frist durchgesetzt werden konnte. Die 183 Tage müssen in jedem individuellen Steuerjahr (und nicht in irgendeiner Zeitperiode, die in einem Steuerjahr beginnt oder endet) überschritten werden, damit das Besteuerungsrecht an den Arbeitsort übergeht.

Impressum (Fortsetzung)

IFF Beirat Steuerrecht

Prof. Dr. Peter Athanas
Dr. Ruedi Baumann
Dr. Ivo P. Baumgartner
Prof. Dr. Ulrich Cavelti
Yvon de Coulon, 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 Ausgabe 2008/1

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:
