
IFF Institut für Finanzwissenschaft
und Finanzrecht



Universität St.Gallen

IFF Forum für Steuerrecht

Aus dem Inhalt

Prof. Dr Pierre-Marie Glauser

La notion fiscale d'obligation

En particulier dans le cadre des financements internationaux

Lic. iur. Barbara
Brauchli Rohrer/

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

Dr. Samuel Bussmann/
Lic. iur. Matthias Marbach

Ausgewählte Fragestellungen zum Kreisschreiben Nr. 14 (2. Teil)

Lic. oec. Peter Lang

**Aufschubstatbestände und Liquidationsgewinne gemäss
Unternehmenssteuerreformgesetz II**

Lic. iur et lic. oec.
Florian Regli

**Verlegung des Finanzierungsaufwands bei der Berechnung des
Beteiligungsabzugs**

Plädoyer für eine objektmässige Verlegung (1. Teil)

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

Gesetzgebungs-Agenda 2008/2

2008/2

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

2008/2

Inhalt

	Artikel	
Prof. Dr. Pierre-Marie Glauser	La notion fiscale d'obligation En particulier dans le cadre des financements internationaux	77
	Praxis-Forum	
Lic. iur. Barbara Brauchli Rohrer/ Dr. Samuel Bussmann/ Lic. iur. Matthias Marbach	Verkauf von Beteiligungsrechten aus dem Privat- in das Geschäftsvermögen eines Dritten (indirekte Teilliquidation) Ausgewählte Fragestellungen zum Kreisschreiben Nr. 14 (2. Teil)	92
Lic. oec. Peter Lang	Aufschubstatbestände und Liquidationsgewinne gemäss Unternehmenssteuerreformgesetz II	110
Lic. iur et lic. oec. Florian Regli	Verlegung des Finanzierungsaufwands bei der Berechnung des Beteiligungsabzugs Plädoyer für eine objektmässige Verlegung (1. Teil)	125
	Gesetzgebungs-Agenda	
Lic. iur. Rainer Zigerlig/ Lic. iur. Heinz Baumgartner/ Dr. Raoul Stocker	Gesetzgebungs-Agenda 2008/2	146

La notion fiscale d'obligation

En particulier dans le cadre des financements internationaux

Prof. Dr Pierre-Marie Glauser



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

Table des matières

1	Introduction
2	La notion d'obligation en droit fiscal
2.1	Bases légales et sources en droit fiscal
2.2	Les éléments caractéristiques de la notion d'obligation en droit fiscal
2.2.1	Reconnaissance de dette écrite
2.2.1.1	Ex cursus : la reconnaissance de dette en droit civil
2.2.1.2	Reconnaissance de dette en droit fiscal
2.2.2	Obtention collective de capitaux
2.2.2.1	Emission d'emprunt
2.2.2.2	Obligations de caisse
2.3	Sous-participations
3	Questions pratiques en cas de contrats de financement
3.1	Etendue matérielle de la notion d'obligation
3.1.1	Existence de reconnaissances de dette écrites ?
3.1.2	Refinancement par le créancier – Emission de sous-participations ?
3.1.3	Nombre de créanciers ou nombre de reconnaissances de dette ?
3.1.4	Obligations de caisse – prise en compte de tout le financement du débiteur ?
3.2	L'extra-territorialité de la notion d'obligation – l'émission d'une obligation à l'étranger avec garantie de la société mère
3.2.1	La pratique de l'administration
3.2.2	Le rapatriement en Suisse
3.2.3	L'entité suisse concernée
	Bibliographie
	Normes
	Travaux préparatoires
	Circulaires

1 Introduction

Les emprunts d'une certaine taille impliquent généralement plusieurs créanciers. L'opération peut alors prendre différentes formes. Le débiteur peut émettre une obligation sur les marchés financiers. Mais il peut aussi faire appel à un cercle plus limité de bailleurs de fonds. La transaction peut alors se manifester de plusieurs manières. L'un des prêteurs (le chef de file), généralement une banque, peut agir comme agent et organiser la transaction au nom et pour le compte de l'ensemble des créanciers qui forment un consortium ou syndicat¹. La banque peut par ailleurs consentir un prêt individuel², étant souvent entendu d'emblée qu'elle placera des tranches de crédit auprès d'autres investisseurs. Evidemment, il est aussi possible qu'un établissement bancaire fasse un prêt classique au débiteur, quitte à décider plus tard de refinancer cet actif, notamment en émettant des sous-participations.

Ce genre de financements comporte le risque que la transaction soit qualifiée fiscalement d'emprunt obligataire. Dans ce cas, l'émission est soumise au droit de timbre d'émission et les intérêts payés aux créanciers sont grevés de l'impôt anticipé de 35 %. Le plus souvent, les emprunts d'envergure effectués par une société suisse font appels à des investisseurs situés en dehors de

1 V. sur les termes « crédits consortiaux » ou « syndicated loans » : NYFFELER, article « Konsortialkredit », pp. 663 s, et STRAUB, article « Syndicated loans », pp. 1015 s.

2 Elle effectue dans ce cas une souscription ferme (underwriting).

Suisse. Le risque de voir la transaction qualifiée d'obligation est alors d'autant plus grand que les conventions de double imposition, pour autant qu'elles s'appliquent, ne permettent en général pas de récupérer l'entier de la retenue à la source. La notion d'obligation au sens fiscal revêt donc une importance particulière dans de telles opérations.

La qualification d'un emprunt obligataire est ainsi essentielle en ce qui concerne les droits de timbre et l'impôt anticipé. En revanche, elle reste en principe sans importance en matière d'impôt sur le bénéfice, que cela soit pour la société débitrice ou pour un créancier détenant le prêt dans sa fortune commerciale. Dans ce cas, le traitement fiscal en matière d'impôt sur le bénéfice (ou d'impôt sur le revenu en cas de contribuable exerçant une activité indépendante) dépend essentiellement du traitement comptable (principe de déterminance ou *Massgeblichkeitsprinzip*)³. Nous n'aborderons donc pas dans cet article les aspects liés à l'impôt sur le bénéfice ou le revenu. Nous laisserons également de côté ici les questions liées à la détention dans la fortune privée des personnes physiques d'obligations et d'instruments financiers structurés.

Dans la première partie de cet article (ci-dessous ch. 2), nous nous efforcerons de cerner la notion d'obligation en droit fiscal, en particulier pour en dégager les caractéristiques essentielles. Puis, dans une deuxième partie (ci-dessous ch. 3), nous examinerons certaines des questions concrètes qui se posent dans le contexte de contrats de crédit. A cet égard, nous aborderons les questions liées à l'étendue matérielle de la notion d'obligation (ci-dessous ch. 3.1). Nous traiterons également du champ d'application territorial de ce terme, en particulier de la pratique de l'administration fédérale des contributions (AFC) concernant les émissions d'obligations par des filiales étrangères avec garantie de la société mère suisse (ci-dessous ch. 3.2).

Enfin, précisons que nous n'aborderons pas ici des modes de financements particuliers, comme les papiers monétaires et les créances comptables⁴, puisque ces formes d'emprunts restent relativement rares dans la pratique actuelle.

2 La notion d'obligation en droit fiscal

2.1 Bases légales et sources en droit fiscal

Dans la loi fédérale sur les droits de timbre (LT), l'art. 4 al. 3 définit la notion d'obligation comme suit :

Art. 4 Définitions

³ Sont des obligations les reconnaissances de dettes écrites se rapportant à des montants fixes, émises en plusieurs exemplaires et visant l'obtention collective de capitaux, la création d'occasions collectives de placement ou la consolidation d'engagements, notamment les obligations d'emprunt, y compris les titres d'emprunt garantis par un gage immobilier, conformément à l'art. 875 du code civil, les titres de rente, les lettres de gage, les obligations de caisse, les bons de caisse et de dépôt ainsi que les créances inscrites au livre de la dette.

L'art. 4 al. 4 LT énumère par ailleurs une série de documents « assimilés à des obligations », et prévoit à cet effet :

⁴ Sont assimilés à des obligations :

- b. les documents relatifs à des sous-participations à des créances provenant de prêts ;

L'art. 13 al. 2 let. a LT précise par ailleurs que le droit de timbre de négociation est dû lors d'opérations portant sur les obligations et renvoie à cet égard à la définition évoquée ci-dessus.

En matière d'impôt anticipé, l'art. 4 al. 1 let. a LIA se limite à préciser, au chapitre de l'objet de l'impôt, que la retenue à la source de 35 % est due sur les rendements « des obligations émises par une personne domiciliée en Suisse (...) ». C'est dans l'Ordonnance d'exécution sur l'impôt anticipé (OIA) que le concept d'obligation est abordé plus précisément pour l'impôt anticipé, puisque l'art. 15 al. 1 OIA prévoit :

Art. 15 2. Obligations et titres émis en série

¹ Sont des obligations, qu'elles soient au porteur, à ordre ou nominatives :

- a. Les obligations d'emprunt, y compris les titres d'emprunt garantis par un gage immobilier, titres de rente, lettres de gage, obligations de caisse, bons de caisse et certificats de dépôt ;
- b. Les reconnaissances de dette analogues aux effets de change et les autres papiers escomptables émis en plusieurs exemplaires et destinés à être placés dans le public.

Cet article ne permet toutefois pas de clarifier le terme, notamment parce qu'il se contente d'énumérer des types d'obligation, sans en définir les caractéristiques.

3 Art. 58 LIFD.

4 Au sens technique du terme ; v. à cet égard : MEISTER, art. 4 LT N 66 ss.

Cela étant, la doctrine⁵ et la pratique⁶ admettent qu'il n'y a pas de différence entre les notions d'obligation en matière de droits de timbre (d'émission et de négociation) et d'impôt anticipé. A cet égard, il faut d'ores et déjà relever que l'art. 4 al. 3 LT correspond à la définition élaborée par la jurisprudence du Tribunal fédéral⁷. C'est donc dans la LT que l'on trouve la véritable description de ce qu'est une obligation en droit fiscal, cette définition s'appliquant aux autres domaines de la fiscalité, en particulier à l'impôt anticipé.

Il convient aussi de souligner que selon l'art. 5a al. 1 let. a LT, l'émission d'une obligation n'est soumise au droit de timbre que si l'émetteur est suisse. La même disposition prévoit que le droit n'est dû que pour l'émission de sous-participations à des créances provenant de prêts consentis à des débiteurs suisses⁸. De même, les rendements obligataires ne sont grevés de l'impôt anticipé que lorsque l'emprunteur est domicilié en Suisse⁹, la question de l'assujettissement à la souveraineté suisse étant régie par l'art. 9 al. 1 LIA.

Précisons encore que c'est l'émetteur d'une obligation (c'est-à-dire le débiteur de l'emprunt) qui doit s'acquitter du droit de timbre d'émission (art. 10 al. 3 LT) ou, en cas de sous-participations, la personne qui émet de tels documents (art. 10 al. 4 LT). En matière d'impôt anticipé, c'est bien sûr le débiteur de la prestation imposable (en l'espèce le rendement obligataire, i. e. les intérêts) qui est redevable de l'impôt (art. 10 al. 1 LIA).

Enfin, l'administration a concrétisé sa pratique en matière d'obligations dans diverses publications sur lesquelles nous reviendrons ci-dessous.

2.2 Les éléments caractéristiques de la notion d'obligation en droit fiscal

Le prélèvement du droit de timbre en cas d'émission d'obligations fut introduit en 1918 déjà¹⁰. L'ancien droit¹¹ ne définissait pas ce qui entraînait dans le cadre du terme « obligation ». Une disposition comme celle de l'art. 4 al. 3 LT faisait défaut à l'époque. Aussi, c'est au Tribunal fédéral qu'il appartient de définir ce terme et de nombreuses décisions furent rendues sur cette question¹². Comme relevé ci-dessus, l'actuelle définition de l'art. 4 al. 3 LT se fonde sur cette jurisprudence rendue sous l'ancien droit. Il n'est donc pas surprenant que, comme le rappellent notre Haute Cour¹³ et les auteurs¹⁴, ces anciennes décisions aient conservé toute leur pertinence dans la législation actuelle.

Avant toute chose, il convient de préciser que le droit fiscal retient une notion d'obligation qui lui est propre et qui dépasse les concepts utilisés en droit civil ou sur les marchés financiers¹⁵. Elle ne se recoupe pas non plus avec le terme de papiers-valeurs que connaît le Code des obligations¹⁶. La jurisprudence retient en effet que les éléments suivants sont caractéristiques d'une obligation sous l'angle du droit fiscal¹⁷, ces conditions devant d'ailleurs être réunies cumulativement¹⁸ :

- Emission d'une reconnaissance de dette écrite se rapportant à des montants fixes (v. ci-dessous ch. 2.2.1).
- L'émission vise l'obtention collective de capitaux (v. ci-dessous ch. 2.2.2).
- Les reconnaissances de dette sont émises en plusieurs exemplaires et à des conditions semblables (v. ci-dessous ch. 2.2.2.1 et 2.2.2.2).
- Elles permettent au créancier de prouver, de faire valoir ou de transférer sa créance.

Toutes ces conditions sont reprises par l'art. 4 al. 3 LT, à l'exception du dernier tiret. Toutefois, le fait que la loi

5 PFUND, art. 4 LIA N 2.1 ; Duss, *Der unbewältigte Obligationenbegriff des Stempel- und Verrechnungssteuerrechtes*, p. 98 ; JAUSSE, *Emissionsabgabe und Verrechnungssteuer bei strukturierten Finanzierungen*, p. 574 ; RISI, art. 4 LT N 27. MEISTER, art. 4 LT N 40, et Duss/von AH, art. 4 LIA N 24, admettent que la pratique applique la même notion d'obligation en matière de droits de timbre et d'impôt anticipé mais se montrent réservés sur la pertinence de cette approche.

6 Circ. Obligations ch. 1 ; circ. Obtention collective de capitaux ch. 1.1.

7 Duss/von AH, art. 4 LIA N 24 ; MEISTER, art. 4 LT N 31 ; v. aussi ci-dessous ch. 2.2.

8 L'art. 4 al. 1 LT définit la notion de « domicilié en Suisse » en matière de droits de timbre.

9 Art. 4 al. 1 let. a LIA ; v. toutefois le cas particulier de l'émission des obligations par une filiale étrangère d'une société mère suisse (ci-dessous ch. 3.2).

10 V. Message droit de timbre 1916, pp. 558 ss.

11 C'est-à-dire la LF du 4.10.1917 sur les droits de timbre (LT 1917).

12 Duss, *Der unbewältigte Obligationenbegriff des Stempel- und Verrechnungssteuerrechtes*, pp. 100 ss, donne un résumé de ces décisions.

13 ATF du 19.3.1982, Archives 51 (1982/83), p. 652.

14 Duss/von AH, art. 4 LIA N 23 ; MEISTER, art. 4 LT N 31.

15 PFUND, art. 4 LIA N 2.2 ; Duss, *Der unbewältigte Obligationenbegriff des Stempel- und Verrechnungssteuerrechtes*, p. 104 ; JECK, *Neueste Entwicklungen bei der Besteuerung moderner Finanzinstrumente*, p. 181 ; Duss/von AH, art. 4 LIA N 26 ; MEISTER, art. 4 LT N 35 ; RISI, art. 4 LT N 28 ; ATF du 20.12.1934, ATF 60 I 377.

16 V. ci-dessous ch. 2.2.1.1.

17 V. p. ex. ATF du 19.6.1947, Archives 16 (1947/48), p. 123 ; PFUND, art. 4 LIA N 2.2.

18 Duss, *Der unbewältigte Obligationenbegriff des Stempel- und Verrechnungssteuerrechtes*, p. 105.

ne mentionne plus ce dernier élément demeure à notre sens sans réelle portée. D'une part, ce critère est implicitement inclus dans la notion même de reconnaissance de dette écrite, comme nous le verrons plus loin¹⁹. D'autre part, même s'il ne se retrouve plus dans la définition légale de l'obligation, il est toujours présent dans la pratique des autorités fiscales, qui le mentionnent dans leurs publications. C'est ainsi que, évoquant les reconnaissances de dette, la circ. Obtention collective de capitaux prévoit, au ch. 2.1, qu'elles « (...) servent à établir, faire valoir ou transférer la créance » et encore, dans la Circ. Obligations et instruments financiers, ch. 2.1.1, qu'elles « (...) servent à légitimer le créancier dans l'exercice de son droit ou lors du transfert de la créance ».

2.2.1 Reconnaissance de dette écrite

Bien que le droit fiscal retienne une définition d'obligation qui lui est propre²⁰, il se fonde sur le terme de reconnaissance de dette qui appartient au droit civil. Il se justifie donc de s'arrêter brièvement sur cette notion telle qu'elle est utilisée par le Code des obligations, avant d'en cerner les contours en droit fiscal.

2.2.1.1 Ex cursus : la reconnaissance de dette en droit civil

L'art. 17 du Code des obligations (CO) introduit la notion de reconnaissance de dette²¹. Il s'agit de la déclaration d'une personne par laquelle celle-ci se reconnaît débitrice d'une obligation envers quelqu'un²². Ce faisant, le débiteur promet d'exécuter l'obligation qu'il a envers le créancier²³. Comme le précise l'art. 17 CO, cet engagement est valable même si le débiteur n'indique pas la raison pour laquelle la dette existe, c'est-à-dire la cause juridique qui fonde l'obligation. D'ailleurs, le fait que la reconnaissance de dette indique ou non le rapport contractuel sous-jacent (c'est-à-dire qu'elle soit causale ou abstraite) n'a pas de réelle portée pratique, à part en matière de preuve²⁴. La reconnaissance de dette se borne en effet à une seule déclaration unilatérale du débiteur (« Je dois CHF 1000 à Monsieur XYZ »), sans représen-

ter un contrat²⁵. En revanche, il existe nécessairement un rapport contractuel sous-jacent qui explique la créance envers le débiteur. Le fait d'exprimer la réalité de cette relation juridique dans un document ne crée d'ailleurs pas de dette nouvelle²⁶ et n'implique pas de novation de l'obligation sous-jacente²⁷. Au contraire, le débiteur peut toujours se libérer en invoquant les objections et les exceptions qui affectent la dette reconnue (p. ex. la prescription, l'invalidité du contrat, etc.).

La reconnaissance de dette n'est subordonnée à aucune condition de forme²⁸. Elle peut en particulier être orale ou prendre la forme écrite. Dans ce cas, elle devient un titre de créance (*gewöhnliche Schuldurkunde*) qui permet de prouver la déclaration constatée lors de la reconnaissance de dette²⁹. Il s'agit cependant là d'une conception large des termes « reconnaissances » et « dettes ». Il suffit en effet que le débiteur déclare au créancier qu'une dette déterminée existe, c'est-à-dire que, en vertu d'une relation juridique, il doit s'acquitter envers lui d'une obligation. La forme, le contenu exact, les modalités d'exercice du droit qu'il atteste, etc., sont sans importance pour autant que le titre représente les caractéristiques de la reconnaissance et de la dette³⁰. Toutefois, un titre de créance présuppose que la reconnaissance individualise suffisamment la dette et soit en principe inconditionnelle³¹. Il s'ensuit que les documents constatant un contrat (contrat de prêt ou de vente, p. ex.) ne sont en général pas considérés comme des titres de créance. En outre, le document doit être émis par le débiteur. Il n'y a ainsi pas reconnaissance de dette lorsque le titre est émis par le créancier (p. ex. une quittance) ou par un tiers (p. ex. l'acte de défaut de biens délivrés par l'office des poursuites et faillites)³².

La reconnaissance de dette ne doit pas être confondue avec les papiers-valeurs (art. 965 ss CO). Ces derniers sont en effet des titres de créance qualifiés³³ qui se distinguent des autres titres par le fait qu'ils sont nécessaires et suffisants à l'exercice du droit³⁴. Les papiers-valeurs se caractérisent par la réunion de trois éléments³⁵ :

19 V. ci-dessous ch. 2.2.1.1.

20 V. ci-dessus ch. 2.2.

21 En allemand : Schuldbekanntnis ou Schuldanerkennung (c'est ce terme qui est utilisé dans la définition allemande de l'art. 4 al. 3 LT).

22 JÄGGI, Théorie générale des papiers-valeurs, p. 25 ; TEVINI DU PASQUIER, art. 17 CO N 1 ; SCHWENZER, art. 17 CO N 2.

23 TEVINI DU PASQUIER, art. 17 CO N 3.

24 SCHWENZER, art. 17 CO N 6 et N 8. Une reconnaissance de dette abstraite s'accompagne d'une inversion du fardeau de la preuve, car c'est au débiteur de démontrer la cause juridique et de soulever les objections ou exceptions qui lui permettent de se libérer du paiement.

25 TEVINI DU PASQUIER, art. 17 CO N 4 ; SCHWENZER, art. 17 CO N 3, parle de « einseitiger Vertrag », mais il entend sans doute déclaration unilatérale.

26 TEVINI DU PASQUIER, art. 17 CO N 7.

27 TEVINI DU PASQUIER, art. 17 CO N 9.

28 TEVINI DU PASQUIER, art. 17 CO N 5.

29 PETITPIERRE-SAUVAIN, Les papiers-valeurs, p. 23 ; TEVINI DU PASQUIER, art. 17 CO N 5.

30 PETITPIERRE-SAUVAIN, Les papiers-valeurs, p. 23 ; JÄGGI, Théorie générale des papiers-valeurs, p. 26.

31 JÄGGI, Théorie générale des papiers-valeurs, p. 26.

32 JÄGGI, Théorie générale des papiers-valeurs, pp. 25 s N 2 ; TEVINI DU PASQUIER, art. 17 CO N 6.

33 CHAUDET, Droit suisse des affaires, p. 470.

34 Art. 965 CO ; PETITPIERRE-SAUVAIN, Les papiers-valeurs, p. 22.

35 PETITPIERRE-SAUVAIN, Les papiers-valeurs, p. 3.

il s'agit de titres (ils ont un support matériel), permettant l'exercice d'un droit (ils légitiment celui qui les présente) et qui sont nécessaires à l'obtention de ce droit (ce sont des moyens de transfert de ce droit). Seule la réunion de ces trois éléments leur confère une spécificité que n'ont pas les titres seuls. Dès lors, le terme « papiers-valeurs » est une notion juridique beaucoup plus étroite que celle de titre de créance à laquelle appartient la reconnaissance de dette écrite.

Enfin, le droit civil traite également spécifiquement des emprunts obligataires aux art. 1156 ss CO. Toutefois, le droit civil ne vise là que les emprunts « mis en souscription publique » ou cotés en bourse³⁶. Le Code ne donne cependant pas de réelle définition du terme « obligation », mais se contente de préciser, à l'art. 1157 al. 1 CO, que les créanciers obligataires forment, à certaines conditions, une communauté :

Art. 1157 A. Conditions

¹ Lorsque les obligations d'un emprunt pour lequel des conditions uniformes ont été adoptées sont émises, directement ou indirectement, à la suite d'une souscription publique, par un débiteur ayant en Suisse son domicile ou un établissement industriel ou commercial, les créanciers constituent, de plein droit, une communauté.

Les art. 1157 ss CO règlent dans ce contexte le fonctionnement et les compétences de la communauté des créanciers obligataires.

2.2.1.2 Reconnaissance de dette en droit fiscal

Fondamentalement, le droit fiscal s'appuie sur la notion de reconnaissance de dette telle qu'elle découle du droit civil. Il suffit ainsi qu'il y ait émission d'un document écrit contenant une promesse expresse ou indirecte de rembourser une créance³⁷. Par contre, la qualité de papier-valeur n'est pas déterminante³⁸. Pas plus d'ailleurs que l'apparence extérieure ou la dénomination du document³⁹. Le fait que la reconnaissance de dette soit causale ou abstraite est également sans importance⁴⁰. L'émission du titre n'a pas besoin de découler d'un apport de fonds nouveaux ; elle peut parfaitement servir à conso-

lider des engagements préexistants⁴¹. En revanche, la reconnaissance doit être émise par le débiteur, une simple quittance ne suffisant ainsi pas⁴².

Par ailleurs, comme le précise l'art. 4 al. 3 LT, la reconnaissance de dette doit se rapporter à un montant arrêté et fixé d'avance⁴³. Contrairement à un dépôt ou à un compte courant, il n'est ainsi pas possible de modifier en cours de route le montant de la créance constaté sur le titre.

2.2.2 Obtention collective de capitaux

Dès l'introduction des droits de timbre, le but avéré de la loi fut de tirer fiscalement avantage de l'« (...) augmentation de valeur (qui découle de) l'accroissement de la capacité productrice du capital, qui résulte, comme l'expérience le démontre, de la concentration ; les petits capitaux qui sont groupés par une société anonyme ne pourraient pas se livrer isolément à une activité aussi productive que lorsqu'ils font partie d'un capital collectif (...). Il en est naturellement de même de l'acquisition de capitaux au moyen de l'émission d'obligations. »⁴⁴. Ainsi, le fait de soumettre aux droits de timbre les obligations, comme tous les titres qui leur sont assimilables économiquement⁴⁵, s'explique par la volonté de profiter de la capacité contributive accrue qui s'accompagne d'une levée de fonds collective⁴⁶.

La notion d'obligation requiert donc que le débiteur fasse appel à un ensemble de créanciers pour obtenir son crédit. Comme le relève le Tribunal fédéral⁴⁷, « (...) ce sont essentiellement les démarches de l'emprunteur qui confèrent au crédit son caractère collectif ». Il ne suffit pas d'émettre plusieurs reconnaissances de dette, encore faut-il s'adresser à plusieurs prêteurs pour que ceux-ci mettent collectivement des fonds à disposition⁴⁸. L'on ne peut donc être en présence d'une obligation que s'il s'avère que les démarches du débiteur visent l'obtention collective de capitaux. Dans une décision de 1946⁴⁹, le Tribunal fédéral a ainsi refusé de qualifier d'obligation une situation⁵⁰ dans laquelle un débiteur avait pourtant émis plus de 10 reconnaissances de dette envers son père. La Haute Cour estima en effet que les titres, ayant

36 PETITPIERRE-SAUVAIN, Les papiers-valeurs, p. 362.

37 MEISTER, art. 4 LT N 40 ; BUSENHART, art. 5a LT N 8.

38 DUSS, Der unbewältigte Obligationenbegriff des Stempel- und Verrechnungssteuerrechtes, p. 104 ; DUSS/VON AH, art. 4 LIA N 19 et N 28 ; MEISTER, art. 4 LT N 39.

39 PFUND, art. 4 LIA N 2.2 ; DUSS, Der unbewältigte Obligationenbegriff des Stempel- und Verrechnungssteuerrechtes, p. 104 ; GROSJEAN, La notion d'obligation dans la législation sur l'impôt anticipé, p. 309 ; STOCKAR, Übersicht und Fallbeispiele zu den Stempelabgaben und zur Verrechnungssteuer, p. 217 (cas 40), où l'auteur affirme d'ailleurs qu'un contrat de prêt représente déjà une reconnaissance de dette ce qui, à notre sens, n'est pas nécessairement exact.

40 PFUND, art. 4 LIA N 2.2.

41 ATF du 8.7.1957, Archives 26 (1957/58), p. 456. Dans cette décision, l'obligation était liée à un ensemble d'hypothèques légales d'artisans.

42 PFUND, art. 4 LIA N 2.2.

43 PFUND, art. 4 LIA N 2.2 ; MEISTER, art. 4 LT N 40.

44 Message droits de timbre 1916, p. 577.

45 Message droits de timbre 1917, p. 79.

46 ATF du 13.12.1946, Archives 15 (1946/47), p. 386.

47 ATF du 15.9.1944, ATF 70 I 167.

48 ATF du 13.12.1946, Archives 15 (1946/47), p. 386.

49 ATF du 13.12.1946, Archives 15 (1946/47), p. 386.

50 Un fils avait une dette envers son père qui lui avait vendu sa société.

pour but d'être remis aux frères et sœurs du débiteur, avaient été préparés pour régler la succession et les conditions de remboursement de l'emprunt, mais pas pour lever des fonds de manière collective.

Le critère de l'obtention collective de capitaux distingue notamment les obligations des prêts individuels. La différence entre ces deux formes d'emprunt ne dépend en effet pas de la formulation de la reconnaissance de dette, mais davantage de la manière dont le débiteur se procure le crédit⁵¹. Ce n'est que lorsque les reconnaissances de dette sont émises à des conditions semblables dans le but de se procurer des fonds de manière collective que la qualification d'obligation peut entrer en ligne de compte. Contrairement aux prêts individuels, l'obligation se distingue par le fait que les titres sont émis dans un rapport temporel et avec un lien économique tel que leur émission apparaît comme étant planifiée⁵².

La pratique de l'AFC reprend évidemment aussi cette exigence de collectivité. Tout d'abord, la circ. Obligations précise au ch. 1 let. c que la distinction entre des prêts individuels et les obligations s'examine sur la base de 2 critères : la teneur du contrat de crédit et l'activité d'émission du débiteur. Ce second élément, à notre sens, fait nécessairement référence au fait que le débiteur doit faire appel à une obtention collective de capitaux. Par ailleurs, l'administration s'est efforcée de fixer le nombre de créanciers à partir duquel un emprunt est réputé « collectif ». Pour ce faire, elle distingue entre les obligations d'emprunts et les obligations de caisse et a arrêté des seuils de référence qui représentent la limite au caractère de collectivité⁵³.

Enfin, il est intéressant de relever que l'AFC n'estime pas qu'il y a levée collective de fonds si les créanciers sont des banques au sens de la législation bancaire⁵⁴. En effet, celles-ci ne sont en principe pas prises en considération pour le calcul du nombre de créanciers. Cette pratique, qui ne trouve aucun fondement dans le texte légal, est généralement justifiée par un souci d'égalité de traitement entre grands et petits établissements bancaires⁵⁵, de praticabilité et par le fait que les avoirs interbancaires ne sont pas soumis à l'impôt anticipé⁵⁶.

Selon le type d'emprunt collectif, le droit fiscal distingue entre les obligations d'emprunt et les obligations de caisse. Les rendements de ces deux types d'emprunts sont soumis au même impôt anticipé. La différence entre ces deux catégories est toutefois importante à deux égards : d'une part l'art. 9a LT prévoit un taux d'impôt différent pour ces deux sortes d'obligations⁵⁷. D'autre part, la notion de collectivité s'appréhende différemment pour les obligations d'emprunt que pour les obligations de caisse.

2.2.2.1 Emission d'emprunt

Une obligation d'emprunt se caractérise par le fait que des reconnaissances de dette sont émises pour réaliser une opération de crédit unique à des conditions identiques. Dans une situation déterminée⁵⁸, le débiteur fait appel à un ensemble de créanciers pour lever des fonds et leur remet des parts d'un seul et même emprunt. Les titres sont ainsi liés entre eux par un intérêt unique, par une échéance commune, par des conditions de remboursement similaires, etc. de telle manière qu'ils apparaissent comme la partie fongible d'un seul et même emprunt⁵⁹. Ils font ainsi foi des mêmes droits, en proportion de leur valeur nominale et constituent ensemble une « opération de crédit uniforme et fermée »⁶⁰. Il n'est en revanche pas exigé que les détenteurs des obligations constituent une communauté juridique des obligataires au sens de l'art. 1157 CO. Il n'appartient en effet pas à la notion d'obligation d'emprunt qu'il y ait une seule créance commune, que les reconnaissances de dette perdent leur autonomie en faveur de l'ensemble et que les créanciers doivent faire valoir leur droit par une action commune⁶¹. Au contraire, les créances partielles peuvent être totalement indépendantes les unes des autres. Il n'est pas non plus exigé que le nombre de titres soit tel, que leur placement puisse avoir lieu seulement par une émis-

51 ATF du 22.12.1931, ATF 57 I 403, où le Tribunal fédéral précise que ce qui est déterminant c'est die « (...) Art der Kreditbeschaffung ».

52 PFUND, art. 4 LIA N 2.2 ; ATF du 13.6.1947, ATF 73 I 123.

53 DUSS/VON AH, art. 4 N LIA 29 ; MEISTER, art. 4 LT N 39 et 45. Les seuils sont de 10, respectivement 20, comme nous le verrons ci-dessous aux ch. 2.2.2.1 et 2.2.2.2.

54 Circ. Obligations ch. 3 let. b ; circ. Droit de timbre de négociation N 15.

55 Les grandes banques peuvent consentir un prêt individuel là où de plus petits établissements sont contraints à la syndication.

56 DUSS/VON AH, art. 4 LIA N 29 ; MEISTER, art. 4 LT N 39.

57 1,2 pour mille (0,12 %) pour chaque année de la durée maximale des obligations d'emprunt et 0,6 pour mille (0,06 %) en ce qui concerne les obligations de caisse.

58 Il peut s'agir d'un besoin de fonds nouveaux, d'une consolidation de dettes échues ou à court terme, d'un désintéressement de créanciers existants ou de toute autre raison semblable (v. GROSJEAN, La notion d'obligation dans la législation sur l'impôt anticipé, p. 311).

59 PFUND, art. 4 LIA N 2.3 et les références jurisprudentielles citées ; WYSS, Aus der neuen Praxis der eidgen. Steuerverwaltung in bundesrechtlichen Stempelsteuersachen, p. 100 (citation de la jurisprudence) ; GROSJEAN, La notion d'obligation dans la législation sur l'impôt anticipé, pp. 310 s ; DUSS, Der unbewältigte Obligationenbegriff des Stempel- und Verrechnungsteuerrechtes, p. 104.

60 Circ. Obligations ch. 1 let. a.

61 WYSS, Aus der neuen Praxis der eidgen. Steuerverwaltung in bundesrechtlichen Stempelsteuersachen, p. 99, qui cite la jurisprudence.

sion publique⁶². Par ailleurs, l'exigence d'émission à des conditions identiques ne s'oppose pas à ce que les titres soient émis avec des valeurs nominales différentes, pour autant que les autres conditions typiques de l'emprunt soient les mêmes⁶³.

En matière d'obligations d'emprunt, l'administration estime qu'il y a obtention collective de capitaux dès que le nombre de 10 créanciers est dépassé⁶⁴. Comme évoqué ci-dessus⁶⁵, lorsqu'il s'agit de déterminer le nombre de créanciers, l'AFC ne prend pas en compte les banques suisses et étrangères reconnues comme telles par la législation bancaire en vigueur dans le pays de leur siège. Par ailleurs, la pratique administrative ne retient l'émission d'obligations d'emprunt que lorsque le montant total du crédit (c'est-à-dire la levée de fonds donnant lieu à l'émission des reconnaissances de dette considérées ensemble) dépasse CHF 500 000⁶⁶.

2.2.2.2 Obligations de caisse

Les obligations de caisse sont des reconnaissances de dette émises en plusieurs exemplaires à des conditions semblables (mais pas identiques). Contrairement aux obligations d'emprunts, elles ne représentent pas les parties d'une opération de crédit unique, mais font foi de rapports de dette individuels⁶⁷. Elles peuvent donc présenter entre elles des différences s'agissant des conditions de l'emprunt, qu'il s'agisse du taux, de l'échéance du remboursement, etc.

L'assimilation de reconnaissances de dette émises à des conditions variables à des obligations s'explique cependant par le caractère collectif de la levée des fonds. L'émission doit ainsi intervenir de façon constante⁶⁸, de telle sorte que les documents appartiennent à un groupe de titres similaires⁶⁹. A cet égard, il ne saurait être question d'obligations de caisse, lorsque des reconnaissances de dette ont été émises pour des besoins spécifiques, vraisemblablement uniques. Ce critère permet de les distinguer des prêts individuels. La différence entre une émission d'obligations de caisse et la remise de reconnaissances de dette afférentes à des prêts individuels réside

en effet dans les circonstances de l'emprunt⁷⁰. Dans le cadre d'obligations de caisse, la société offre publiquement – ou à un cercle déterminé de personnes – des reconnaissances de dette, les investisseurs étant prêts à apporter des fonds, c'est-à-dire à investir, dans la société. Les documents sont émis de manière planifiée et présentent entre eux un rapport de continuité temporelle et un lien économique permettant de les rassembler dans un même groupe de titres semblables⁷¹. En revanche, le prêt individuel se distingue de l'émission d'obligations de caisse par le fait qu'il contient des conditions négociées individuellement et ne s'inscrit pas dans une logique d'obtention collective de capitaux⁷².

Au-delà du caractère continu de l'émission, l'administration a également développé une pratique⁷³ liant le caractère de collectivité au nombre de créanciers. Bien que la notion d'obligation de caisse ne soit pas liée à la nature du débiteur⁷⁴, le seuil déclenchant un emprunt collectif varie selon que l'émetteur est une banque⁷⁵ ou non. En cas de société non bancaire, l'administration fixe à 20 créanciers le nombre d'investisseurs au-delà duquel il y a obligations de caisse. En revanche, si l'émetteur est une banque, ce seuil n'est pas pris en compte et les conséquences fiscales liées à une émission obligatoire interviennent dès la première reconnaissance de dette.

2.3 Sous-participations

La loi évoque la notion de sous-participation dans le contexte des droits de timbre⁷⁶, sans toutefois réellement définir cette notion. Comme leur nom l'indique, les sous-participations se caractérisent par le fait qu'un créancier (le créancier initial) apparaît en externe comme le seul titulaire d'une obligation ou d'un prêt envers un débiteur (le débiteur originel ou initial), alors que, dans les rapports internes, le créancier initial refinance des tranches de sa créance auprès de tiers⁷⁷. L'art. 4 al. 4 let. b LT prévoit dans ce cas que les « documents relatifs à des sous-participations à des créances provenant de prêts » sont « assimilés à des obligations ». L'art. 5a al. 1 let. a LT, selon lequel les sous-participations ne sont soumises au droit de timbre d'émission que lorsqu'elles concernent

62 WYSS, Aus der neuen Praxis der eidgen. Steuerverwaltung in bundesrechtlichen Stempelsteuersachen, p. 100, qui cite la jurisprudence.

63 PFUND, art. 4 LIA N 2.3 ; MEISTER, art. 4 LT N 41 ; v. aussi ATF du 22.3.1933, ATF 59 I 81.

64 Circ. Obligations ch. 3 let. a. V. aussi : GROSJEAN, pp. 310 s ; DUSS/VON AH, art. 4 LIA N 29 ; MEISTER, art. 4 LT N 39.

65 Ch. 2.2.2.

66 Circ. Obligations ch. 3 let. a.

67 GROSJEAN, La notion d'obligation dans la législation sur l'impôt anticipé, p. 312.

68 Circ. Obligations ch. 3 let. b.

69 PFUND, art. 4 LIA N 2.6 ; GROSJEAN, La notion d'obligation dans la législation sur l'impôt anticipé, p. 313.

70 ATF du 20.12.1934, ATF 60 I 377.

71 MEISTER, art. 4 LT N 46.

72 ATF du 19.3.1982, Archives 51 (1982/83), p. 652.

73 Circ. Obligations ch. 3 let. b. Pour l'ancienne pratique, v. JECK, Neueste Entwicklungen bei der Besteuerung moderner Finanzinstrumente, p. 182.

74 PFUND, art. 4 LIA N 2.6.

75 Au sens de la LF sur les banques (LB) (circ. Obligations ch. 3 let. b).

76 Art. 4 al. 4 let. b, art. 5a al. 1 let. a et art. 10 LT.

77 ARNOLD, art. 4 LIA N 304 ; MEISTER, art. 4 LT N 63 ; DOHM, La sous-participation bancaire, notamment à des prêts et des crédits documentaires, p. 1 s.

des prêts accordés à des débiteurs suisses, pourrait laisser penser qu'il s'agit là d'une catégorie d'obligation distincte des obligations d'emprunt et de caisse. Il n'en est cependant rien. La loi sur les droits de timbre ne prévoit d'ailleurs pas de taux particulier pour les sous-participations à l'art. 9a LT, l'impôt étant au contraire prélevé selon les règles des obligations d'emprunt ou de caisse en fonction des caractéristiques et du nombre de créanciers nouveaux liés à la sous-participation⁷⁸. Par ailleurs, la loi sur l'impôt anticipé n'évoque pas les sous-participations. Enfin, la pratique de l'AFC ne prévoit pas, s'agissant des sous-participations, de critères particuliers qui s'écarteraient de ceux retenus de manière générale pour les obligations⁷⁹. Ainsi, la notion de sous-participation fait référence à un mode de refinancement par le créancier initial d'un prêt consenti au débiteur originel, dans le cadre duquel une émission d'obligation pourrait le cas échéant intervenir. La question de savoir s'il s'agit alors d'une obligation d'emprunt ou de caisse dépend des caractéristiques que nous avons définies ci-dessus.

Dans ce cas, la question délicate consiste à déterminer si les conséquences fiscales liées à l'émission d'une obligation surviennent au niveau du débiteur originel ou du créancier initial qui émet les sous-participations. La pratique de l'administration est très peu claire à cet égard⁸⁰, voire même contradictoire. Les instructions administratives prévoient d'un côté que les sous-participations sont émises par le créancier initial qui « cède » des créances partielles liées au prêt envers le débiteur originel⁸¹ et qui semble donc concerné fiscalement. D'un autre côté, l'AFC précise que l'existence ou non des critères constitutifs de la notion d'obligation doivent s'examiner en fonction des circonstances prévalant au niveau du débiteur originel⁸², ce qui laisse plutôt penser que c'est à celui-ci que l'émission des sous-participations est imputée. Cette interprétation paraît d'ailleurs renforcée par le fait qu'en matière de droit de timbre de négociation, l'AFC estime que la qualité de titre suisse ou étranger dépend du domicile du débiteur initial⁸³. Ainsi, la création de

sous-participations par le créancier initial impliquerait l'émission d'une obligation chez le débiteur originel⁸⁴.

Une telle conclusion ne paraît pas acceptable, du moins pas de manière aussi péremptoire. D'ailleurs, la loi s'oppose à cette approche, puisque, s'agissant du droit de timbre d'émission, l'art. 10 al. 4 LT précise que l'obligation fiscale incombe à la personne qui émet les sous-participations. Or, par définition, il ne peut s'agir là que du créancier initial.

La doctrine, quant à elle, adopte une approche plus différenciée. Les auteurs⁸⁵ estiment qu'il convient de distinguer les situations où le créancier initial cède des tranches de sa créance envers le débiteur originel et celles où il se limite à refinancer le prêt⁸⁶. Dans le premier cas, les sous-participants acquièrent, grâce à la cession de créance⁸⁷, une prétention envers le débiteur originel. A hauteur du montant de la sous-participation, le prêt envers le débiteur sort de l'actif du bilan du créancier initial. Celui-ci n'est par ailleurs pas obligé envers les sous-participants qui n'ont aucune créance à son égard. Par contre, en cas de refinancement, le créancier initial reste titulaire d'un droit envers le débiteur originel et continue d'inscrire l'intégralité du prêt contre celui-ci à l'actif de son bilan. Simultanément, les sous-participants disposent d'une créance envers le créancier initial⁸⁸ qui doit enregistrer une dette correspondante au passif de son bilan. Duss/von Ah⁸⁹ et Meister⁹⁰ considèrent que l'émission de sous-participations ne peut concerner que celui qui devient débiteur des sous-participants. En cas de ces-

78 BUSENHART, art. 9a LT N 14.

79 Circ. Droit de timbre de négociation N 15.

80 MEISTER, art. 4 LT N 63 ; ARNOLD, art. 4 LIA N 305, qui la qualifie même de « irritierend ».

81 Circ. Obtention collective de capitaux ch. I.4 ; circ. Droit de timbre de négociation N 85.

82 Circ. Obtention collective de capitaux ch. I.4 ; circ. Droit de timbre de négociation N 85, où l'AFC prévoit qu'il y a sous-participation lorsque le créancier émet des titres et que « (...) le nombre de créances partielles atteint le niveau qui, chez le débiteur de la créance lui-même, déclencherait l'obligation fiscale ». V. aussi circ. Obligations ch. 3 let. c.

83 Circ. Obtention collective de capitaux ch. III.71 ; circ. Droit de timbre de négociation N 85.

84 L'émission de sous-participations peut aussi entraîner la qualification d'avoirs en banque des montants empruntés auprès des sous-participants par le créancier initial, en particulier si ce dernier est une banque. Aux conditions fixées par la circ. Obtention collective de capitaux ch. 83, l'administration admet qu'il y a en quelque sorte « transparence » de la banque (i. e. du créancier initial) qui a émis les sous-participations, et les intérêts ne sont pas soumis à l'impôt anticipé. Demeure à notre sens toutefois réservée la situation où le débiteur originel est lui-même une banque.

85 DUSS/VON AH, art. 4 LIA N 35 s ; MEISTER, art. 4 LT N 63 ss.

86 Selon DOHM, La sous-participation bancaire, notamment à des prêts et des crédits documentaires, pp. 1 s, le terme « sous-participation » s'applique uniquement aux situations où le créancier initial se refinance auprès de tiers, sans que sa relation juridique avec l'emprunteur initial en soit modifiée. Cela même si la sous-participation est appelée « cession » (DOHM, p. 5) et que la relation entre le créancier initial et les sous-participants est régie par les dispositions en matière de cession de créance (DOHM, pp. 9 s). En matière fiscale, il est toutefois aussi question de sous-participations en cas de cession de créance (même ouverte) – v. à cet égard circ. Droit de timbre de négociation N 85.

87 Art. 164 ss CO.

88 Cette créance fait bien sûr référence aux conditions du crédit initial sous-jacent (v. DOHM, La sous-participation bancaire, notamment à des prêts et des crédits documentaires, p. 5).

89 DUSS/VON AH, art. 4 LIA N 36.

90 MEISTER, art. 4 LT N 64 s.

sion de créance, il peut donc éventuellement y avoir émission d'obligation par le débiteur originel – qui doit donc s'acquitter du droit de timbre d'émission et de l'impôt anticipé sur les intérêts – si les conditions d'une émission obligataire sont remplies à son niveau. En revanche, lors d'un refinancement par le créancier initial, c'est celui-ci qui devient débiteur des sous-participants. Dès lors, les sous-participations peuvent représenter des obligations si les conditions d'une émission sont remplies à son niveau, sans que la situation du débiteur originel ne doive être prise en considération. Dans ce cas, les conséquences fiscales concernent uniquement le créancier initial. Risi⁹¹ ne suit pas cette approche et se fonde pour sa part essentiellement sur les directives de l'AFC. Il considère qu'il convient uniquement d'examiner la situation sous l'angle économique, le *modus operandi* juridique n'étant selon lui pas déterminant. L'émission de sous-participations ne concernerait donc fiscalement que le créancier initial, mais les critères pour retenir ou non une obligation dépendraient des circonstances au niveau du débiteur originel.

A notre avis, dans la mesure où les sous-participations sont « assimilées » à des obligations, la question de savoir à qui elles sont imputées fiscalement est indissociablement liée à la notion d'obtention collective de capitaux. Il ne peut ainsi y avoir une émission que chez celui qui lève des fonds auprès de plusieurs personnes et qui, comptablement, inscrit une dette correspondante au passif de son bilan. Dès lors, la distinction entre les situations où le créancier initial effectue des cessions de créance et celles où il se limite à refinancer son prêt paraît incontournable. Dans le cas des cessions de créances, le créancier initial ne comptabilise pas de dette envers les sous-participants dans son bilan. Dès lors, il ne saurait être question d'une obtention collective de capitaux à son niveau et il nous paraît exclu de lui imputer une émission obligataire. Tout au plus, dans ce cas, se pose la question de savoir si, suite à la cession des parts du prêt initial, le fait que le débiteur originel connaisse de nouveaux créanciers peut entraîner la requalification de son emprunt en obligation. Nous reviendrons sur cette question plus loin⁹². Précisons toutefois déjà que, dans cette hypothèse, les conséquences fiscales de la qualification d'obligation ne peuvent concerner que le débiteur originel. En revanche, en cas de refinancement, le créancier initial se retrouve débiteur des sous-participants. Dans la mesure où, chez lui, les conditions sont remplies, il est possible que ce refinancement s'accompagne d'une émission d'obligations. Pour cela, il est nécessaire que le créancier initial, c'est-à-dire l'émetteur des sous-par-

ticipations, soit domicilié en Suisse et que le nombre de sous-participants dépasse à son niveau les seuils de référence pour une obtention collective de capitaux (10, respectivement 20). Dans ce cas, c'est lui qui devra s'acquitter du droit de timbre d'émission et de l'impôt anticipé prélevé sur les intérêts qu'il paiera aux sous-participants.

3 Questions pratiques en cas de contrats de financement

3.1 Etendue matérielle de la notion d'obligation

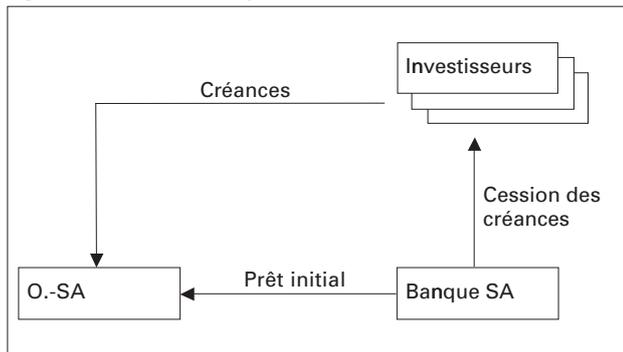
Sans doute en raison de la complexité de la matière, des incertitudes liées à la position des autorités fiscales et du fait que plusieurs questions liées aux notions développées ci-dessus ne sont pas claires en pratique, les contrats de financement partent souvent de l'hypothèse que le financement peut impliquer l'émission d'obligations. Ils prévoient de ce fait des clauses complexes pour se prémunir contre ce risque. A cet égard, il est d'usage d'interdire la cession de tranches de crédits à des entités qui ne seraient pas des banques, pour éviter que les seuils de 10/20 créanciers ne soient franchis. Or, souvent, ces clauses contractuelles et ces restrictions sont utilisées dans les documents sans que la question de l'existence d'une obligation ne soit réellement examinée quant au fond. Par ailleurs, plusieurs questions pratiques liées à la portée matérielle de la notion d'obligation se posent dans le cadre de transactions de financement importantes. Sans avoir la prétention de les traiter toutes, nous souhaitons en aborder quelques-unes ici.

Pour illustrer le propos, imaginons un exemple simplifié. La société suisse O.-SA doit emprunter une somme importante pour une acquisition. Pour ce faire, elle s'adresse à Banque SA, un établissement suisse. O.-SA et Banque SA concluent un « Senior Credit Agreement » qui prévoit, dans les grandes lignes, que (i) Banque SA prête CHF 100 millions à O.-SA ; (ii) que Banque SA agit comme prêteur initial, mais que la banque cèdera des tranches de crédit à des investisseurs (les Investisseurs) ; (iii) que les cessions de tranches s'effectueront sur la base d'un document annexé au contrat ; et (iv) que la taille des tranches cédées par Banque SA pourra varier en fonction de l'intérêt des Investisseurs. La situation est résumée graphiquement sur la fig. 1.

91 Risi, art. 5a LT N 7 et art. 10 N 20.

92 V. ci-dessous ch. 3.1.2.

Fig. 1 : Résumé de l'exemple



3.1.1 Existence de reconnaissances de dette écrites ?

Pour qu'un financement puisse être assimilé à une émission obligataire, il est indispensable, même s'il implique plusieurs parties, qu'il s'accompagne de la remise de reconnaissances de dette par le débiteur. Dans l'exemple évoqué ci-dessus, le fait que la cession par Banque SA puisse porter sur des tranches de tailles inégales n'est pas déterminant fiscalement. Par contre, reste ouverte la question de savoir si les cessions de tranches de crédit impliquent la remise de reconnaissances de dette écrites susceptibles d'entraîner l'émission d'une obligation, si le nombre de créanciers non bancaires dépasse 10, respectivement 20. La doctrine⁹³, comme d'ailleurs l'AFC⁹⁴, semble considérer que le seul fait que le créancier initial (Banque SA) cède des parts de crédit suffit à ouvrir la porte à une émission par le débiteur originel (O.-SA).

A notre avis, il est hâtif d'admettre que les cessions de tranches de crédit s'accompagnent automatiquement de l'émission d'une reconnaissance de dette écrite par le débiteur. En effet, la cession de créance – bien que nécessairement rédigée en la forme écrite⁹⁵ – demeure en principe un contrat entre le créancier cédant (Banque SA) et les cessionnaires (les Investisseurs) et ne concerne qu'indirectement le débiteur cédé (O.-SA). Celui-ci n'émet dans ce contexte en principe pas de titre dans lequel il reconnaît sa dette.

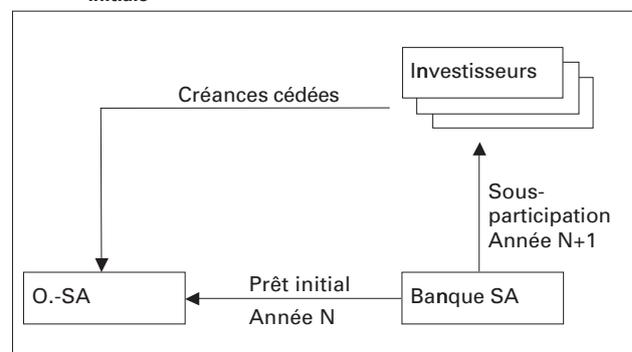
Cela étant, dans des situations comme celle présentée dans notre exemple, le contrat conclu entre le débiteur et le créancier initial prévoit souvent ab initio les cessions de créance et l'entrée des Investisseurs. Il règle en général aussi les modalités de transfert des tranches de crédit. Dans ce contexte, il est à prévoir que les Investisseurs deviennent parties au contrat de prêt, que cela soit en signant un document spécifique avec le débiteur

initial (O.-SA) ou parce que ce dernier contresigne les documents de cession de créance. Dans ce cas, il est probable que le débiteur aura signé un document valant reconnaissance de dette et O.-SA sera réputée avoir émis une obligation.

3.1.2 Refinancement par le créancier – Émission de sous-participations ?

Nous avons vu ci-dessus⁹⁶ que le créancier initial peut, ultérieurement et sans que cela soit prévu dans le contrat de départ, décider d'émettre des sous-participations. Celles-ci peuvent tout d'abord prendre la forme d'un refinancement. Dans l'exemple ci-dessus, le prêt initial envers O.-SA resterait dans ce cas intégralement à l'actif du bilan de Banque SA qui deviendrait elle-même débitrice des sous-participants (les Investisseurs). Dans ce cas, c'est Banque SA qui, le cas échéant, est réputée avoir émis une obligation si les conditions en sont remplies. L'émission de sous-participations peut cependant également intervenir par le biais de cessions de tranches de la créance initiale à des investisseurs. Dans ce cas, les Investisseurs deviennent directement créanciers de O.-SA, comme cela ressort de la fig. 2.

Fig. 2 : Sous-participations par cessions de tranches de la créance initiale



Suite à l'émission des sous-participations, le prêt de Banque SA envers O.-SA est réduit d'autant à l'actif de son bilan. Faute d'endettement chez Banque SA, il n'est pas possible de considérer que celle-ci a émis une obligation. Par contre, se pose la question de savoir si l'emprunt du débiteur originel (O.-SA) peut être requalifié en obligation, si tant est que le nombre de créanciers (non bancaires) franchit les limites prévues à cet effet.

Comme nous l'avons relevé ci-dessus⁹⁷, la position de l'AFC à cet égard est confuse. Bien que les instructions administratives publiées prévoient qu'une notification au débiteur ne supprime pas l'existence d'une sous-par-

93 Duss/von Ah, art. 4 LIA N 30 ; Meister, art. 4 LT N 49.

94 Circ. Obligations ch. 3 let. c.

95 Art. 165 CO.

96 V. ci-dessus ch. 2.3.

97 V. ci-dessus ch. 2.3, en particulier les notes 81 et 82.

ticipation⁹⁸, la pratique serait, semble-t-il, de ne retenir une obligation chez le débiteur initial que si la cession lui a été notifiée⁹⁹. On voit mal en effet comment, dans l'exemple, O.-SA pourrait s'acquitter des impôts liés à une émission d'obligations, si elle ne sait même pas que, suite à la cession par Banque SA, elle est réputée avoir de nouveaux créanciers qui impliquent qu'elle a émis des sous-participations ! La doctrine¹⁰⁰, quant à elle, semble admettre sans trop de difficultés que la cession par le créancier initial (Banque SA) puisse modifier la position fiscale du débiteur initial (O.-SA). Elle relève à cet égard que la notification de la cession reste sans incidence.

Nous sommes pour notre part beaucoup plus réservé sur cette question. En effet, dans la mesure où cela n'est pas prévu dans le contrat de crédit initial, l'émission ultérieure de sous-participations par le créancier (Banque SA) ne doit à notre avis pas impliquer l'émission d'obligations chez le débiteur originel (O.-SA). D'une part, le fait que le créancier effectue des cessions de tranches de crédit n'implique pas nécessairement la production de reconnaissances de dette par le débiteur concerné¹⁰¹. Par ailleurs, et surtout, le critère de la levée collective de capitaux fait défaut à son niveau. En effet, il ne peut y avoir une émission obligataire que si les démarches du débiteur concerné (O.-SA) démontrent qu'il a cherché à obtenir des fonds auprès de plusieurs créanciers. Comme le relève d'ailleurs l'administration¹⁰², cela doit ressortir du contrat de prêt initial et de l'activité d'émission de l'emprunteur concerné. Or, le fait que le créancier initial décide ultérieurement de céder des tranches du crédit consenti préalablement au débiteur ne permet pas de conclure que ce dernier a cherché à s'adresser à une collectivité de créanciers. Ainsi, lorsque le contrat de crédit initial ne prévoit pas que le prêt consenti par le créancier initial va être cédé à plus ou moins brève échéance, nous sommes en présence d'un prêt individuel et il n'est pas possible de conclure à un emprunt obligataire chez le débiteur originel. Certes, en pratique les contrats de crédit prévoient souvent une interdiction de cession à des investisseurs qui ne justifieraient pas de la qualité de banque. L'on ne saurait toutefois en déduire que l'absence d'une telle clause implique a contrario que le créancier initial a d'emblée l'intention d'émettre des sous-participations et conclure à une intention du débi-

teur originel d'effectuer une levée collective de capitaux.

3.1.3 Nombre de créanciers ou nombre de reconnaissances de dette ?

Il est clair que l'émission d'obligations n'est pas limitée aux seules émissions au sens financier du terme (émission avec prospectus et placement dans le public). Au contraire, des transactions dans un cercle beaucoup plus limité, voire même avec une seule contrepartie contractuelle initiale, peuvent entraîner la qualification d'obligation de la dette contractée par le débiteur suisse. Tel est en particulier le cas lorsque le contrat prévoit, dès le départ, que le créancier initial va céder des tranches à des investisseurs et que le débiteur émet des reconnaissances de dette. Se pose dans ce contexte la question de savoir s'il faut prendre en compte, pour calculer les seuils déterminants de 10 et 20, le nombre de créanciers ou le nombre de reconnaissances de dette.

L'administration distingue à cet égard les « prêts individuels » refinancés par cession de créances et les « placements privés »¹⁰³. Dans le premier cas, l'AFC se réfère à la définition d'obligation, laquelle dépend du nombre de créanciers et ne prend pas en compte les banques. Par contre, en cas de placement privé, les autorités fiscales considèrent le nombre de reconnaissances de dette sans tenir compte de la nature des créanciers¹⁰⁴. Cette distinction, au demeurant critiquée par la doctrine¹⁰⁵, est d'autant plus difficile à comprendre que l'administration ne donne aucune indication précise permettant de distinguer les prêts individuels des placements privés. Tout au plus, se contente-t-elle de préciser que ces derniers sont des prêts titrisés à des conditions semblables et placés au sein d'un cercle restreint d'investisseurs. Comme cela reprend les éléments de la définition d'obligation, cette précision reste de peu d'aide.

Selon nous, c'est le critère d'obtention collective de capitaux qui doit être pris en compte pour trancher la question. C'est donc bel et bien uniquement le nombre de créanciers qui nous semble déterminant, car seule une levée de fonds auprès de plusieurs prêteurs permet de remplir cet élément caractéristique de la notion d'obligation. L'examen de la jurisprudence du Tribunal fédéral confirme d'ailleurs cette position. Dans une décision de 1933¹⁰⁶, p. ex., notre Haute Cour a considéré qu'il y avait une émission d'obligations d'emprunt car un débiteur avait émis plusieurs reconnaissances de dette à des condi-

98 Circ. Obtention collective de capitaux ch. I.4 ; circ. Droit de timbre de négociation N 85.

99 ARNOLD, art. 4 LIA N 305.

100 GROSJEAN, La notion d'obligation dans la législation sur l'impôt anticipé, p. 314 ; DUSS/VON AH, art. 4 LIA N 36 ; MEISTER, art. 4 LT N 64 ; BUSENHART, art. 5a LT N 22.

101 V. ci-dessus ch. 3.1.1.

102 Circ. Obligations ch. 1 let. c.

103 Circ. Obligations ch. 1 let. c et ch. 3 let. c.

104 V. en particulier l'annexe à la circ. Obligations.

105 Jeck, p. 184 ; MEISTER, art. 4 LT N 50 ; DUSS/VON AH, art. 4 LIA N 30.

106 ATF du 13.7.1933, Archives 2 (1933/34), pp. 194 s.

tions semblables et les avait remises à sa banque pour qu'elle les place parmi ses clients. Par contre, dans une autre affaire déjà évoquée ici¹⁰⁷, le Tribunal fédéral n'a pas estimé que l'émission de plusieurs reconnaissances de dette en faveur du créancier (le père du débiteur) pour que celui-ci les conserve et les transmette à ses propres enfants impliquait une obtention collective de fonds. Ainsi, ce n'est pas le nombre de reconnaissances de dette émises qui fait foi, mais la volonté du débiteur de s'adresser à plusieurs créanciers¹⁰⁸. Pour déterminer si les démarches du débiteur visent à obtenir des fonds de plusieurs créanciers, il s'impose de prendre en considération le contrat de crédit initial et les circonstances du cas d'espèce. En tout état de cause, le seul fait que plusieurs reconnaissances de dette soient émises par le débiteur ne permet pas, en soi, de conclure à une obligation. Si, p. ex., des titres sont remis à une banque par le débiteur, mais qu'il est convenu contractuellement qu'ils ne seront offerts qu'à des investisseurs bancaires, l'application cohérente de la pratique de l'AFC ne permet pas de considérer que le débiteur a émis une obligation.

3.1.4 Obligations de caisse – prise en compte de tout le financement du débiteur ?

Selon la pratique de l'administration¹⁰⁹, il y a obligation de caisse dès que le débiteur a plus de 20 créanciers pour l'ensemble de son financement. L'AFC ne semble ainsi pas considérer à quel titre agissent les créanciers. Selon cette approche, il serait possible de retenir une émission d'obligation de caisse alors même que la société émet moins de 20 reconnaissances de dette, parce qu'elle aurait déjà plusieurs emprunts individuels consentis par des institutions non bancaires. Cette pratique est critiquée en doctrine, notamment par Duss/von Ah¹¹⁰. Ces auteurs relèvent à juste titre que la prise en compte de l'ensemble du financement du débiteur ne tient pas suffisamment compte de la nature des obligations de caisse et ne s'appuie sur aucune base légale. Cette approche ne pourrait donc se justifier qu'en cas d'évasion fiscale.

En effet, c'est la loi qui fixe les conditions auxquelles l'administration peut considérer qu'un financement implique l'émission d'obligations de caisse. A cet égard, le fait de prendre en compte l'ensemble du financement du débiteur ne respecte pas deux critères posés par la définition légale de la notion d'obligation, soit l'émission de reconnaissances de dette et l'obtention collective de ca-

pitaux. D'une part, certaines des relations de financement qui pourraient être prises en considération n'ont pas forcément donné lieu à la remise par le débiteur d'une reconnaissance de dette écrite. Il n'est dès lors pas possible de les compter au nombre de créanciers déterminants pour une obligation de caisse. D'autre part, comme évoqué ci-dessus¹¹¹, l'émission d'obligation de caisse doit, comme toute obligation, présenter le caractère d'un emprunt collectif. Pour ce genre de titres, cela implique qu'ils soient émis de manière continue, planifiée, et soient unis par un lien économique permettant de les rassembler dans un même groupe d'emprunts. Le seuil de 20 créanciers fait dans ce contexte référence au nombre de créanciers rassemblés dans cette même catégorie. Dès lors, les relations de prêts négociées individuellement ne peuvent pas être prises en compte et doivent rester indépendantes de l'opération qui, potentiellement, peut prendre le caractère d'une obligation de caisse. Il doit d'ailleurs en aller de même des éventuelles obligations d'emprunt, puisqu'elles font partie d'un autre groupe de bailleurs de fonds, économiquement distinct des obligataires de caisse.

3.2 L'extra-territorialité de la notion d'obligation – l'émission d'une obligation à l'étranger avec garantie de la société mère

3.2.1 La pratique de l'administration

Comme nous l'avons vu, l'émission d'une obligation entraîne des conséquences fiscales importantes pour un émetteur suisse. Non seulement l'emprunt s'accompagne du droit de timbre d'émission, mais les intérêts payés aux investisseurs sont amputés de l'impôt anticipé. Dans une logique d'appel de fonds au niveau international, cette situation pénalise l'attractivité d'une émission obligataire en Suisse. Un groupe de sociétés détenu par une entité suisse pourrait alors être tenté d'utiliser une filiale étrangère pour émettre ses obligations. Afin de permettre à l'entité étrangère de bénéficier des conditions de crédit applicables à la société faitière, celle-ci peut garantir l'emprunt. Les fonds ainsi levés peuvent alors être utilisés au sein du groupe.

Cette situation est cependant visée par une pratique de l'administration publiée dans la circ. ASB n° 6746. L'administration y précise qu'une obligation émise par une filiale étrangère¹¹² entraîne une imposition en Suisse au titre de l'impôt anticipé et des droits de timbre si

107 ATF du 13.12.1946, Archives 15 (1946/47), p. 386 ; v. ci-dessus ch. 2.2.2.

108 V. à cet égard ATF du 13.12.1946, Archives 15 (1946/47), p. 386, où le Tribunal fédéral confirme cela explicitement.

109 Circ. Obligations ch. 3 let. c et annexe.

110 Duss/von Ah, art. 4 LIA N 31 s.

111 V. ci-dessus ch. 2.2.2.2.

112 L'obligation pourrait le cas échéant aussi être qualifiée de suisse si la filiale étrangère y était considérée comme résidente fiscale en raison de sa gestion effective dans ce pays (art. 9 al. 1 LIA).

(i) l'émission est garantie par la mère en Suisse et (ii) que les fonds empruntés reviennent de manière directe ou indirecte en Suisse.

Cette pratique n'étant étayée par aucune base légale, elle ne peut trouver sa justification que dans le concept d'évasion fiscale (*Steuerumgehung*)¹¹³. Traditionnellement, l'évasion fiscale s'applique lorsque trois conditions cumulatives sont remplies, à savoir (i) le contribuable choisit pour effectuer une opération une forme insolite, inadéquate ou anormale, (ii) dans le but d'économiser les impôts qui auraient été dus si les rapports de droit avaient été aménagés de manière appropriée et (iii) le procédé choisi conduirait effectivement à une notable économie d'impôts, si les autorités fiscales l'acceptaient. En effet, l'évasion fiscale concerne la situation de fait et cherche à éviter qu'un contribuable masque derrière une construction juridique artificielle une réalité économique qu'il entend poursuivre¹¹⁴. Si les conditions de l'évasion fiscale sont remplies, l'autorité fiscale peut alors appliquer la loi fiscale suisse non pas à l'état de fait juridiquement mis sur pied par le contribuable, mais à celui qui correspond à la situation économique réellement voulue (*substance over form*).

Dans la mesure où la garantie de l'émission étrangère par la société mère permet à la filiale de bénéficier des conditions de crédit et de rating du groupe, l'administration fiscale considère qu'économiquement l'émission est fortement apparentée à notre pays. Si par ailleurs les fonds reviennent en Suisse, la transaction correspond en réalité à une émission suisse et l'AFC la traite en conséquence. La pratique administrative a ainsi, en quelque sorte, « codifié » le fait qu'il s'agit là d'une évasion fiscale, sans que nécessairement les conditions de celles-ci soient examinées en détail¹¹⁵. Cela étant, le concept de l'évasion fiscale permet de cerner deux questions délicates liées à cette pratique de l'administration, soit la notion de rapatriement en Suisse et celle de l'entité à laquelle imputer l'obligation en Suisse.

3.2.2 Le rapatriement en Suisse

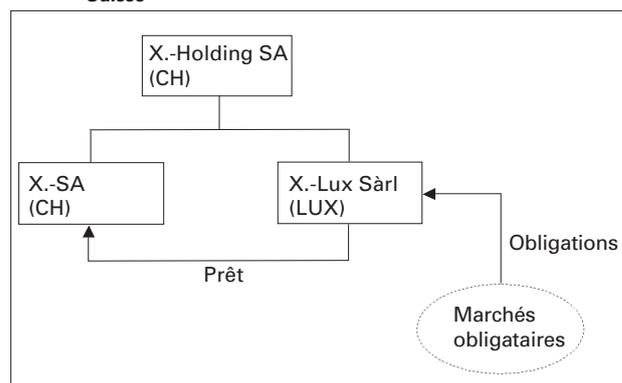
La logique de l'évasion fiscale implique qu'il ne peut y avoir requalification d'une émission étrangère en obligation suisse que s'il y a bel et bien, économiquement, un besoin de financement – et donc un emprunt – par une

société suisse. Le rapatriement des fonds doit donc nécessairement s'accompagner d'un endettement dans ce pays. En pratique, l'AFC accepte donc de considérer que les fonds obtenus par l'émission étrangère ne sont utilisés en Suisse que s'ils sont prêtés à la société helvétique qui comptabilise un passif correspondant dans son bilan. Si la filiale étrangère utilise les fonds obtenus lors de l'émission pour des transactions avec la société mère sans que celle-ci ne comptabilise une dette nouvelle, le critère de l'utilisation des fonds en Suisse n'est en principe pas réalisé¹¹⁶. C'est ainsi que la filiale étrangère peut utiliser les fonds pour distribuer un dividende à la société mère, acquérir des actifs de celle-ci, voire même rembourser un prêt que la société faitière lui aurait consenti initialement¹¹⁷ sans que l'opération d'émission étrangère ne soit requalifiée en obligation suisse.

3.2.3 L'entité suisse concernée

En admettant que les conditions pour l'application de la pratique publiée dans la circ. ASB n° 6746 sont remplies, la question se pose de savoir à quelle entité suisse imputer l'émission obligataire. Selon l'AFC, c'est dans tous les cas la société faitière ayant garanti l'emprunt étranger qui est réputée avoir émis l'obligation, comme si elle avait elle-même émis les titres sur le marché. Cette approche est selon nous très discutable, car elle ne tient à notre sens pas suffisamment compte de la logique de l'évasion fiscale. L'exemple simplifié présenté sur la fig. 3 permet de visualiser la problématique.

Fig. 3 : Problématique de l'entité à laquelle imputer l'obligation en Suisse



Une obligation est émise par la filiale étrangère (X.-Lux Sàrl) d'un groupe suisse, avec garantie de la société faitière (X.-Holding SA). Les fonds levés sur les marchés sont ensuite prêtés à la société opérationnelle suisse (X.-

113 BAUER-BALMELLI, *Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer*, p. 62 ; JAUSSE/DUSS, art. 9 LIA N 54 et 56 ; LUTZ/NANZER, *Die Verbriefung von Aktiven und deren Steuerfolgen*, p. 269.

114 V. entre autres : BÖCKLI, *Steuerumgehung: Qualifikation gegenläufiger Rechtsgeschäfte und normative Gegenprobe*, p. 296 ; GLAUSER, *Evasion fiscale et interprétation économique en matière de TVA*, pp. 727 ss.

115 Pour une critique de cette approche schématique, v. JAUSSE/DUSS, art. 9 LIA N 54.

116 Cette pratique de l'administration est aussi évoquée par JAUSSE/DUSS, art. 9 LIA N 52 ss.

117 JAUSSE/DUSS, art. 9 LIA N 53, réservent le cas où le prêt de la société suisse à la filiale étrangère aurait été consenti peu avant l'émission étrangère.

SA). Selon la pratique de l'AFC, les conditions pour retenir une obligation suisse sont réunies et celle-ci est imputée à X.-Holding SA. Cette situation est d'autant plus délicate que X.-Holding SA ne s'acquitte dans les faits d'aucun paiement d'intérêt, de telle sorte que l'impôt anticipé doit être prélevé au taux de 53,8 %¹¹⁸. Par ailleurs, il ne sera vraisemblablement pas possible d'invoquer les conventions de double imposition pour réduire cette charge fiscale.

Cela étant, on voit mal quelle base légale permettrait d'allouer l'émission étrangère à X.-Holding SA. Le seul instrument à disposition des autorités fiscales reste l'évasion fiscale. Il s'agit donc de traiter les faits selon la réalité économique. C'est ici la société suisse emprunteuse des fonds qui doit être considérée comme ayant émis l'obligation, soit en l'espèce la société opérationnelle X.-SA, auprès de laquelle seule le droit de timbre et l'impôt anticipé peuvent être prélevés.

Par ailleurs, l'évasion fiscale ne remplace pas une base légale, mais permet uniquement de requalifier les faits en fonction de la réalité économique. Dès lors, la pratique de l'AFC en matière d'émission étrangère garantie par une société suisse devrait se borner à requalifier l'emprunt effectué par la société suisse en obligation, sans toutefois imputer à une entité suisse l'émission étrangère. Dans l'exemple ci-dessus, c'est le prêt consenti par X.-Lux Sàrl (LUX) à X.-SA (CH) qui devrait être traité comme une obligation, alors que l'émission obligataire au Luxembourg reste en dehors de Suisse. Dès lors, l'impôt anticipé ne peut être dû que sur les intérêts payés par la société suisse à la société étrangère du groupe qui lui avance les fonds. Cette dernière devrait d'ailleurs pouvoir se prévaloir des accords de double imposition pour, éventuellement, récupérer cet impôt à la source.

Bibliographie

- ARNOLD KURT, in : Martin Zweifel/Peter Athanas/Maja Bauer-Balmelli (éds.), *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht*, vol. II/2, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (VStG), Bâle 2005
- BAUER-BALMELLI MAJA, *Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer*, thèse Zurich, Zurich 2001
- BÖCKLI PETER, *Steuerungsumgehung: Qualifikation gegenläufiger Rechtsgeschäfte und normative Gegenprobe*, in : Ernst Höhn/Klaus A. Vallender (Hrsg.), *Steuerrecht im Rechtsstaat*, FS zum 65. Geburtstag von Francis Cagianut, Berne/Stuttgart 1990, pp. 289 ss
- BUSENHART MARTIN, in : Xavier Oberson/Pascal Hinny (éds.), *LT. Commentaire droits de timbre/StG. Kommentar Stempelabgaben*, Zurich/Bâle/Genève 2006
- CHAUDET FRANÇOIS, *Droit suisse des affaires*, 2^{ème} éd., Bâle 2004
- DOHM JÜRGEN, *La sous-participation bancaire, notamment à des prêts et des crédits documentaires, SAS/SAG (dès 1990 : RSDA/SZW) 1986*, pp. 1 ss
- DUSS MARCO, *Der unbewältigte Obligationenbegriff des Stempel- und Verrechnungssteuerrechtes*, RF 1981, pp. 94 ss
- DUSS MARCO/VON AH JULIA, in : Martin Zweifel/Peter Athanas/Maja Bauer-Balmelli (éds.), *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht*, vol. II/2, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (VStG), Bâle 2005
- GLAUSER PIERRE-MARIE, *Evasion fiscale et interprétation économique en matière de TVA*, *Archives* 75 (2006/07), pp. 727 ss
- GROSJEAN CLAUDE-RENÉ, *La notion d'obligation dans la législation sur l'impôt anticipé*, *Archives* 54 (1985/86), pp. 309 ss
- JÄGGI PETER, *Théorie générale des papiers-valeurs, Traité de droit privé suisse*, vol. VIII, Fribourg 1982
- JAUSSI THOMAS, *Emissionsabgabe und Verrechnungssteuer bei strukturierten Finanzierungen*, l'EC 1997, pp. 571 ss
- JAUSSI THOMAS/DUSS MARCO, in : Martin Zweifel/Peter Athanas/Maja Bauer-Balmelli (éds.), *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht*, vol. II/2, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (VStG), Bâle 2005
- JECK WALTER, *Neueste Entwicklungen bei der Besteuerung moderner Finanzinstrumente*, *Archives* 68 (1999/2000), pp. 177 ss
- LUTZ GEORG/NANZER MARKUS, *Die Verbriefung von Aktiven und deren Steuerfolgen*, *FStR* 2002, pp. 267 ss
- MEISTER THOMAS, in : Xavier Oberson/Pascal Hinny (éds.), *LT. Commentaire droits de timbre/StG. Kommentar Stempelabgaben*, Zurich/Bâle/Genève 2006
- NYFFELER PAUL, in : Max Boemle/Max Gsell/Jean-Pierre Jetzer/Paul Nyffeler/Christian Thalman

¹¹⁸ Dans la mesure où la société ne peut mettre l'impôt anticipé à la charge du bénéficiaire de la prestation (art. 14 al. 1 LIA), l'impôt est calculé « en dedans », soit au taux de 53,8 %.

(éds.), Geld-, Bank- und Finanzmarkt-Lexikon der Schweiz, Zurich 2002

PETITPIERRE-SAUVAIN ANNE, Les papiers-valeurs, Traité de droit privé suisse, vol. VIII, Bâle 2006

PFUND W. ROBERT, Die Eidgenössische Verrechnungssteuer, 1. Teil (Art. 1 - 20 VStG), Die Eidgenössischen Steuern, Zölle und Abgaben, vol. 5, Bâle 1971

RISI ANDREAS, in : Martin Zweifel/Peter Athanas/Maja Bauer-Balmelli (éds.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. II/3, Bundesgesetz über die Stempelabgaben (StG), Bâle/Genève/Munich 2006

SCHWENZER INGEBORG, in : Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Wolfgang Wiegand (éds.), Basler Kommentar, Obligationenrecht I, 4^{ème} éd., Bâle 2007

STOCKAR CONRAD, Übersicht und Fallbeispiele zu den Stempelabgaben und zur Verrechnungssteuer, 4^{ème} éd., Therwil/Bâle 2006

STRAUB RODOLFO, in : Max Boemle/Max Gsell/Jean-Pierre Jetzer/Paul Nyffeler/Christian Thalman (éds.), Geld-, Bank- und Finanzmarkt-Lexikon der Schweiz, Zurich 2002

TEVINI DU PASQUIER SYLVIA, in : Luc Thévenoz/Franz Werro (éds.), Commentaire Romand, Code des Obligations I, Bâle 2007

WYSS ERNST, Aus der neuen Praxis der eidgen. Steuerverwaltung in bundesrechtlichen Stempelsteuer-sachen, Archives 1 (1932/1933), pp. 97 ss

Normes

CO, LF complétant le code civil suisse (Livre cinquième : Droit des obligations) (du 30.3.1911), RS 220

LB, LF sur les banques et les caisses d'épargne (Loi sur les banques) (du 8.11.1934), RS 952.0

LIA, LF sur l'impôt anticipé (du 13.10.1965), RS 642.21

LIFD, LF sur l'impôt fédéral direct (du 14.12.1990), RS 642.11

LT 1917, LF sur les droits de timbre (du 4.10.1917), RS 6, pp. 103 ss

LT, LF sur les droits de timbre (du 27.6.1973), RS 641.10

OIA, Ord. d'exécution de la LF sur l'impôt anticipé (du 19.12.1966), RS 642.211

Travaux préparatoires

Message droits de timbre 1916, Message du Conseil fédéral du 11.12.1916 à l'Assemblée fédérale concernant l'adjonction d'un article 41^{bis} et d'un nouvel alinéa sous litt. g à l'article 42 de la Constitution fédérale (perception de droits de timbres), FF 1916 IV, pp. 553 ss

Message droits de timbre 1917, Message du Conseil fédéral du 16.5.1917 à l'Assemblée fédérale concernant la promulgation d'une loi d'exécution de l'article 41^{bis} de la constitution fédérale (loi fédérale sur les droits de timbre), FF 1917 III, pp. 61 ss

Circulaires

Circ. ASB n° 6746, Circ. ASB n° 6746 – Emprunts émis par des filiales étrangères et garantis par les sociétés mères suisses (du 29.6.1993)

Circ. Droit de timbre de négociation, Circ. AFC n° 12 (1-012-S-2005-f) – Droit de timbre de négociation (du 20.12.2005)

Circ. Obligations et instruments financiers, Circ. AFC n° 15 (1-015-DVS-2007-f) – Obligations et instruments financiers dérivés en tant qu'objets de l'impôt fédéral direct, de l'impôt anticipé et des droits de timbre (du 7.2.2007)

Circ. Obligations, Circ. AFC S-02.122.1 – Obligations (d'avril 1999)

Circ. Obtention collective de capitaux, Circ. AFC S-02.128 – Traitement fiscal des prêts consortiaux, reconnaissances de dette, effets de change et sous-participations (du janvier 2000)

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

Ausgewählte Fragestellungen zum Kreisschreiben Nr. 14 (2. Teil)

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

Inhalt****

In der vorangehenden Ausgabe:

<p>1 Vorbemerkung</p> <p>2 Zweck und Gesetzestechnik von Art. 20a Abs. 1 lit. a DBG</p> <p>3 Verkauf im Allgemeinen</p> <p>3.1 Begriff des Verkaufes</p> <p>3.2 Auffassung der ESTV</p> <p>3.3 Quasifusion</p> <p>3.3.1 Begriff</p> <p>3.3.2 Auffassung der ESTV</p> <p>3.3.3 Würdigung</p> <p>4 Massgebliche Beteiligungsverkäufe: Gemeinsamer und/oder gestaffelter Verkauf</p> <p>4.1 Gesetzliche Grundlage</p> <p>4.2 Gemeinsamer Verkauf/Gemeinsame Willensbildung</p> <p>4.3 Gestaffelter Verkauf</p> <p>4.3.1 Durch dieselbe Person</p> <p>4.3.2 Durch mehrere Personen</p> <p>5 Ausschüttungssperrfrist</p> <p>5.1 Begrenzende Wirkung der Ausschüttungssperrfrist</p> <p>5.2 Beginn des Fristenlaufs</p> <p>5.2.1 Grundsätzliche Überlegungen zur gesetzlichen Regelung</p> <p>5.2.2 Zeitpunkt des Verpflichtungsgeschäfts als Grundsatz</p> <p>5.2.3 Unsicherheit des Forderungserwerbs</p> <p>5.2.3.1 Aufschiebend und auflösend bedingte Rechtsgeschäfte</p> <p>5.2.3.2 Rechtsbedingungen</p>	<p>6 Handelsrechtlich ausschüttungsfähige Reserven und nicht betriebsnotwendige Substanz</p> <p>6.1 Handelsrechtlich ausschüttungsfähige Reserven</p> <p>6.1.1 Obligationenrecht</p> <p>6.1.2 Bestimmung der handelsrechtlich ausschüttungsfähigen Reserven für Zwecke der indirekten Teilliquidation</p> <p>6.2 Nicht betriebsnotwendige Substanz</p> <p>6.2.1 Parlamentarische Beratung</p> <p>6.2.2 Bestimmung der nicht betriebsnotwendigen Substanz</p> <p>6.2.2.1 Massgebender Zeitpunkt/Beschaffung von Informationen</p> <p>6.2.2.2 Unveränderte Weiterführung der betrieblichen Tätigkeit</p> <p>6.2.2.3 Einbezug mitverkaufter Tochtergesellschaften</p> <p>6.2.2.4 Bestimmung nach betriebswirtschaftlichen Kriterien</p> <p>6.2.3 Bewertung der nicht betriebsnotwendigen Substanz</p> <p>6.2.3.1 Verkehrswert einzelner Vermögenswerte</p> <p>6.2.3.2 Liquiditätsreserve</p> <p>7 Ausgewählte Aspekte der Ausschüttung</p> <p>7.1 Darlehensgewährung</p> <p>7.2 Sicherheitsleistungen</p> <p>7.2.1 Regelung im KS Indirekte Teilliquidation und grundsätzliche steuerrechtliche Fragestellung</p> <p>7.2.2 Effektive Verwertung der Sicherheitsleistung</p> <p>7.2.3 Mangelhafte Entschädigung für die Gewährung der Sicherheit</p> <p>7.3 Hinweis zur Fusion der Zielgesellschaft mit der Käufergesellschaft</p>
--	--

* Partnerin, PricewaterhouseCoopers Tax and Legal Services Schweiz, Zürich

** Dipl. StE & RA, PricewaterhouseCoopers Tax and Legal Services Schweiz, Zürich

*** PricewaterhouseCoopers Tax and Legal Services Schweiz, Zürich

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

In dieser 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
8.3	Konklusion
8.4	Beurteilungszeitpunkt
9	Realisationszeitpunkt des steuerbaren Vermögensertrages
10	Die Behandlung alter, noch nicht rechtskräftig veranlagter Sachverhalte
10.1	Rechtsgrundlage und deren Einordnung
10.2	Art. 205b DBG als übergangsrechtliche Rückwirkungsbestimmung
10.3	Materieller Gehalt von Art. 205b DBG
11	Rechtsverbindliche Auskünfte
11.1	Rechtliche Qualifikation und Anwendungsbereich im Steuerrecht
11.2	Rechtsverbindliche Auskünfte bei indirekter Teilliquidation
11.3	Rechtsverbindliche Auskünfte und Berufung auf altes Recht als «lex mitior»
11.3.1	Vorbemerkung
11.3.2	Sonderproblem der Gesetzesänderung
12	Fazit
	Anhang: Parlamentarische Beratungen zum Unternehmenssteuerreformgesetz II
	Literatur
	Berichte, Datenbanken, Tagungs-Unterlagen
	Rechtsquellen
	Praxisanweisungen
	Materialien

8 Mitwirkung

8.1 Vorbemerkungen

8.1.1 Das Tatbestandselement der Mitwirkung als objektiver Umgehungsvorwurf

Gesetzessystematisch wird das in Art. 20a Abs. 1 lit. a DBG erwähnte Tatbestandselement der Mitwirkung in Art. 20a Abs. 2 DBG abschliessend geregelt. Definitionsgemäss liegt tatbestandsmässige Mitwirkung dann vor, wenn der Verkäufer weiss oder wissen muss, dass der Gesellschaft zwecks Finanzierung des Kaufpreises Mittel entnommen und nicht wieder zugeführt werden.

Wie in der Literatur begründet dargelegt wird¹²⁶, zeigt das Erfordernis der Mitwirkung nach der bisherigen Praxis des Bundesgerichts zur Theorie der indirekten Teilliquidation klar, dass die bundesgerichtliche Praxis weniger auf einem wirtschaftlichen Verständnis des Vermögensertragsbegriffs¹²⁷ basiert, als vielmehr mit Missbrauchsbekämpfung zu tun hat¹²⁸. So ist mit Reich¹²⁹ richtigerweise festzustellen, dass das Tatbestandsmerkmal der Mitwirkung klarerweise einen Umgehungsvorwurf enthält.

Untersucht man die parlamentarische Diskussion zu Art. 20a Abs. 1 lit. a DBG, kommt dieser Umgehungsvorwurf im Tatbestandselement der Mitwirkung in den Voten der Parlamentarier unmissverständlich zum Ausdruck: «Wir haben diese Bestimmung (Anm. der Verfasser: Art. 20a Abs. 2 DBG, «Mitwirkung») nicht hereingenommen, um Schlupflöcher zu schaffen, sondern wir haben sie im Gegenteil hereingenommen, um Steuerumgehungen zu verhindern zu können».¹³⁰

Der Umgehungsvorwurf liegt darin, dass dem Verkäufer zur Last gelegt wird, dass er den Verkauf vornimmt, um Einkommenssteuern zu sparen, die bei «ordnungsgemässer» Ausschüttung der nicht betriebsnotwendigen und handelsrechtlich ausschüttungsfähigen Mittel geschuldet wären; weil der Verkäufer dabei weiss oder wissen muss, dass eine steuerfreie Entleerung der Gesellschaft

126 S. insbesondere bei REICH/DUSS, Unternehmensumstrukturierungen im Steuerrecht, S. 93 mwH; Duss, Spekulationen zu und mit dem Entscheid des Zürcher Verwaltungsgerichts vom 27.10.1987, S. 153; BÖCKLI, Kritik der «indirekten Teilliquidation»: Von der Zerlegungsmethode zur Mittelherkunftsmethode, S. 119.

127 Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG.

128 So auch REICH/DUSS, Unternehmensumstrukturierungen im Steuerrecht, S. 93.

129 S. insbesondere REICH/DUSS, Unternehmensumstrukturierungen im Steuerrecht, S. 93, zur bisherigen bundesgerichtlichen Praxis.

130 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.

durch den Käufer zwecks Kaufpreisfinanzierung stattfinden wird, handelt er missbräuchlich.

Der Missbrauchsvorwurf ist folglich eng an das Bewusstsein des Verkäufers betreffend die Finanzierung des Kaufpreises aus bestehenden Mitteln der Gesellschaft und an das Bewusstsein betreffend die endgültige, unwiderrufliche Mittelentnahme geknüpft; nur dann rechtfertigt sich aufgrund der gesetzlichen Fiktion die Behandlung als steuerbarer Vermögensertrag. Der zivilrechtlich rechtsgültig abgewickelte Verkauf von Beteiligungsrechten (Besteuerung nach Art. 16 Abs. 3 DBG und somit privater steuerfreier Kapitalgewinn) wird im Rahmen von Art. 20a Abs. 1 lit. a DBG steuerlich als Missbrauch einer zivilrechtlichen Gestaltungsform (Verkauf) qualifiziert, weshalb die gesetzliche Fiktion den sonst steuerfreien privaten Kapitalgewinn als steuerbaren Vermögensertrag erfasst und damit der Besteuerung zuführt.

Das Tatbestandselement der Mitwirkung ist deshalb als gesetzlich geregelte und in diesem Sinne objektivierte Umgehung zu verstehen. Umgehungsabsicht wird dabei vom Gesetzgeber unterstellt, wenn der Verkäufer um den Entzug der Mittel zwecks Kaufpreisfinanzierung weiss oder wissen muss und zudem weiss oder wissen muss, dass die zur Finanzierung des Kaufpreises dienenden Mittel der Gesellschaft nicht wieder zugeführt werden.¹³¹

8.1.2 Weiterführung der bisherigen bundesgerichtlichen Praxis

Mit der in Art. 20a Abs. 2 DBG definierten Mitwirkung wurde exakt die Wortwahl des Bundesgerichts¹³² übernommen, welche zur bekannten Praxis führte, die der Gesetzgeber mit dem Erlass von Art. 20a DBG korrigieren wollte. Somit ist zunächst festzuhalten, dass (angesichts des identischen Wortlauts der in Art. 20a Abs. 2 DBG gewählten Formulierung) eine Weiterführung der bisherigen bundesgerichtlichen Praxis nicht von vornherein unzulässig erscheint¹³³.

Wird jedoch die der bundesgerichtlichen Praxis zugrunde liegende konzeptionelle Betrachtung¹³⁴ der Theorie der indirekten Teilliquidation, welche auf einer Qualifikation von Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG als Steuernorm mit wirtschaftlichen Anknüpfungspunkten beruht, mit dem vom Gesetzgeber klar zum Ausdruck gebrachten Konzept der Missbrauchsbestimmung und dem darin enthal-

tenen Vorwurf der Umgehung verglichen, würde eine Weiterführung der bisherigen bundesgerichtlichen Praxis zu einer Entleerung des Inhalts des Tatbestandselements der Mitwirkung führen.¹³⁵ Gemäss hier vertretener Auffassung lässt sich deshalb das Tatbestandselement der Mitwirkung methodisch korrekt und insbesondere dem Willen des Gesetzgebers entsprechend einzig durch das Instrument des Missbrauchs und den darin enthaltenen Vorwurf der Steuerumgehung auslegen¹³⁶. Art. 20a Abs. 2 DBG gehört zusammen mit Art. 20 a Abs. 1 lit. a DBG zu einer gesetzlichen Fiktion, gemäss welcher der Erlös aus gewissen Beteiligungsverkäufen als Ertrag aus beweglichem Vermögen iSv Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG gilt¹³⁷ und ist – als gesetzliche Bestimmung – eigenständig und insbesondere dem Willen des Gesetzgebers entsprechend auszulegen.¹³⁸

8.2 Materieller Gehalt und Auslegung der gesetzlichen Grundlage

8.2.1 Gesetzliche Grundlage

Art. 20a Abs. 1 lit. a DBG iVm Art. 20a Abs. 2 DBG setzt ein Wissen oder Wissenmüssen betreffend eine dem Verkauf nachfolgende Mittelentnahme zwecks Kaufpreisfinanzierung voraus und zudem (kumulativ) ein Wissen oder Wissenmüssen um den zukünftigen Umstand, dass diese Mittel der Gesellschaft nicht mehr zugeführt werden.

Tatbestandsmässig liegt Mitwirkung folglich dann vor, wenn beide Tatbestandselemente beim Verkäufer im Zeitpunkt des Verkaufs erfüllt sind und rechtsgenüchlich nachgewiesen werden. Unbestritten ist die Mitwirkung und somit eine Umgehungsabsicht des Verkäufers zu bejahen, wenn er weiss, dass der Gesellschaft Mittel zwecks Kaufpreisfinanzierung entnommen werden und er Kenntnis davon hat, dass diese zur Finanzierung des Kaufpreises dienenden Mittel der Gesellschaft nicht wieder zugeführt werden.

8.2.2 Wissen oder Wissenmüssen betreffend Mittelentnahme zwecks Kaufpreisfinanzierung

Das Wissen iSv Art. 20a Abs. 2 DBG setzt voraus, dass sich der Verkäufer aller im Tatbestand definierten Merkmale bewusst ist. Der Verkäufer muss sich somit bewusst

131 Art. 20a Abs. 2 DBG a. E.

132 BGE 115 Ib 256; StE 1991 B 24.4 Nr. 28 = ASA 59 (1990/91), S. 717 ff.; BGer 2A.648/2005 E 3.5, 11.4.2006.

133 So auch ALTORFER, Die indirekte Teilliquidation gesetzlich geregelt, S. 100.

134 S. vorne, Abschn. 2.

135 SIMONEK, Unternehmenssteuerrecht, S. 32.

136 So bereits REICH/DUSS, Unternehmensumstrukturierungen im Steuerrecht, S. 93, zur bisherigen Praxis des Bundesgerichts; Votum Bruno Frick, AB S 2006 – 14.3.06 Nr. 05.058, S. 114, zum grundsätzlichen Vorwurf der Steuerumgehung.

137 S. vorne, Abschn. 2.

138 So auch ARNOLD, Gesetzliche Regelung der indirekten Teilliquidation – Ende gut, alles gut?, S. 89.

sein, dass der zu verkaufenden Gesellschaft Mittel entnommen werden, um den Kaufpreis zu finanzieren, und diese Mittel der Gesellschaft nicht wieder zugeführt werden. An dieser Stelle ist auf die allgemeinen Beweislastregeln¹³⁹ hinzuweisen. Die Steuerbehörden tragen grundsätzlich die Beweislast für das Vorliegen sämtlicher Tatbestandsmerkmale der Mitwirkung. Die Steuerverwaltung hat somit nachzuweisen, dass der Steuerpflichtige weiss, dass der Gesellschaft Mittel zwecks Kaufpreisfinanzierung entnommen und nicht wieder zugeführt werden. Indessen hat der Steuerpflichtige im Rahmen der Abklärungen seitens der Steuerbehörde seinen Mitwirkungspflichten gemäss Art. 126 DBG nachzukommen.

Zu untersuchen ist nachfolgend, wann dem Verkäufer das gesetzliche Tatbestandsmerkmal des Wissenmüssens entgegenghalten werden kann. Der parlamentarischen Diskussion¹⁴⁰ kann entnommen werden, dass die vom Gesetzgeber gewählte Formulierung des Wissens oder Wissenmüssens betreffend Mittelentnahme zwecks Kaufpreisfinanzierung eine Sorgfaltspflicht¹⁴¹ des Verkäufers statuiert. Dieser kommt der Verkäufer grundsätzlich nach, wenn er Abklärungen über die finanzielle Lage des Käufers trifft und dabei zur Ansicht gelangt, dass der zu verkaufenden Gesellschaft keine Mittel entzogen werden. Erfüllt der Verkäufer in diesem Sinne seine Sorgfaltspflicht, entgeht er dem Vorwurf des Wissens oder Wissenmüssens.¹⁴² Nur wenn die im Rahmen der Sorgfaltspflicht vorgenommenen Abklärungen den Verkäufer unmissverständlich zur Einsicht (Bewusstsein¹⁴³) führen, dass der zu verkaufenden Gesellschaft Mittel zwecks Kaufpreisfinanzierung entzogen werden, liegt Tatbestandsmässigkeit bezüglich des Wissens oder Wissenmüssens betreffend Mittelentnahme zwecks Kaufpreisfinanzierung vor.

Nachfolgend werden deshalb in einem ersten Schritt der Massstab der anzuwendenden Sorgfalt sowie der Umfang der entsprechenden Abklärungen und deren zeitliche Einordnung analysiert; in einem zweiten Schritt werden sodann die Anforderungen, die an das Bewusstsein

betreffend eine Mittelentnahme zwecks Kaufpreisfinanzierung zu stellen sind, untersucht.

8.2.2.1 Sorgfaltspflicht des Verkäufers

Der klare Wille des Gesetzgebers auferlegt dem Verkäufer die Sorgfaltspflicht, im Rahmen der Verkaufsverhandlungen nach dem Grundsatz von Treu und Glauben¹⁴⁴ im Geschäftsverkehr Untersuchungen hinsichtlich der Finanzierung des Beteiligungskaufes anzustellen. Dieses Verständnis des Wissens oder Wissenmüssens als Sorgfaltspflicht des Verkäufers ergibt sich aus dem gesetzgeberischen Willen, wonach sich der Verkäufer darum zu kümmern hat, wie der Käufer den Kaufpreis finanziert,¹⁴⁵ und ist insbesondere deckungsgleich mit demjenigen der bisherigen bundesgerichtlichen Rechtsprechung¹⁴⁶.

8.2.2.1.1 Massstab der Sorgfaltspflicht

Verletzt der Verkäufer die Pflicht, im Rahmen der Verkaufsverhandlungen nach dem Grundsatz von Treu und Glauben im Geschäftsverkehr Untersuchungen hinsichtlich der Finanzierung des Beteiligungskaufes anzustellen, kann ihm dann – aber nur dann – ein Wissen oder Wissenmüssen unterstellt werden, wenn die Abklärungen, die ein pflichtbewusster Dritter in gleicher Lage treffen würde, objektiv geeignet wären, den pflichtbewussten Dritten unmissverständlich zur Einsicht zu führen, dass der zu verkaufenden Gesellschaft Mittel zwecks Kaufpreisfinanzierung entzogen werden.

Die erforderliche Sorgfalt der Untersuchungen hinsichtlich der Finanzierung des Beteiligungskaufes bestimmt sich dabei anhand des bei gewissenhaften und aufmerksamen Vertragsparteien vorausgesetzten Verhaltens. Das Verhalten ist dabei in erster Linie anhand objektiver Massstäbe zu beurteilen. Nach Treu und Glauben ergeben sich aus dem Verhandlungsverhältnis als rechtlicher Sonderbeziehung zwischen Verkäufer und Käufer Aufklärungs-, Informations-, Schutz- und Mitwirkungspflichten. Treu und Glauben verlangt, dass bei Vertragsverhandlungen der Partner in gewissem Umfang über Umstände orientiert werden muss, die seinen Entschluss, den Vertrag einzugehen oder bestimmte Bedingungen anzunehmen, beeinflussen können.¹⁴⁷

In diesem Sinne ist die Formulierung im KS Indirekte Teilliquidation¹⁴⁸ zu präzisieren, wonach aufgrund ob-

139 Art. 20a Abs. 1 lit. a iVm Art. 20a Abs. 2 DBG qualifiziert sich klarerweise als steuerbegründende Norm. Ist der Fiskus im Rahmen der Besteuerung anspruchstellende Partei, ist es nicht angezeigt, die objektive Beweislast für die tatsächlichen Voraussetzungen des Steueranspruchs auf die Gegenpartei – das Steuersubjekt – zu überwälzen, wenn der Beweis jener Tatsachen unmöglich oder unzumutbar ist. Der verfassungsmässige Grundsatz der Verhältnismässigkeit verbietet es insbesondere, vom Steuersubjekt unzumutbare Mitwirkungshandlungen zu fordern. Vgl. dazu insbesondere SCHÄR, Grundsätze der Beweislastverteilung im Steuerrecht, S. 191 f.

140 Votum Bruno Frick, AB S 2006 – 14.3.06 Nr. 05.058, S. 115.

141 Nachfolgend, Abschn. 8.2.2.1.

142 Votum Bruno Frick, AB S 2006 – 14.3.06 Nr. 05.058, S. 115.

143 Nachfolgend, Abschn. 8.2.2.2.

144 Art. 2 Abs. 1 ZGB.

145 S. beispielsweise Votum Eugen David, AB S 2006 – 14.3.06 Nr. 05.058, S. 116; Votum Bruno Frick, AB S 2006 – 14.3.06 Nr. 05.058, S. 115.

146 StE 1991 B 24.4 Nr. 28 = ASA 59 (1990/91), S. 717 ff.

147 HONSELL, Art. 2 ZGB N 17.

148 KS Indirekte Teilliquidation Ziff. 4.7.

jektiver Kriterien zu beurteilen sei, ob die Zielgesellschaft bei der Veräusserung der Beteiligungsrechte durch ein Zusammenwirken von Verkäufer und Käufer teilweise liquidiert und dem Verkäufer dadurch eine geldwerte Leistung ausgerichtet wird. Objektiv lässt sich die Ausrichtung einer Leistung an den Verkäufer und die damit einhergehende Teilliquidation feststellen. Ob dies jedoch unter verkäuferseitiger Mitwirkung geschieht, hat unter Zugrundelegung der subjektiven Umstände des Verkäufers und der gesetzlich objektivierten Umgehungsabsicht zu erfolgen; dabei ist jedoch hinsichtlich der subjektiven Umstände des Verkäufers in dem Sinne eine verobjektivierte Betrachtungsweise heranzuziehen, als dass die Mitwirkung und die damit verbundene Sorgfaltspflichtverletzung am Massstab des nach Treu und Glauben Handelnden gemessen wird, der sich in denselben Umständen befindet wie der zu beurteilende Verkäufer.

8.2.2.1.2 Umfang der Abklärungen

Der Verkäufer kommt seiner Sorgfaltspflicht nach und entgeht dem Vorwurf des Wissens oder Wissenmüssens, wenn er sich im Rahmen der üblichen Bonitätsprüfung und im Rahmen üblicher Verhandlungen ein Bewusstsein betreffend die geplante Finanzierung bildet, auf das er sich nach Treu und Glauben verlassen darf, und zum Schluss kommt, dass keine Mittelentnahme erfolgen wird.¹⁴⁹

Dabei bedarf es keiner inquisitorischen Nachforschungen des Verkäufers und keiner Offenlegung aller Verhältnisse beim Käufer. Es genügt, was ein Verkäufer im Rahmen einer üblichen Bonitätsprüfung und im Rahmen üblicher Verhandlungen vom Käufer an Offenlegung verlangen darf. Die Auskunft muss plausibel und einsichtig sein. Sie muss sich durch leicht überprüfbare und einsichtige Fakten nachvollziehen lassen.¹⁵⁰ Der Verkäufer kommt seiner Sorgfaltspflicht nach, indem er vom Käufer plausible Planungsunterlagen, die für die Bewusstseinsbildung betreffend Mittelentnahme zwecks Kaufpreisfinanzierung des Verkäufers entscheidend sind, einfordert. (Zu denken ist insbesondere an Schuldendienstberechnungen, Prognosen betreffend Ertragsstruktur, Bankenerklärungen betreffend Finanzierung etc.) Er muss sich dabei nach Treu und Glauben unter Berücksichtigung der sich aus dem Verhandlungsverhältnis ergebenden rechtlichen Sonderbeziehung zwischen Verkäufer und Käufer auf die entsprechenden Unterlagen verlassen dürfen.

Wie bereits erwähnt,¹⁵¹ obliegt es grundsätzlich der Steuerbehörde, die tatsächlichen Voraussetzungen des Steueranspruchs nachzuweisen. Der Steuerpflichtige hat dabei mitzuwirken; der verfassungsmässige Grundsatz der Verhältnismässigkeit verbietet es allerdings, vom Steuersubjekt unzumutbare Mitwirkungshandlungen zu fordern. Kommt somit der Verkäufer seiner verfahrensmässigen Mitwirkungspflicht nach, indem er die Erfüllung seiner dem Verhandlungsverhältnis entsprechenden Sorgfaltspflicht darlegt, und kann er diese durch die von ihm im Rahmen seiner Abklärungen erhaltenen Dokumente auch rechtsgenügend nachweisen, entfällt der Vorwurf des Wissens oder Wissenmüssens.

Der Umfang der Sorgfaltspflicht lässt sich somit nicht in allgemeiner Art und Weise definieren, sondern hat sich an den konkreten Umständen des Einzelfalles zu orientieren und muss insbesondere das Prinzip der Zumutbarkeit beachten. Werden Aktionäre durch vertragliche Vereinbarungen gezwungen, ihre Beteiligungsrechte zu verkaufen – beispielsweise aufgrund eines Aktionärsbindungsvertrages –, muss ein tieferes Mass an Sorgfalt gelten, als wenn der Verkauf freiwillig erfolgt.¹⁵² Demgegenüber ist beispielsweise ein strengerer Massstab anzuwenden, wenn der Verkäufer aufgrund einer Sonderbeziehung zum Käufer über einen vertieften Einblick in die Verhältnisse des Käufers verfügt, beispielsweise, wenn der Verkäufer beim Käufer eine leitende Stellung inne hat oder Verwaltungsratsmitglied ist. Weiter muss das Mass der geforderten Sorgfalt anhand der konkret zur Diskussion stehenden Ausschüttung definiert werden. Ein Verkäufer, der dem Käufer die Kaufpreisforderung als Darlehen einräumt, hat ein erheblich höheres Mass an Sorgfalt zu erfüllen als ein Verkäufer, bei dem die Steuerbehörde aufgrund einer nach dem Verkauf vom Käufer veranlassten Umstrukturierung vorstellig wird.

Entsprechend den im KS Indirekte Teilliquidation ausgeführten Erscheinungsformen des Verkaufes einer qualifizierenden Beteiligung¹⁵³ ist hinsichtlich der Erfüllung der Sorgfaltspflicht zu unterscheiden:

- Beim gemeinsamen Verkauf an denselben Käufer muss es genügen, wenn einer der Verkäufer der Verkäufergemeinschaft der Sorgfaltspflicht nachkommt; den Mitverkäufern kann die Erfüllung der Sorgfaltspflicht durch einen der Verkäufer der Gemeinschaft zugebilligt werden.
- Beim Verkauf durch denselben Verkäufer an mehrere verschiedene Käufer erstreckt sich die Sorgfaltspflicht auf sämtliche Käufer.

151 S. vorne, Abschn. 8.2.2.

152 S. auch ALTORFER, Die indirekte Teilliquidation gesetzlich geregelt, S. 105.

153 Ziff. 4.2.

149 Votum Bruno Frick, AB S 2006 – 14.3.06 Nr. 05.058, S. 115.

150 Votum Bruno Frick, AB S 2006 – 14.3.06 Nr. 05.058, S. 115.

- Wie vorstehend ausgeführt,¹⁵⁴ muss die Absicht des gestaffelten Verkaufes beim ersten Teilverkauf vorliegen. Somit hat ein Verkäufer zur Erfüllung seiner Sorgfaltspflicht bereits beim ersten Verkauf die nachfolgenden Verkäufe in seine Abklärungen mit einzubeziehen; er hat sich somit bereits bei der Erstellung des «Gesamtplanes» über die Bonität des Käufers hinsichtlich des Gesamtverkaufes zu orientieren.¹⁵⁵
- «Beim Verkauf im Rahmen eines Börsenganges (IPO) kennt der Verkäufer die Mehrzahl der Käufer in der Regel nicht. Entsprechend ist es nicht möglich, Informationen über deren finanzielle Verhältnisse einzuholen. Ebenso unbekannt ist dem Verkäufer der Käufer, wenn ein Vertreter oder ein Beauftragter ohne Nennung des Käufers für diesen Dritten eine Beteiligung erwirbt. In diesem Fall dürften seine Möglichkeiten zur Informationsbeschaffung ebenfalls nicht über die allgemeine Bonitätsprüfung (z. B. Finanzierungszusage einer Bank) hinausgehen können».¹⁵⁶

8.2.2.1.3 Zeitpunkt der Abklärungen

Der Sorgfaltspflicht ist grundsätzlich während den Vertragsverhandlungen nachzukommen. Der Verkäufer kann nur im Rahmen der Vertragsverhandlungen vom Käufer Einsicht in die für ihn wichtigen und hinsichtlich des Verkaufsentscheidenden relevanten Unterlagen nehmen.¹⁵⁷ Die Beurteilung, ob ein Verkäufer seiner Sorgfaltspflicht nachgekommen ist, hat deshalb per Datum des Verkaufes zu erfolgen. Dass dieser Zeitpunkt massgebend ist, ergibt sich auch aufgrund der im KS Indirekte Teilliquidation¹⁵⁸ erwähnten aktiven und passiven Handlungsformen, die eine Mitwirkung darstellen können, weil sämtliche aufgeführten Handlungen explizit oder naturgemäss im Zeitpunkt des Verkaufes vorliegen müssen resp. nur dann vorliegen können. Dem Grundsatz, wonach auf den Zeitpunkt des Verkaufes abzustellen ist, steht auch die Formulierung im KS Indirekte Teilliquidation nicht entgegen, dass das Kriterium der Mitwirkung nicht ausgeschlossen werden könne, wenn keine konkrete Ausschüttung vorliege.¹⁵⁹ Findet während der Ausschüttungssperrfrist beispielsweise eine Ausschüttung der Zielgesellschaft an den Käufer statt, ist auf den Zeitpunkt des Verkaufes zurückblickend zu beurteilen, ob der Verkä-

fer zum Zeitpunkt des Verkaufes aufgrund der von ihm getroffenen Abklärungen davon ausgehen durfte, dass eine solche Ausschüttung nicht stattfinden wird. Die Anknüpfung an den Zeitpunkt der tatsächlichen Ausschüttung ist auch deshalb abzulehnen, weil es für einen Verkäufer in diesem Zeitpunkt faktisch unmöglich ist, seiner Sorgfaltspflicht nachzukommen; denn nach Abschluss des Verkaufes hat der Verkäufer keine Möglichkeit mehr, Einblick in diejenigen Unterlagen zu nehmen, die für seine Bewusstseinsbildung entscheidend sind, um eine allfällige Mittelentnahme zu erkennen. Die Anknüpfung an den Zeitpunkt der tatsächlichen Ausschüttung würde somit das Tatbestandsmerkmal der Mitwirkung seines Sinnes völlig entleeren.

8.2.2.2 Bewusstsein betreffend Mittelentnahme zwecks Kaufpreisfinanzierung

Das im Rahmen der Sorgfaltspflicht gebildete Bewusstsein muss plausibel und aufgrund leicht überprüfbarer und einsichtiger Fakten nachvollziehbar sein und den Verkäufer unmissverständlich zur Einsicht führen, dass der zu verkaufende Gesellschaft Mittel zwecks Kaufpreisfinanzierung entzogen werden.

Der (zukünftige) Entzug von Mitteln stellt dabei eine Erfolgskomponente dar, von deren Eintritt der Verkäufer aufgrund seiner Abklärungen überzeugt sein muss. Der Gesetzgeber¹⁶⁰ schliesst auf Grund des klaren gesetzlichen Wortlauts nicht vom Umstand des Vorliegens liquider, nicht betriebsnotwendiger Mittel oder eines nicht ausgeschöpften Fremdfinanzierungspotentials der verkauften Gesellschaft auf ein Bewusstsein des Verkäufers, dass der zu verkaufende Gesellschaft Mittel zwecks Kaufpreisfinanzierung entzogen werden.¹⁶¹ Vielmehr

154 Abschn. 4.3.

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

156 ALTORFER, Die indirekte Teilliquidation gesetzlich geregelt, S. 105.

157 S. vorne, Abschn. 8.2.2.1.1.

158 Ziff. 4.7.

159 KS Indirekte Teilliquidation Ziff. 4.7.

160 S. insbesondere Votum Gerold Bührer, AB N 2006 – 9.6.06 Nr. 05.058, S. 847.

161 «Eine solche Fiktion verstösst gegen den Grundsatz, dass die Steuerbehörden die steuerbegründenden Tatsachen nachweisen müssen. Dieser Nachweis ist nicht damit erbracht, dass dem Verkäufer angelastet wird, er lege mit der Thesaurierung quasi den Grundstein für die nachmalige Aushöhlung der Gesellschaft durch den Käufer, denn die Gewinnthesaurierung ist ein normales und notwendiges Mittel zur Stärkung der Leistungsbereitschaft der Unternehmung. Die angebliche «Mitwirkung» darf auch nicht bloss aus Indizien, welcher Art auch immer diese sind, abgeleitet werden. Sowohl Gewinnthesaurierung und Aktienverkauf als auch die Verbindung von beiden stellen rationale, wirtschaftlich begründete Verhalten eines Mehrheitsaktionärs dar. Sie ermöglichen die Schaffung von Reserven für künftige Investitionen und die Fortführung der Unternehmung über den Nachfolgefall hinaus. Die durch den Aktienverkauf bedingte Vermeidung der Steuerbelastung der Ausschüttung ist eine systemimmanente Folge der vom Gesetzgeber gewollten Steuerfreiheit privater Kapitalgewinne», HÖHN, Die sog. indirekte Teilliquidation als Testfall der Auslegungsmethoden im Steuerrecht, S. 264 ff. (gegenteiliger Ansicht ist dabei die bundesgerichtliche Rechtsprechung, vgl. StE 1995 B 24.4. Nr. 38). Rechtsmissbrauch kann deshalb nur

wird – wie bereits erwähnt – im Rahmen des Tatbestandsmerkmals der Mitwirkung eine Sorgfaltspflicht des Verkäufers statuiert.

Der parlamentarischen Diskussion können die Bedingungen nicht entnommen werden, bei deren Erfüllung sich der Verkäufer aufgrund seiner Abklärungen zum objektiven Tatbestandsmerkmal der Mittelentnahme zwecks Kaufpreisfinanzierung im Zeitpunkt des Verkaufs und somit der Erfolgskomponente bewusst sein muss oder er die Verwirklichung derselben aufgrund von sich klar manifestierenden Anzeichen für ernsthaft möglich halten muss. Die Diskussion befasst sich ausschliesslich mit dem Ausmass der Abklärungen, die ein Verkäufer zu tätigen hat, um seiner gesetzlich statuierten Sorgfaltspflicht nachzukommen. Das Votum von Ständerat Frick,¹⁶² wonach «eine blosse <Lippenbekenntnisklausel> anlässlich des Unternehmensverkaufs, worin der Käufer bestätigt, dass er dem Unternehmen in den nächsten fünf Jahren keine Mittel entziehen muss», nicht genügt, bezieht sich ausschliesslich auf den Umfang der Abklärungspflicht des Verkäufers.¹⁶³

Tatbestandsmässiges Bewusstsein betreffend die Mittelentnahme liegt nach unserer Auffassung dann vor, wenn der Verkäufer aufgrund der ihm zumutbaren Abklärungen zum Schluss gelangen muss, dass infolge mangelnder Liquidität der kaufenden Partei:¹⁶⁴

- der Kaufpreis zwingend aus bereits im Veräusserungszeitpunkt vorhandenen Mitteln der Gesellschaft finanziert werden muss, oder
- die ursprüngliche Eigen- oder Fremdfinanzierung des Kaufpreises zwingend durch eine Mittelentnahme refinanziert werden muss. Die Finanzierung aus künftigen ordentlichen Dividenden der Gesellschaft ist dabei unschädlich.¹⁶⁵

Kommt der Verkäufer – gemessen am Massstab von Treu und Glauben und am Prinzip der Zumutbarkeit – seiner Sorgfaltspflicht nach und gelangt er zur Überzeugung, dass der Käufer – basierend auf den dem Verkäufer dargelegten Informationen – die Finanzierung auch ohne Mittelentnahme aus dem Kaufobjekt finanzieren kann, ist sein guter Glaube zu schützen. Diese Ansicht findet sich auch in den Voten im Parlament, wonach der Gesetzgeber dem Verkäufer keinen Vorwurf machen will, wenn sich der Käufer nicht so verhält, wie der Verkäufer nach bestem Wissen und Gewissen erwarten durfte.¹⁶⁶

Verkauft der Verkäufer sein Unternehmen somit an eine zahlungskräftige Gesellschaft und kann er die Zahlungskraft – basierend auf den vorgelegten Informationen – belegen, kann ihm das gesetzlich festgeschriebene Tatbestandselement des Wissenmüssens um eine Mittelentnahme aus dem Kaufobjekt zwecks Kaufpreisfinanzierung nicht entgegengehalten werden. Damit wird es für den Verkäufer steuerlich attraktiver, sein Unternehmen an eine solche Gesellschaft zu verkaufen.

Diese Auffassung bestand bereits angesichts der alten Praxis¹⁶⁷ und steht insbesondere im Einklang mit dem Verständnis der Mitwirkung als Umgehungsvorwurf. Dem Verkäufer wird gerade nicht vorgeworfen, dass er eine Gesellschaft mit nicht betriebsnotwendigen handelsrechtlich ausschüttbaren Mitteln verkauft, sondern dass er weiss oder wissen muss, dass eine steuerfreie Entleerung der Gesellschaft (im Umfang der nicht betriebsnotwendigen handelsrechtlich ausschüttbaren Mittel) durch den Käufer zwecks Kaufpreisfinanzierung stattfinden wird¹⁶⁸ und die zur Finanzierung des Kaufpreises dienenden Mittel der Gesellschaft nicht wieder zugeführt werden.¹⁶⁹

dann vorliegen, wenn die einzelnen Mitwirkungselemente erfüllt sind.

162 Votum Bruno Frick, AB S 2006 – 14.3.06 Nr. 05.058, S. 115.

163 Dies wird insbesondere durch seine weiteren Äusserungen klar: «Auf der anderen Seite braucht es aber auch keine inquisitorische Nachforschung des Verkäufers und keine Offenlegung aller Verhältnisse beim Käufer. Es genügt, was ein Verkäufer im Rahmen einer üblichen Bonitätsprüfung und im Rahmen üblicher Verhandlungen vom Käufer an Offenlegung verlangen darf. Die Auskunft muss plausibel sein, und sie muss einsichtig sein. Sie muss durch leicht überprüfbare und einsichtige Fakten nachvollziehbar sein (...)» (Votum Bruno Frick, AB S 2006 – 14.3.06 Nr. 05.058, S. 115).

164 Dass eine Entleerung der erworbenen Gesellschaft durch den Käufer zwecks Kaufpreisfinanzierung nur dann missbräuchlich ist, wenn eine «arme oder dünn finanzierte Muttergesellschaft» die Mittel zwecks Kaufpreisfinanzierung entzieht, wurde bereits 1989 von BÖCKLI, Kritik der «indirekten Teilliquidation»: Von der Zerlegungsmethode zur Mittelherkunftsmethode, S. 110, erkannt. Gl. M.: REICH/DUSS, Unternehmensumstrukturierungen im Steuerrecht, S. 91 und 93. Selbst das Bundesgericht hat in seinem Entscheid 2A.331/2003 (vom 11.6.2004) festgehalten, dass die Besteuerung des Verkäufers vom Ausschüttungsverhalten des Käufers abhängt und dass die Besteuerung immer dann eintrete, wenn der Käufer nicht über genügend eigene Mittel verfüge. Als Ausfluss davon werde es für den Verkäufer grundsätzlich steuerlich attraktiver, sein Unternehmen an eine zahlungskräftige Holdinggesellschaft zu verkaufen (s. diesbezüglich: Botschaft Unternehmenssteuerreform II, S. 4803). Zu Art. 20a DBG s. Votum Bruno Frick, AB S 2006 – 14.3.06 Nr. 05.058, S. 114 f.

165 KS Indirekte Teilliquidation Ziff. 4.7 Abs. 3.

166 Vgl. Votum Eugen David, AB N 2006 – 14.3.06 Nr. 05.058, S. 116. Gleicher Ansicht: SIMONEK, Unternehmenssteuerrecht, S. 33; ALTORFER, Die indirekte Teilliquidation gesetzlich geregelt, S. 105.

167 Botschaft Unternehmenssteuerreform II, S. 4803.

168 So bereits REICH/DUSS, Unternehmensumstrukturierungen im Steuerrecht, S. 93, zum bisherigen Recht.

169 So auch die bisherige bundesgerichtliche Praxis, s. StE 1991 B 24.4 Nr. 28 = ASA 59 (1990/91), S. 717 ff.

Nach Auffassung der ESTV kann das Tatbestandsmerkmal der Mitwirkung auch dann vorliegen und somit der Umgehungsvorwurf gerechtfertigt sein, wenn an eine finanzstarke Käufergesellschaft verkauft wird.¹⁷⁰ Diese Ansicht ist grundsätzlich für den Paradefall zu teilen, wenn der Verkäufer unmissverständlich weiss, dass der Gesellschaft zwecks Kaufpreisfinanzierung Mittel entnommen und nicht wieder zurückgeführt werden, selbst wenn eine finanzstarke Käufergesellschaft als Erwerberrin auftritt. Eine differenziertere Betrachtung ist jedoch immer dann notwendig, wenn dem Verkäufer ein Wissenmüssen vorgeworfen wird. Die Finanzstärke einer potentiellen Käuferin stellt nach unserer Ansicht und in Übereinstimmung mit der Lehre¹⁷¹ ein gewichtiges Argument gegen das Bewusstsein betreffend eine unwiderrufliche Entnahme von Mitteln aus der Gesellschaft zwecks Kaufpreisfinanzierung dar.

Es kann somit gemäss unserer Auffassung festgehalten werden, dass das Tatbestandsmerkmal der Mitwirkung (also das Wissen oder Wissenmüssen betreffend Mittelentnahme zwecks Kaufpreisfinanzierung) nur dann als erstellt betrachtet werden kann, wenn der Verkäufer:

- seiner Sorgfaltspflicht nicht nachkommt, indem er die erforderlichen Abklärungen betreffend die Finanzierung des Kaufpreises nicht trifft; oder
- bei Vornahme der erforderlichen Abklärungen betreffend die Finanzierung des Kaufpreises nach Treu und Glauben zum Bewusstsein gelangen musste, dass der Gesellschaft Mittel entzogen werden. Dies ist dann der Fall, wenn dem Verkäufer entweder vorgeworfen werden kann, dass ihm im Zeitpunkt des Verkaufs hätte bewusst sein müssen oder dass er es aufgrund von sich klar manifestierenden Anzeichen für ernsthaft möglich hätte halten müssen oder aber in Kauf nahm, dass eine Mittelentnahme zwecks Kaufpreisfinanzierung infolge mangelnder Liquidität der kaufenden Partei erfolgen wird.

8.2.3 Wissen oder Wissenmüssen betreffend Nichtrückführung der entnommenen Mittel

Ein Verkäufer, der seiner Sorgfaltspflicht nachkommt und gestützt darauf zum Bewusstsein gelangt, dass keine Mittel zwecks Kaufpreisfinanzierung entzogen werden, kann nicht der Besteuerung aufgrund indirekter Teilliquidation unterliegen. Selbst wenn ein solches Bewusstsein fehlt, kann nach Art. 20a Abs. 2 DBG die Mitwir-

kung nur dann bejaht werden, wenn der Verkäufer weiss oder wissen muss, dass die entzogenen Mittel nicht wieder zugeführt werden. Auf ein solches Bewusstsein darf grundsätzlich nicht einfach aus der Mittelentnahme geschlossen werden, sondern es bedarf ebenso einer beweistauglichen Manifestation im Zeitpunkt des Verkaufs. Allerdings kann gemäss unserer Auffassung vermutungsweise davon ausgegangen werden, dass sich ein Verkäufer, der weiss oder wissen muss, dass der Gesellschaft Mittel entzogen werden, auch bewusst sein muss, dass diese Mittel der Gesellschaft nicht wieder zugeführt werden. Damit steht dem Verkäufer immerhin die Möglichkeit offen zu beweisen, dass er im Rahmen der geforderten und zumutbaren Sorgfalt davon ausgehen konnte und durfte, dass die entzogenen Mittel zurückgeführt werden.

Aufgrund des gesetzlich klar festgeschriebenen Erfordernisses des Wissens oder Wissenmüssens betreffend den zukünftigen Umstand, dass diese entnommenen Mittel der Gesellschaft nicht mehr zugeführt werden, lässt sich nach unserer Auffassung (und wohl in Übereinstimmung mit der Auffassung des Bundesrates¹⁷² sowie einem Teil der Lehre¹⁷³) das Erfüllen der Voraussetzungen einer tatbestandsmässigen Mitwirkung jedoch bereits dann nicht mehr einfach annehmen, wenn der Verkäufer zwar weiss, dass Mittel entnommen werden, er seine Anteile jedoch an eine finanzstarke Gesellschaft verkauft, welche jederzeit über genügend finanzielle Ressourcen verfügt, um die entnommenen Mittel der erworbenen Gesellschaft wieder zuzuführen.¹⁷⁴

Die Anforderungen, die der Gesetzgeber an das Tatbestandselement des Wissens oder Wissenmüssens um die Nichtrückführung entnommener Mittel stellt, sind aufgrund der Diskussionen im Gesetzgebungsprozess nicht absolut klar. Auch die bisherige Literatur zu Art. 20a DBG¹⁷⁵ vernachlässigt dieses Tatbestandselement. Weil Verkaufserlöse iSv Art. 20a Abs. 1 DBG als Vermögensertrag iSv Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG fingiert werden, ist es zwingend erforderlich, dass die geldwerte Leistung nach dem subjektiven Herkunftsprinzip von der Gesellschaft

170 KS Indirekte Teilliquidation Ziff. 4.7.

171 BÖCKLI, Kritik der «indirekten Teilliquidation»: Von der Zerlegungsmethode zur Mittelherkunftsmethode, S. 110. Gl. M. zudem: REICH/DUSS, Unternehmensumstrukturierungen im Steuerrecht, S. 91 und 93.

172 Botschaft Unternehmenssteuerreform II, S. 4803.

173 Dass eine Entleerung der erworbenen Gesellschaft durch den Käufer zwecks Kaufpreisfinanzierung nur dann missbräuchlich ist, wenn eine «arme oder dünn finanzierte Muttergesellschaft» die Mittel zwecks Kaufpreisfinanzierung entzieht, wurde bereits 1989 von BÖCKLI, Kritik der «indirekten Teilliquidation»: Von der Zerlegungsmethode zur Mittelherkunftsmethode, S. 110, richtig erkannt. Gl. M.: REICH/DUSS, Unternehmensumstrukturierungen im Steuerrecht, S. 91 und 93.

174 Anderer Ansicht wohl die ESTV: S. KS indirekte Teilliquidation Ziffer 4.7.

175 ALTORFER, Die indirekte Teilliquidation gesetzlich geregelt, S. 105; ARNOLD, Gesetzliche Regelung der indirekten Teilliquidation – Ende gut, alles gut?, S. 88 f.; SIMONEK, Unternehmenssteuerrecht, S. 32 f.

selbst erbracht werden muss.¹⁷⁶ Damit eine Besteuerung als Vermögensertrag iSv Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG erfolgen kann, muss die Zielgesellschaft somit endgültig entschert sein.

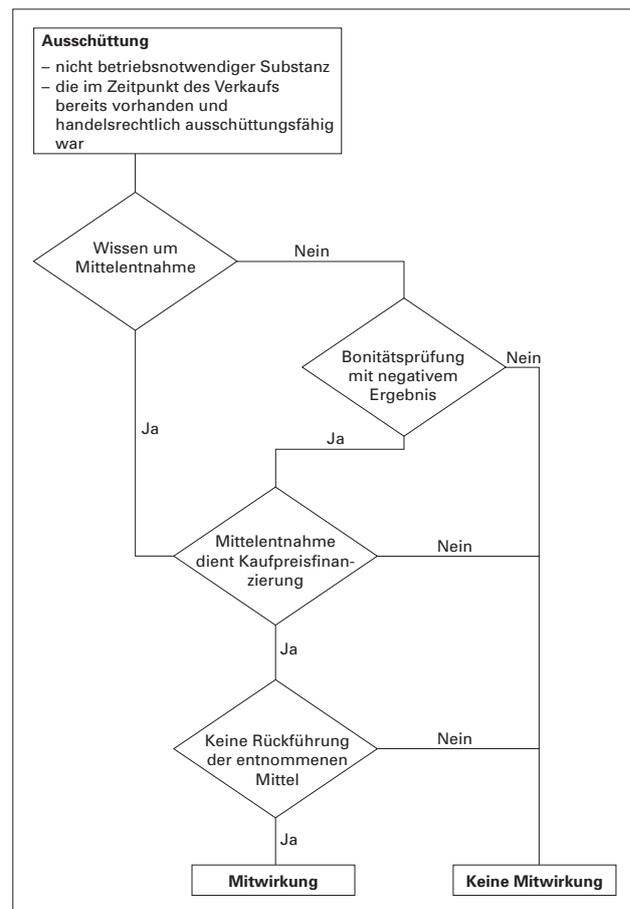
Das Kriterium des Wissens oder Wissenmüssens um die Nichtrückführung entnommener Mittel ist deshalb daraufhin zu prüfen, ob ein Verkäufer weiss oder wissen muss, dass das Eigenkapital der Zielgesellschaft endgültig verringert werden wird. Folgerichtig liegt keine Mitwirkung vor, wenn der Verkäufer weiss, dass das Eigenkapital der Zielgesellschaft trotz Ausschüttung nicht betriebsnotwendiger und handelsrechtlich ausschüttbarer Mittel nicht endgültig reduziert wird. Zu denken ist beispielsweise an folgenden Sachverhalt: Eine natürliche Person verkauft eine Aktiengesellschaft, welche über handelsrechtlich ausschüttbare Reserven und im entsprechenden Umfang flüssige Mittel verfügt. Die Erwerberin ihrerseits verfügt über mehrere Teilbetriebe. Nach dem Kauf werden alle handelsrechtlich ausschüttbaren Reserven als Dividende an die Erwerberin ausgeschüttet. Gleichzeitig legt die Erwerberin einen Teilbetrieb in die Zielgesellschaft ein, wobei der Wert des eingelegten Teilbetriebs gleich hoch (oder höher) als der Betrag der ausgeschütteten Dividende ist; dies hat zur Folge, dass das Eigenkapital der Zielgesellschaft durch die Ausschüttung nicht verringert wird.

8.3 Konklusion

Mitwirkung liegt somit vor, wenn:

- der Verkäufer weiss, dass der Käufer infolge mangelnder Liquidität den Kaufpreis nicht ohne Mittelentnahme aus der Zielgesellschaft finanzieren kann und dass diese Mittel nicht wieder zugeführt werden; oder
- der Verkäufer die im Rahmen der Sorgfaltspflicht geforderten Abklärungen unterlässt, und diese Abklärungen, die ein pflichtbewusster Dritter in gleicher Lage treffen würde, objektiv geeignet sind, diesen unmissverständlich zur Einsicht zu führen, dass der zu verkaufende Gesellschaft Mittel zwecks Kaufpreisfinanzierung entzogen und nicht wieder zugeführt werden.

Grafik: Voraussetzungen der Mitwirkung des Verkäufers (vereinfachte Darstellung)



8.4 Beurteilungszeitpunkt

Gemäss KS Indirekte Teilliquidation kann die Mitwirkung erst nach einer Ausschüttung beurteilt werden.¹⁷⁷ Eine solche Beurteilung steht nach unserer Auffassung im Widerspruch zum vom Gesetzgeber definierten Beurteilungszeitpunkt hinsichtlich der Erfüllung der Sorgfaltspflicht und des daraus resultierenden Bewusstseins betreffend die Mittelentnahme zwecks Kaufpreisfinanzierung. Der Verkäufer kann sich nur im Rahmen der Vertragsverhandlungen ein Bewusstsein betreffend die Finanzierung bilden¹⁷⁸. Somit ist eine entsprechende Prüfung der Tatbestandsmässigkeit auf den Zeitpunkt des Verkaufs zu beschränken. Eine solche Beurteilung ist insbesondere mit Blick auf die Rechtssicherheit zwingend erforderlich.

176 RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, § 20 StG ZH N 103.

177 KS Indirekte Teilliquidation Ziff. 4.7.

178 S. die Ausführungen vorne, Abschn. 8.2.2.1.3.

9 Realisationszeitpunkt des steuerbaren Vermögensertrages

Im Privatvermögensbereich knüpft die Realisation eines Vermögensertrags an den Erwerb einer unentziehbaren rechtlichen oder tatsächlichen Position an. Dies setzt voraus, dass der Anspruch ohne Belastung durch eine Rückgabepflicht entsteht und ohne dass er aufgrund einer allenfalls noch durch einen Schuldner zu erbringenden Erfüllungshandlung besonders unsicher wäre.¹⁷⁹

Nach dem KS Indirekte Teilliquidation wird der steuerbare Vermögensertrag nach dem Realisationsprinzip derjenigen Steuerperiode zugerechnet, in welcher der Verkauf stattgefunden hat.¹⁸⁰ Die Anknüpfung an den Realisationszeitpunkt des Veräusserungserlöses korrespondiert mit dem Verständnis von Art. 20a Abs. 1 lit. a DBG als Missbrauchs- und somit Steuerumgehungsbestimmung. Sind die Voraussetzungen der indirekten Teilliquidation erfüllt, ist der Besteuerung des Veräusserungsgewinns diejenige Rechtsgestaltung zugrunde zu legen, die sachgemäss wäre, um den angestrebten wirtschaftlichen Zweck (Entleerung der Gesellschaft im Umfang der nicht betriebsnotwendigen handelsrechtlich ausschüttbaren Substanz) zu erreichen. Es greift somit eine Sachverhaltsfiktion in dem Sinne, dass ein Teil des Verkaufserlöses rückwirkend als Vermögensertrag qualifiziert wird, der im Zeitpunkt der Veräusserung der Besteuerung unterliegt.¹⁸¹

Die Anknüpfung an den Veräusserungszeitpunkt¹⁸² ist somit sachlich gerechtfertigt und steht in Einklang mit der Praxis zur Steuerumgehung.

10 Die Behandlung alter, noch nicht rechtskräftig veranlagter Sachverhalte

10.1 Rechtsgrundlage und deren Einordnung

Gemäss Art. 205b DBG gilt Art. 20a Abs. 1 lit. a DBG auch für noch nicht rechtskräftige Veranlagungen von in den Steuerjahren ab 2001 erzielten Erträgen. Art. 205b DBG statuiert somit eine rückwirkende Anwendung der neu gesetzlich normierten indirekten Teilliquidation, so-

fern noch keine rechtskräftige Veranlagung vorliegt. Aus den parlamentarischen Beratungen ergibt sich eindeutig, dass sich eine Rückwirkung betreffend noch nicht definitiv veranlagte Erträge auf die (individuelle) Besserstellung des jeweiligen Steuerpflichtigen beschränken sollte. Den einschlägigen Passagen¹⁸³ ist zu entnehmen, dass es dem Gesetzgeber um eine begünstigende Korrektur der bundesgerichtlichen Praxis ging. Dies wird bei der Rechtsanwendung von den Steuerbehörden zu beachten sein.

Die Frage nach dem sachgerechten Zeitpunkt des Erzielens der Erträge wurde bereits erörtert.¹⁸⁴ Nachfolgend sollen die in Art. 205b DBG normierte Rückwirkung beurteilt sowie die entsprechenden Anwendungsfälle aufgezeigt werden.

10.2 Art. 205b DBG als übergangsrechtliche Rückwirkungsbestimmung

Das schweizerische Verwaltungsrecht unterscheidet zwischen echter und unechter Rückwirkung mit jeweils unterschiedlichen Anforderungen an deren Zulässigkeit.

Echte Rückwirkung liegt dann vor, wenn neues Recht auf einen Sachverhalt angewandt wird, der sich abschliessend vor Inkrafttreten des neuen Rechts verwirklicht hat. Echte Rückwirkung liegt folglich vor, wenn ein neues Steuergesetz die Steuerpflicht an Tatbestände anknüpft, die vor dem Inkrafttreten des Gesetzes eingetreten sind,¹⁸⁵ das Bestehen einer Steuerpflicht somit an Sachverhalte anknüpft, die sich vor dem Inkrafttreten des Gesetzes verwirklicht haben.¹⁸⁶ Unechte Rückwirkung liegt vor, wenn das neue Recht auf zeitlich offene Dauersachverhalte Anwendung findet. Des Weiteren liegt eine unechte Rückwirkung vor, wenn das neue Recht nur für die Zeit nach seinem Inkrafttreten zur Anwendung gelangt, dabei aber in einzelnen Belangen auf Sachverhalte abstellt, die bereits vor Inkrafttreten eingetreten sind.¹⁸⁷

Grundsätzlich kann Art. 205b DBG sowohl als echte als auch als unechte Rückwirkungsbestimmung beurteilt werden. Echte Rückwirkung liegt beispielsweise vor, wenn alle Tatbestandselemente (insbesondere die Ausschüttung) nach Art. 20a Abs. 1 lit. a DBG bereits vor dem 1.1.2007 erfüllt wurden, aber noch keine rechtskräf-

179 S. die Ausführungen in Abschn. 5, vorne, sowie WEIDMANN, Realisation und Zurechnung des Einkommens, S. 96 ff.

180 KS Indirekte Teilliquidation Ziff. 5.1.2.

181 Gleicher Meinung: ALTORFER, Die indirekte Teilliquidation gesetzlich geregelt, S. 108, der feststellt, dass der Vermögensertrag mit dem Verkauf der Beteiligung erzielt wird und nicht mit der Substanzausschüttung. Nur die steuerrechtliche Qualifikation des Erlöses aus dem Verkauf der Beteiligung wird durch die Substanzausschüttung – nachträglich – geändert.

182 KS Indirekte Teilliquidation Ziff. 4.4.

183 Votum BR Hans-Rudolf Merz, AB N 2006 – 21.6.06 Nr. 05.058, S. 1054. S. auch Votum Adriano Imfeld, AB N 2006 – 9.6.06 Nr. 05.058, S. 847 f.

184 S. vorne, Abschn. 9.

185 Vgl. zum Ganzen HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, N 330.

186 HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, N 341.

187 HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, N 337.

tige Veranlagung vorliegt. Unecht kann die Rückwirkung sein, wenn die Qualifikation des steuerbaren Vermögensertrages aufgrund von Art. 20a Abs. 1 lit. a DBG erst nach dem 1.1.2007 vorgenommen wird¹⁸⁸, der Verkauf aber beispielsweise im Jahr 2004 stattgefunden hat. Diesbezüglich ist zu bemerken, dass echte Rückwirkung grundsätzlich unzulässig ist.¹⁸⁹ Gemäss bundesgerichtlicher Praxis¹⁹⁰ ist eine echte Rückwirkung eines Erlasses ausnahmsweise zulässig, wenn die entsprechenden Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind: Die Rückwirkung muss ausdrücklich angeordnet, zeitlich mässig und durch triftige Gründe gerechtfertigt sein. Des Weiteren darf sie keine stossende Ungleichheit bewirken und insbesondere nicht in wohlerworbene Rechte eingreifen.¹⁹¹ Dies gilt insbesondere bei einer begünstigenden Rückwirkung¹⁹², wie sie Art. 205b DBG iVm Art. 20a Abs. 1 lit. a DBG vorsieht.¹⁹³

10.3 Materieller Gehalt von Art. 205b DBG¹⁹⁴

Die Rückwirkungsbestimmung von Art. 205b DBG hat folgende Konsequenzen:

- Hat sich ein als indirekte Teilliquidation behandelter Verkauf in der Steuerperiode 2001 oder später verwirklicht und wurde dieser Verkauf vor der Steuerperiode 2007 rechtskräftig veranlagt, kommt auf diesen Verkauf grundsätzlich das alte Recht zur Anwendung.
- Hat sich ein als indirekte Teilliquidation behandelter Verkauf in der Steuerperiode 2001 oder später verwirklicht und wurde dieser Verkauf vor der Steuer-

periode 2007 veranlagt, wobei die Ausschüttung erst in der Steuerperiode 2007 oder später erfolgt, kann gemäss ESTV keine Besteuerung erfolgen, sofern vor dem Verkauf kein Steuervorbescheid eingeholt wurde.¹⁹⁵

- Erfolgte der Verkauf der Anteilsrechte sowie die rechtskräftige Veranlagung vor Inkrafttreten der neuen Regelung und wurde zudem ein Steuervorbescheid eingeholt, in welchem festgehalten wurde, dass grundsätzlich keine indirekte Teilliquidation vorliege und nur dann eine Besteuerung infolge indirekter Teilliquidation erfolgen solle, wenn beispielsweise die Amortisation eines Darlehens aus Substanzdividenden erfolgt, stellt eine dem Steuervorbescheid entgegenstehende Ausschüttung einen Verstoss gegen Treu und Glauben dar, weshalb nach Art. 20a Abs. 1 lit. a DBG ein Nachsterverfahren eingeleitet werden kann.¹⁹⁶ Die Beurteilung des Vermögensertrags aus indirekter Teilliquidation soll gemäss ESTV¹⁹⁷ dabei nach altem Recht erfolgen.¹⁹⁸
- Hat sich ein als indirekte Teilliquidation behandelter Verkauf in der Steuerperiode 2001 oder später verwirklicht und wird dieser Verkauf in der Steuerperiode 2007 oder später veranlagt, kommt auf diesen Verkauf das neue Recht zur Anwendung.
- Das KS-E Übertragung von Beteiligungsrechten sah die Möglichkeit vor, dass bei Gewährung von Verkäuferdarlehen eine gestaffelte Abrechnung erfolgt, wenn das Darlehen nur durch zukünftige Gewinne der Zielgesellschaft amortisiert werden kann und die Teilbesteuerung durch einen Revers des Verkäufers gesichert ist. Für die ab der Steuerperiode 2007 noch nicht definitiv veranlagten Kaufpreisanteile kommt in diesem Fall ebenfalls die neue Regelung zur Anwendung.¹⁹⁹

188 Weil beispielsweise die Ausschüttung erst nach dem 1.1.2007 stattfand.

189 HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, N 330.

190 BGE 125 I 182, 186; BGE 122 V 405, 408; BGE 119 Ia 254, 257 ff.

191 Vgl. HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, N 331.

192 HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, N 334.

193 Unter anderem unter Berufung auf die Praxis des Bundesgerichts, wonach sich «(k)eine Bedenken ergeben (...), falls sich die Gesetzesänderung in einer Verbesserung des Rechtszustandes zu Gunsten der Normadressaten erschöpft», wurde beschlossen, eine – rechtspolitisch unbestritten heikle – Rückwirkung der Gesetzesrevision vorzusehen (Votum Gerold Bühner, AB N 2006 – 9.6.06 Nr. 05.058, S. 857, unter Berufung namentlich auf BGE 99 V 200 E 2). Ein Vorschlag des Nationalrates, auf Begehren des Steuerpflichtigen auch bereits rechtskräftige Veranlagungen für im gleichen Zeitraum erzielte Erträge aufzuheben, wurde schliesslich mit Verweis auf die Gefahr, ein Präjudiz zu schaffen, verworfen. Dabei wurde explizit in Kauf genommen, dass die «staatstreuen Nichtanfechter» von Veranlagungsverfügungen gegenüber denjenigen benachteiligt werden, die im fraglichen Zeitraum z. B. durch Anfechtung die rechtskräftige Veranlagung verhinderten. S. dazu Votum Hannes Germann (Kommissionssprecher), AB S 2006 – 20.6.06 Nr. 05.058, S. 538.

194 Detaillierte Beispiele finden sich in Steuertagung 2007.

195 Beispiel: Das KS-E Übertragung von Beteiligungsrechten sah die Möglichkeit vor, dass bei Gewährung von Verkäuferdarlehen eine gestaffelte Abrechnung erfolgt, wenn das Darlehen nur durch zukünftige Gewinne der Zielgesellschaft amortisiert werden kann und die Teilbesteuerung durch einen Revers des Verkäufers gesichert ist. Für die ab der Steuerperiode 2007 noch nicht definitiv veranlagten Kaufpreisanteile kommt in diesem Fall grundsätzlich ebenfalls die neue Regelung zur Anwendung. Wurde hingegen anlässlich eines Steuervorbescheides ein Revers (gemäss KS-E Übertragung von Beteiligungsrechten Ziff. 3.2.8) definiert, stellt eine Substanz Ausschüttung zwecks Amortisation des Darlehens einen Verstoss gegen Treu und Glauben (Nichteinhalten des Vorbescheides) dar, weshalb aufgrund der neuen Tatsache «Ausschüttung» ein Nachsterverfahren nach Art. 20a Abs. 1 lit. a DBG eingeleitet werden kann; vgl. dazu Steuertagung 2007.

196 S. Fn 195.

197 Steuertagung 2007.

198 Betreffend rechtsverbindliche Auskünfte und Berufung auf altes Recht als *lex mitior* s. nachstehend, Abschn. 11.3.

199 KS Indirekte Teilliquidation Ziff. 6.

Hinsichtlich des massgebenden Zeitpunktes für die Bestimmung, ob ein Sachverhalt von der Rückwirkung betroffen ist, muss gemäss unserer Auffassung in Analogie zur Bestimmung des Beginns des Fristenlaufes auf den Zeitpunkt des Verpflichtungsgeschäfts abgestellt werden.

11 Rechtsverbindliche Auskünfte

11.1 Rechtliche Qualifikation und Anwendungsbereich im Steuerrecht

Als Ausfluss von Treu und Glauben²⁰⁰ statuiert der Grundsatz des Vertrauensschutzes²⁰¹ einen grundrechtlichen Anspruch einer Privatperson gegenüber dem Staat und seinen Repräsentanten (Behörden) auf Schutz des berechtigten Vertrauens in behördliche Zusicherungen oder sonstiges bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten der Behörde.²⁰² Infolgedessen hat eine Privatperson Anspruch darauf, in ihrem berechtigten Vertrauen in behördliche Zusicherungen oder in anderes bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten einer Behörde geschützt zu werden. Berechtig ist das Vertrauen, sofern eine Vertrauensgrundlage vorhanden ist, der Private keine Kenntnis der Fehlerhaftigkeit der Vertrauensgrundlage hat (gutgläubig ist) und insbesondere gestützt auf sein Vertrauen eine Disposition getätigt hat, die ohne Nachteil nicht wieder rückgängig gemacht werden kann, und das Interesse am Vertrauensschutz höher zu bewerten ist als ein entgegenstehendes öffentliches Interesse.²⁰³

Ein Steuervorbescheid («tax ruling») ist als eine solche behördliche Zusicherung im Sinne einer steuerbehördlichen Darlegung der Rechtsauffassung über die steuerlichen Folgen eines bestimmten Sachverhalts zu verstehen, auf die sich der Steuerpflichtige nach den allgemein anerkannten Grundsätzen von Treu und Glauben²⁰⁴ und des Vertrauensschutzes²⁰⁵ verlassen darf, wenn er ein berechtigtes Vertrauen nachweisen kann. Sinnvollerweise und insbesondere mit Blick auf die Voraussetzungen des Vertrauensschutzes²⁰⁶ wird ein solcher Vorbescheid vor Verwirklichung eines steuerlich relevanten Sachverhalts eingeholt.

Das Bundesgericht²⁰⁷ ist der Auffassung, dass solche Einigungen zwischen Steuerpflichtigen und Steuerverwaltung nur ausnahmsweise gestattet sein sollen und ausschliesslich Sachverhaltsfragen betreffen dürfen. Auslegungs- und mithin Rechtsfragen sollen davon ausgeschlossen sein.²⁰⁸ Deren Beantwortung obliegt gemäss dem Bundesgericht nämlich ausschliesslich den rechtsanwendenden Behörden, welche ihrerseits der richterlichen Kontrolle des Bundesgerichts unterstehen (*iura novit curia*).²⁰⁹

Die Steuerpraxis ist jedoch bekanntlich eine andere. Verständigungen mit den Steuerbehörden gehören vielmehr zum täglichen Geschäft von Steuerberatern.²¹⁰ Dies liegt insbesondere daran, dass die Trennung von Rechts- und Tatfragen im Steuerrecht (anders als im Zivil- und Strafprozessrecht) selten sauber vorgenommen werden kann. So zeigen sich etwa bei Bewertungsfragen oder in Situationen, in denen auf den Drittvergleich (*arm's length-Prinzip*) abgestellt wird, schnell die Schwierigkeiten dieser im Recht sonst geradezu klassischen Unterscheidung.²¹¹ Auch aus Gründen der Verfahrensökonomie ist es deshalb sehr verbreitet, dass die Steuerbehörden ihre rechtliche Würdigung eines dargelegten Sachverhalts im Voraus kundtun.

Im Einschätzungsverfahren erlangen solche Auskünfte Rechtswirkungen, wenn und soweit dies durch den Grundsatz von Treu und Glauben geboten ist. Selbst die Wirkung «unrichtiger» Auskünfte unterliegt dabei den Grundsätzen des allgemeinen Verwaltungsrechts. Inwiefern sich bei der Beurteilung von Rechtsfragen überhaupt die Frage der «Unrichtigkeit» stellt, kann hier offen bleiben.²¹² Der Steuerpflichtige ist daher auch dann in seiner Rechtsstellung zu schützen, wenn die üblichen Voraussetzungen erfüllt sind (insbesondere Gutgläubigkeit seitens des Steuerpflichtigen).²¹³

11.2 Rechtsverbindliche Auskünfte bei indirekter Teilliquidation

Zweifellos ist die Thematik der indirekten Teilliquidation eine jener steuerlichen Fragestellungen, welche den Steuerbehörden im Rahmen von Vorbescheiden überdurchschnittlich oft zur Stellungnahme unterbreitet werden. Der Hintergrund ist einfach: Bei Transaktionen, die möglicherweise eine Besteuerung infolge indirekter Teil-

200 Art. 5 Abs. 3 BV. (als Grundsatz rechtsstaatlichen Handelns)

201 Art. 9 BV. S. zum Vertrauensschutz im Allgemeinen WEBER-DÜRLER, Vertrauensschutz im öffentlichen Recht.

202 BGE 126 II 377.

203 HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, N 627.

204 Art. 5 Abs. 3 BV sowie Art. 9 BV (grundrechtlicher Anspruch).

205 Art. 9 BV.

206 Die Vertrauensgrundlage muss zwingend vor der Disposition (Verwirklichung des steuerlich relevanten Sachverhaltes) vorliegen.

207 BGer 2A.52/2003 E 4.2, 23.1.2004.

208 Bestätigung der in BGer 2A.52/2003 E 4.2, 23.1.2004, dargelegten Auffassung in BGer 2P.284/2004, 6.4.2005.

209 BGer 2A.52/2003 E 4.2, 23.1.2004.

210 S. RICHNER, Verständigungen im Steuerverfahren, S. 91.

211 Dazu vertieft RICHNER, Verständigungen im Steuerverfahren, S. 98 ff.

212 StRK II ZH 2 DB.2003.98 E 2 und 3, 4.4.2005.

213 HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, N 668 ff. mwH.

liquidation beim Verkäufer auszulösen vermögen, werden im Rahmen der Vertragsverhandlungen so genannte Steuerklauseln (tax clauses) in den Kaufvertrag (share purchase agreement) eingefügt, die im Falle einer Besteuerung aufgrund indirekter Teilliquidation eine Schadloshaltung des Verkäufers mittels Übernahme der Steuerlast durch den Käufer sicherstellen. Der Käufer hat deshalb ein berechtigtes Interesse daran zu erfahren, in welchen Fällen und in welcher Höhe die maximale Schadloshaltungsleistung liegen wird, um seinen Kaufentscheid fällen zu können. Aus diesem Grund wird in der Regel dem Verkäufer²¹⁴ im Kaufvertrag die Pflicht im Sinne einer Vorbedingung (condition precedent) auferlegt, einen verbindlichen Vorbescheid betreffend das Vorliegen einer indirekten Teilliquidation und insbesondere der die Besteuerung auslösenden Tatbestände vor dem Abschluss einzuholen, damit die im Vorbescheid verbindlich festgelegte steuerliche Behandlung in der Schadloshaltungsregelung des Kaufvertrags reflektiert werden kann. Es ist nicht von der Hand zu weisen, dass der Käufer durch die in den Kaufvertrag aufgenommene Schadloshaltungsregelung wirtschaftlich in der unbegrenzten Verwendung seines Eigentums eingeschränkt wird. Somit besteht ein schützenswertes rechtliches Interesse im Sinne der Rechtssicherheit, insbesondere mit Blick auf den Kaufentscheid, vor dem Kauf die steuerliche Beurteilung und insbesondere die Höhe der möglichen Steuerfolgen zu beziffern.²¹⁵

Es wurde hinreichend erörtert²¹⁶, dass die gesetzliche Normierung des steuerbaren Vermögensertrages infolge indirekter Teilliquidation in Art. 20a Abs. 1 lit. a und Abs. 2 DBG die Rechtssicherheit von Veräusserungen von Beteiligungsrechten Privater verbessern soll. Im Sinne der Rechtssicherheit ist es somit unabdingbar, dass die steuerliche Würdigung der einzelnen Tatbestandselemente der indirekten Teilliquidation dann vorgenommen wird, wenn diese nach der gesetzlichen Konzeption vorzuliegen resp. alle notwendigen Handlungen/Bewusstseinsbildungen zu deren Verwirklichung als – aufgrund des dargelegten Sachverhaltes – offensichtlich zu gelten

haben. Dieser Auffassung schliesst sich die ESTV teilweise an.²¹⁷ Erfolgt eine Anfrage vor dem Verkauf, kann sich eine Auskunft nach Ansicht der ESTV nur auf diesen Zeitpunkt und auf die folgenden Punkte beziehen:

- das Vorliegen der folgenden objektiven Tatbestandselemente: Verkauf, Systemwechsel, Fristenlauf, handelsrechtlich ausschüttungsfähige Reserven;
- das Vorliegen einer massgeblichen Beteiligung;
- Sachverhalte, die unter dem Aspekt der Ausschüttung zu prüfen sind und die sich gleichzeitig mit oder kurz nach dem Verkauf verwirklichen sollen.

Das in der Praxis wohl umstrittenste Tatbestandsmerkmal der indirekten Teilliquidation dürfte die Frage nach der *nicht betriebsnotwendigen Substanz* resp. deren Umfang sein. Gemäss den Ausführungen im KS Indirekte Teilliquidation ist diesbezüglich eine Unterscheidung vorzunehmen. Bei Vorbescheiden, die keine vollständige Beschreibung eines Vorganges beinhalten, der eine Ausschüttung darstellen könnte, wird die indirekte Teilliquidation nur dann behördlich ausgeschlossen, wenn offensichtlich keine nicht betriebsnotwendige Substanz vorliegt. Nach unserer Auffassung widerspricht eine solche Betrachtung dem in Ziff. 4.6.3 KS Indirekte Teilliquidation definierten Beurteilungszeitpunkt. Die Beurteilung, ob nicht betriebsnotwendige Substanz vorliegt, hat auf den Stichtag des jeweiligen Beteiligungsverkaufes zu erfolgen. Wie in KS Indirekte Teilliquidation Ziff. 4.4 betreffend Ausschüttungssperrfrist definiert wird, beginnt die Frist in der Regel im Zeitpunkt des Verpflichtungsgeschäfts zu laufen. Eine steuerliche Beurteilung vor dem Abschluss ist somit möglich und mit Blick auf die angestrebte Rechtssicherheit auch erforderlich.

Die ESTV ist zudem der Auffassung, dass sie sich erst bei Vorliegen einer Ausschüttung zur Frage der *Mitwirkung* äussern könne.²¹⁸ Wie dargelegt,²¹⁹ auferlegt der klare Wille des Gesetzgebers dem Verkäufer die Sorgfaltspflicht, im Rahmen der Verkaufsverhandlungen nach den Grundsätzen von Treu und Glauben im Geschäftsverkehr Untersuchungen hinsichtlich der Finanzierung des Beteiligungskaufes anzustellen. Der Sorgfaltspflicht ist grundsätzlich während der Vertragsverhandlungen nachzukommen. Der Verkäufer kann nur im Rahmen der Vertragsverhandlungen vom Käufer Einsicht in die für ihn wichtigen und hinsichtlich des Verkaufsentscheids relevanten Unterlagen nehmen.²²⁰ Die Beurteilung, ob ein Verkäufer seiner Sorgfaltspflicht nachgekommen und zum Bewusstsein gelangt ist, dass der Gesellschaft Mittel zwecks Kaufpreisfinanzierung entnommen und nicht

214 Eine indirekte Teilliquidation löst eine Besteuerung beim Verkäufer aus. Rechtsverbindliche Auskünfte sind von der zuständigen Behörde zu erteilen, d. h. von der Veranlagungsbehörde des Verkäufers. Käuferseitig ist es deshalb (wie bis anhin) wichtig, dass für den Fall eines «gleichgültigen» Verkäufers im Kaufvertrag eine Ermächtigung des Verkäufers enthalten ist, die dem Käufer das Recht zur Einholung eines Vorbescheides einräumt.

215 Schützenswert ist ein rechtliches Interesse, wenn die gesuchstellende Person ohne die verbindliche und sofortige Feststellung des Bestandes, Nichtbestandes oder Umfangs öffentlichrechtlicher Rechte und Pflichten Gefahr läuft, dass sie oder die Behörde ihr nachteilige Massnahmen trifft oder ihr günstige unterlassen würde (s. bspw. BGE 123 II 413).

216 S. Abschn. 10.1, vorne.

217 KS Indirekte Teilliquidation Ziff. 5.2.

218 KS Indirekte Teilliquidation Ziff. 4.7.

219 S. vorne, Abschn. 8.2.2.1.

220 S. vorne, Abschn. 8.2.2.1.1.

wieder zurückgeführt werden, hat deshalb per Datum des Verkaufs zu erfolgen. Was erst zukünftig entschieden wird und seiner Kontrolle entzogen ist, muss ihn dabei nicht interessieren.²²¹ Das Konzept der indirekten Teilliquidation dient lediglich der Missbrauchsvorbeugung und stellt eine Ausnahme vom Grundsatz der Steuerfreiheit privater Kapitalgewinne dar.²²² Genauso wie dem Verkäufer das Wissenmüssen angelastet wird, kann auch der Steuerverwaltung zugemutet werden, dass sie das Vorliegen einer Mitwirkung in einem Vorbescheid im Zeitpunkt des Verkaufes beurteilt. Es erschiene ansonsten widersprüchlich, wenn diese zentrale Frage einer behördlichen Zusage – unter Vorbehalt des späteren Vorliegens neuer Tatsachen im Sinne von Art. 151 DBG (Nachsteuerverfahren) – nicht zugänglich sein sollte.

Der Rechtssicherheit dienlich ist die Möglichkeit, im Rahmen eines Vorbescheides den Behörden den Vorgang einer potentiellen Ausschüttung vollständig zu beschreiben. In diesem Fall äussert sich die behördliche Auskunft über das Vorliegen einer Ausschüttung selbst sowie über den Umfang der allfällig vorhandenen nicht betriebsnotwendigen Substanz und deren Bewertung.²²³ Solche Vorbescheide dürften insbesondere im Zusammenhang mit Darlehensgewährungen oder Sicherheitsleistungen von Interesse sein. Werden nämlich sämtliche für die Darlehensgewährung resp. Sicherheitsleistung relevanten Fakten der Steuerbehörde zur Kenntnis gebracht, darf erwartet werden, dass die Steuerbehörde eine verbindliche Auskunft darüber abgibt, ob eine Ausschüttung vorliegt, d. h., die Steuerbehörde hat zu beurteilen, ob die Darlehensgewährung dem Drittvergleich standhält resp. die Beanspruchung der Sicherheitsleistung wahrscheinlich erscheint. Damit lässt sich die während der Fünfjahresfrist latent vorhandene Ungewissheit auf Seiten des Verkäufers ausschliessen, und es werden dem Verkäufer und den Steuerbehörden die gleichen Abklärungspflichten auferlegt, muss sich doch der Verkäufer dieselben Überlegungen im Zeitpunkt des Verkaufes machen, um nicht Gefahr zu laufen, das Tatbestandsmerkmal der Mitwirkung zu erfüllen. Deshalb kann die Ansicht der ESTV, wonach nur bei einer «konkrete Ausschüttung»²²⁴ eine diesbezügliche Aussage erhältlich ist, nicht geteilt werden.

11.3 Rechtsverbindliche Auskünfte und Berufung auf altes Recht als «lex mitior»

11.3.1 Vorbemerkung

Wie bereits dargelegt²²⁵, werden Transaktionen, die eine indirekte Teilliquidation beinhalten können, aus Gründen der Rechtssicherheit für den Erwerber häufig durch Steuervorbescheide abgesichert. Es ist deshalb absehbar, dass die Frage entsprechend häufig auftauchen wird, ob und inwiefern Vorbescheide, die vor Inkrafttreten von Art. 20a Abs. 1 lit. a DBG eingeholt wurden, auch nach Erlass der neuen gesetzlichen Regelung noch Gültigkeit haben. Dies ist insbesondere deshalb relevant, weil gemäss dem neuen Art. 205b DBG eine Rückwirkung der neuen Regeln zur indirekten Teilliquidation auf das Steuerjahr 2001 vorgesehen ist, sofern der entsprechende Sachverhalt noch nicht rechtskräftig veranlagt wurde. Diese «rechtspolitisch heikle»²²⁶ bzw. «bedenkliche»²²⁷ Lösung wurde im Parlament während der Beratungen durchaus angesprochen. Namentlich unter Verweis auf die Tatsache, dass die Rückwirkung zu einer Verbesserung des Rechtszustandes der Normadressaten führt bzw. eine begünstigende Regelung darstellt, wurde die Rückwirkung jedoch bewusst in Kauf genommen.²²⁸

Die diesbezüglichen Grundsachverhalte wurden bereits in Abschn. 10 dargestellt. Nachfolgend soll der Frage nachgegangen werden, ob sich ein Steuerpflichtiger auf das seinem Steuervorbescheid zugrunde liegende alte Recht berufen kann, sofern dieses im Vergleich zu Art. 20a Abs. 1 lit. a iVm Abs. 2 DBG das mildere ist.

11.3.2 Sonderproblem der Gesetzesänderung

Behördliche Auskünfte stehen grundsätzlich unter dem Vorbehalt der Rechtsänderung.²²⁹ Ändert sich die Rechtslage, können sich Private nur dann auf eine frühere Auskunft berufen, wenn diese Auskunft gerade im Hinblick auf diese Rechtsänderung erteilt worden ist, oder die Behörde den Privaten über die Rechtsänderung im Zeitpunkt der Auskunftserteilung hätte informieren müssen sowie wenn die auskunftserteilende Behörde selber für die Änderung zuständig ist.²³⁰ Folgerichtig kann nach Auffassung der ESTV die Veranlagung eines bestimmten

221 Vgl. Votum Eugen David, AB N 2006 – 14.3.06 Nr. 05.058, S. 116. Gleicher Ansicht: SIMONEK, Unternehmenssteuerrecht, S. 33; ALTORFER, Die indirekte Teilliquidation gesetzlich geregelt, S. 105.

222 Die Unternehmenssteuerreform II begünstigt den Wirtschaftsstandort Schweiz, S. 5.

223 KS Indirekte Teilliquidation Ziff. 5.2.

224 KS Indirekte Teilliquidation Ziff. 4.7.

225 S. vorne, Abschn. 11.2.

226 Votum Gerold Bührer, AB N 2006 – 9.6.06 Nr. 05.058, S. 857.

227 Votum BR Hans-Rudolf Merz, AB N 2006 – 9.6.06 Nr. 05.058, S. 858.

228 Votum Gerold Bührer, AB N 2006 – 9.6.06 Nr. 05.058, S. 857, unter Verweis auf BGE 99 V 200 und 105 Ia 40.

229 BGer 2A.471/2005, 10.11.2006 = StE 2007 B 24.4 Nr. 75; BGE 100 Ib 297 f.; BGE 107 Ia 197; WEBER-DÜRLER, Vertrauensschutz im öffentlichen Recht, S. 160 mwH.

230 HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, N 692 mwH; WEBER-DÜRLER, Vertrauensschutz im öffentlichen Recht, S. 159.

Sachverhalts allenfalls von der in einem alten Vorbescheid festgehaltenen Beurteilung abweichen.²³¹ Eine solche Abweichung könnte sich sowohl zu Gunsten (schädlich ist nunmehr bloss die Ausschüttung bereits bestehender Gewinne) als auch zu Lasten des Steuerpflichtigen (etwa eine strengere Auslegung einzelner Tatbestandselemente als vor dem Erbenholding-Entscheid) auswirken.

Früher konnten sich Private gegenüber Gesetzesänderungen nicht auf den Schutz ihres Vertrauens berufen.²³² Diese Auffassung wurde jedoch vom Bundesgericht relativiert.²³³ Das Bundesgericht stellte fest, dass Änderungen von Rechtsnormen gegen den Grundsatz des Vertrauensschutzes verstossen können, wenn die Betroffenen im Vertrauen auf den Bestand der Normen Dispositionen getroffen haben, die sie nur sehr schwer wieder rückgängig machen können. Die grundsätzliche Geltung des Vertrauensschutzprinzips auch im Bereich der Rechtsetzung wird von der heute herrschenden Lehre klar bejaht.²³⁴

Wie dargelegt,²³⁵ steht nach unserer Auffassung die Rückwirkung klarerweise unter dem Vorbehalt des Verbotes der stossenden Rechtsungleichheit und soll insbesondere als Rückwirkung eines begünstigenden Erlasses verstanden werden.²³⁶ Es ist deshalb mit dem Grundsatz des Schutzes von Treu und Glauben, mit dem Gebot der Rechtssicherheit und insbesondere mit Blick auf die gesetzgeberische Absicht, zur Situation vor dem Erbenholding-Entscheid zurückzukehren,²³⁷ kaum zu vereinbaren, dass ein Steuerpflichtiger, der im Vertrauen auf einen behördlichen Vorbescheid Dispositionen trifft und beispielsweise Beteiligungen verkauft, nachträglich und entgegen der ursprünglichen Zusage auf Grund der rückwirkenden Anwendung von Art. 20a DBG zu seinen Ungunsten besteuert wird.²³⁸ Für Sachverhalte, bei welchen die ursprüngliche bundesgerichtliche Praxis vorteilhafter wäre als das neue Recht, gebietet der Vertrauensschutz, sofern die erforderlichen Voraussetzungen vorliegen,

den Steuerpflichtigen in seinem Vertrauen zu schützen, weshalb in solchen Fällen das alte, mildere Recht anzuwenden ist.

12 Fazit

Mit der Annahme des neuen Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG in der Volksabstimmung vom 24.2.2008 werden Dividenden aus privat gehaltenen Beteiligungen auf Bundesebene zukünftig nur noch im Umfang von 60 % besteuert. Trotz der allenfalls damit einhergehenden Zunahme von ordentlichen Dividendenausschüttungen wird mit Sicherheit auch in Zukunft den Steuerbehörden, Gerichten und Steuerberatern die Arbeit nicht ausgehen, wenn es um die Frage der indirekten Teilliquidation geht. Umso wichtiger ist es, dass sich diesbezüglich eine eindeutige und vorhersehbare Praxis entwickelt.

Das KS Indirekte Teilliquidation hat gegenüber dem ursprünglichen Entwurf des Kreisschreibens diverse Verbesserungen gebracht. So werden beispielsweise öffentliche Übernahmeangebote sowie Aktienverkäufe von Mitarbeitern, die aufgrund von mit dem Erwerb zusammenhängenden zwingenden Regelungen erfolgen, explizit von der Besteuerung ausgenommen. Auch im Bereich der Ausschüttungen sind Verbesserungen erfolgt; so können Darlehensgewährungen und Sicherheitsleistungen nur dann zur Besteuerung aufgrund indirekter Teilliquidation führen, wenn damit eine Substanzentnahme einhergeht.

Unbefriedigend ist jedoch, dass die Quasifusion nun generell ein steuerbegründendes Veräusserungsgeschäft darstellen kann. Dies steht im Widerspruch zur bisherigen Rechtslage, wonach die Quasifusion als steuerneutraler Umstrukturierungstatbestand behandelt wurde.

Hinsichtlich des Tatbestandes der Mitwirkung ist zu fordern, dass dieses Kriterium in der Veranlagungspraxis und insbesondere auch der Rechtsprechung nicht einfach als «Kausalhaftung» verstanden, sondern, dem Willen des Gesetzgebers entsprechend, im Sinne der Steuerumgehung und des Missbrauchsvorwurfs angewandt wird.

Schliesslich ist zu kritisieren, dass nach Ansicht der ESTV nicht sämtliche Tatbestandsmerkmale der indirekten Teilliquidation im Zeitpunkt des Verkaufs mittels Vorbescheid verbindlich geklärt werden können. Insbesondere die Frage nach der Höhe und Bewertung der nicht betriebsnotwendigen Substanz muss gemäss unserer Ansicht den Steuerbehörden im Verkaufszeitpunkt zur Beurteilung vorgelegt werden können. Diese Mög-

231 Bestätigte Auskunft des zuständigen Vertreters der ESTV (Emanuel Lauber).

232 BGE 114 Ib 17, 24 f., als Beispiel.

233 BGE 122 V 405.

234 HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, N 641 ff. WEBER-DÜRLER, Vertrauensschutz im öffentlichen Recht, S. 160 f. Vgl. dazu ferner KÖLZ, Intertemporales Verwaltungsrecht, 123 ff.

235 S. vorne, Abschn. 10.

236 Art. 20a Abs. 1 lit. a sowie Abs. 2 DBG sind somit als lex mitior im Vergleich zu der bisherigen bundesgerichtlichen Praxis zur indirekten Teilliquidation zu verstehen.

237 Votum BR Hans-Rudolf Merz, AB N 2006 – 21.6.06 Nr. 05.058, S. 1054.

238 Das Verbot der echten Rückwirkung findet seine Begründung gerade darin, dass den Privaten keine Pflichten auferlegt werden sollen, mit denen sie im Zeitpunkt der Verwirklichung des Sachverhaltes nicht rechnen mussten; so HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, N 334.

lichkeit entspricht einem wichtigen Bedürfnis des Wirtschaftslebens und ist der Rechtssicherheit förderlich.

Aus Sicht des Praktikers bleibt zu hoffen, dass sich Behörden und Gerichte nicht formalistisch auf den Wortlaut des KS Indirekte Teilliquidation stützen werden; Grundlage einer Veranlagung ist nie eine Verwaltungsverordnung, sondern das Gesetz unter Berücksichtigung des gesetzgeberischen Willens. So stellte das Bundesgericht in seinem Urteil vom 10.11.2006²³⁹ einmal mehr fest, dass das Steuerrecht vom Grundsatz der Gesetzmässigkeit der Besteuerung beherrscht ist. Dies muss insbesondere auch für den Tatbestand der indirekten Teilliquidation gelten.

Anhang: Parlamentarische Beratungen zum Unternehmenssteuerreformgesetz II

Ständerat - Frühjahrssession 2006 - 6. Sitzung - 14.3.06
- Beratung (Erstrat)

Nationalrat - Sommersession 2006 - 5. Sitzung - 9.6.06
- Beratung (Zweitrat)

Ständerat - Sommersession 2006 - 6. Sitzung - 13.6.06
- Beratung (Erstrat, Fortsetzung)

Ständerat - Sommersession 2006 - 7. Sitzung - 14.6.06
- Differenzbereinigung

Nationalrat - Sommersession 2006 - 10. Sitzung -
19.6.06 - Differenzbereinigung

Nationalrat - Sommersession 2006 - 11. Sitzung -
20.6.06 - Differenzbereinigung

Nationalrat - Sommersession 2006 - 12. Sitzung -
21.6.06 - Differenzbereinigung

Ständerat - Sommersession 2006 - 13. Sitzung - 23.6.06
- Schlussabstimmung

Nationalrat - Sommersession 2006 - 15. Sitzung -
23.6.06 - Schlussabstimmung

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

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 Sigrist/Dieter Weber (Hrsg.), Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Bd. 1, Muri-Bern 2004

239 StE 2007 B 24.4 Nr. 75.

- 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 Sidestream-Garantien zugunsten von Konzerngesellschaften, in: Ernst A. Kramer/Peter Nobel/Robert Waldburger (Hrsg.), FS für Peter Böckli 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 a.M. 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, Therwil/Basel (Loseblatt)
- 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, Tagungs-Unterlagen

Damodaran Online, <http://pages.stern.nyu.edu/~adamodar/> (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

Steuertagung 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

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)

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)

1 Einleitung

In der Frühjahrssession 2007 haben die eidg. Räte das Bundesgesetz über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (Unternehmenssteuerreformgesetz II) verabschiedet.¹ Das von der Sozialdemokratischen Partei der Schweiz gegen das Unternehmenssteuerreformgesetz II ergriffene Referendum wurde in der Volksabstimmung vom 24.2.2008 abgelehnt. Das Gesetz sieht u. a. im Rahmen der selbständigen Erwerbstätigkeit neue Aufschubstatbestände sowie eine Sondernorm zur Besteuerung von Liquidationsgewinnen vor. Letztere weist realisierten stillen Reserven unter bestimmten Voraussetzungen einen Vorsorgecharakter zu. Die beiden Neuerungen waren im Abstimmungskampf über die Parteiengrenzen hinweg unbestritten.² Der nachfolgende Beitrag zeigt den Werdegang der beiden Gesetzesartikel auf, kommentiert diese und stellt Überlegungen im Zusammenhang mit deren praktischen Umsetzung an.³

2 Aufschubstatbestände

2.1 Ökonomischer Hintergrund

Art. 18a DBG sowie Art. 8 Abs. 2^{bis} - 2^{quater} StHG sehen neu eine Reihe von Steueraufschubstatbeständen vor. Die Normen bezwecken, Vermögensrestrukturierungen des Selbständigerwerbenden in dem Sinne zu erleichtern, dass bestimmte Vorgänge, die beim Steuerpflichtigen zu keinem Liquiditätszufluss führen, im Vergleich zum bisherigen Recht nur reduzierte oder keine Einkommenssteuerfolgen nach sich ziehen.⁴ Damit sollen u. a. Nachfolgeregelungen im KMU-Bereich massgeblich erleichtert werden.

2.2 Überführung von Liegenschaften ins Privatvermögen

2.2.1 Bisherige Rechtslage

Die Überführung einer Liegenschaft des Geschäftsvermögens in das Privatvermögen eines Selbständigerwerbenden führt gemäss der bisherigen Rechtslage zu der teilweisen oder gesamten Realisierung von allfälligen stillen Reserven auf dem jeweiligen Objekt. Die wieder eingebrachten Abschreibungen, d. h. die Differenz zwischen den Anlagekosten und dem steuerlichen Buchwert,

werden sowohl bei der direkten Bundessteuer⁵ als auch auf kantonaler Ebene⁶ als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit erfasst. Ein allfälliger Wertzuwachsge-
winn wird bei der direkten Bundessteuer sowie in den Kantonen mit dualistischem System ebenfalls als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit im Zeitpunkt der Überführung besteuert. Die Kantone mit monistischem System unterwerfen den Wertzuwachsge-
winn hingegen erst bei der effektiven Veräusserung der Grundstückgewinnsteuer.⁷

2.2.2 Vorlage des Bundesrats

Die bundesrätliche Gesetzesvorlage sah in Art. 18a DBG vor, dass für die Wertzuwachsge-
winne auf Verlangen ein Steueraufschub bis zur effektiven Veräusserung gewährt wird.⁸

Art. 18a Aufschubstatbestände

¹ Wird eine Liegenschaft des Anlagevermögens aus dem Geschäftsvermögen in das Privatvermögen überführt, so kann die steuerpflichtige Person verlangen, dass im Zeitpunkt der Überführung nur die Differenz zwischen den Anlagekosten und dem massgebenden Einkommenssteuerwert besteuert wird. In diesem Fall gelten die Anlagekosten als neuer massgebender Einkommenssteuerwert, und die Besteuerung der übrigen stillen Reserven als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit wird bis zur Veräusserung der Liegenschaft aufgeschoben.

Auf kantonaler Ebene gelangt dieser Steueraufschub nur in Kantonen mit dualistischem System zur Anwendung, da das monistische System bereits heute einen Steueraufschub auf dem Wertzuwachsge-
winn bis zur nächsten steuerbegründenden Handänderung kennt.⁹

2.2.3 Parlamentarische Beratung

In den parlamentarischen Beratungen wechselte der Ständerat das Konzept, indem der Steueraufschub durch einen Zahlungsaufschub ersetzt wurde, gekoppelt mit einer Verzinsung des aufgeschobenen Steuerbetrags von jährlich 2 %. Der Vorschlag der kleinen Kammer beinhaltete aus praktischer Sicht jedoch zwei gewichtige Nachteile:

- Aus dem Wortlaut war, wie das folgende Beispiel aufzeigt, nicht erkennbar, für welchen Steuerbetrag ein Steueraufschub gewährt werden sollte: Ein Selbständigerwerbender erzielt ein steuerbares Einkommen von CHF 500 000, wovon sich CHF 100 000 für einen Zahlungsaufschub qualifizieren. Aufgrund der

1 BBI 2007, 2321 ff.

2 MATTEOTTI/FELBER, Verfassungsrechtliche Kritik an der Unternehmenssteuerreform II, 4.

3 Der Autor äussert im vorliegenden Beitrag seine persönliche Auffassung.

4 BBI 2005, 4819.

5 Art. 17 Abs. 2 DBG.

6 Art. 8 Abs. 1 StHG.

7 Zurzeit kennen die Kantone ZH, BE, UR, SZ, NW, BS, BL, TI und JU das monistische System, vgl. MÄUSLI-AlLENSPACH/OERTLI, Das schweizerische Steuerrecht, 228.

8 Analoge Regelung in Art. 8 Abs. 2^{bis} StHG. Zum Begriff des Aufschubs s. RICHTNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, § 216 StG ZH Rz 153.

9 BBI 2005, 4826, Abschn. 4.6.1.

progressiven Steuertarife ergäbe sich die Frage, ob es sich bei dem zum Aufschub berechtigenden Gewinn um die «ersten» CHF 100 000 oder um die «letzten» CHF 100 000 handle. Im ersten Fall hätte bei der direkten Bundessteuer ein Zahlungsaufschub für den Betrag von CHF 3140 resultiert, während in der zweiten Konstellation der Zahlungsaufschub für eine Abgabe von CHF 13 200 zu gewähren gewesen wäre.¹⁰ Als dritte Variante hätte man den Steuerbetrag auch proportional ermitteln können, indem man den Anteil des zum Aufschub berechtigenden Gewinns am gesamten steuerbaren Einkommen festgestellt und anschliessend analog auf die Gesamtsteuer umgelegt hätte. Bei dieser Vorgehensweise hätte der Steuerpflichtige für die direkte Bundessteuer ein Recht auf einen Zahlungsaufschub von CHF 10 777 gehabt.¹¹

- Der Zahlungsaufschub bei der Einkommenssteuer wurde nicht mit einem Aufschub der entsprechenden AHV-Beiträge gekoppelt.¹² Durch den Umstand, dass man den Wertzuwachsgehalt hätte veranlagern müssen, wäre derselbe zwingend in die Bemessungsgrundlage der AHV-Beiträge für Selbständigerwerbende eingeflossen.¹³ Als Folge hätte man die entsprechenden Sozialversicherungsbeiträge entrichten müssen.

Im Rahmen der Differenzvereinbarung beharrte die kleine Kammer an der Sitzung vom 6.3.2007 auf dem Konzept des Zahlungsaufschubs. Aufgrund des Votums des Sprechers der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Ständerats (WAK SR) ist davon auszugehen, dass der Rat bei dieser Entscheidung von der falschen Annahme ausging, dass bei einer späteren, effektiven Veräusserung der vorgängig ins Privatvermögen überführten Liegenschaft keine Einkommenssteuer mehr anfallen würde, wodurch der Steuerpflichtige einen gänzlich steuerfreien privaten Kapitalgewinn realisieren könne.¹⁴ Dabei wurde

übersehen, dass allfällige Kapitalgewinne aus der Veräusserung einer Liegenschaft im Privatvermögen gemäss Art. 12 Abs. 1 StHG zwingend mit der Grundstückgewinnsteuer zu erfassen sind.¹⁵ In der Sitzung vom 19.3.2007 änderte der Ständerat schliesslich seine Meinung und folgte analog dem Nationalrat der bundesrätlichen Lösung.

2.2.4 Steueraufschubstatbestand Privatentnahme von Liegenschaften

Nachfolgend ist die ins Gesetz überführte bundesrätliche Lösung näher zu betrachten. Bei Art. 18a Abs. 1 DBG handelt es sich um eine Spezialbestimmung für Liegenschaften, welche der Grundnorm von Art. 18 Abs. 2 DBG vorgeht, wonach die Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen einer Veräusserung gleichgestellt ist.

2.2.4.1 Erfasste Liegenschaften

Vom Gesetzestext erfasst werden ausschliesslich Liegenschaften des Anlagevermögens. Aus der Systematik ergibt sich, dass der Begriff der «Liegenschaft» gemäss Aufschubstatbestand mit dem zivilrechtlichen Grundstückbegriff gemäss Art. 655 ZGB deckungsgleich ist.¹⁶ Objekte des Umlaufvermögens fallen nicht unter den Geltungsbereich der Norm. Dem Umlaufvermögen zugehörige Immobilien sind vornehmlich bei gewerbsmässigen Liegenschaftshändlern und Generalbauunternehmen zu verzeichnen, selbst wenn es sich um Objekte handelt, bei denen es nicht sofort zu einem Weiterverkauf kommt.¹⁷

Eine Liegenschaft gilt dann als grundsätzlich ins Privatvermögen überführt, wenn sie nicht mehr überwiegend geschäftlich genutzt wird (Wegfall der geschäftlichen Präponderanz oder Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit).¹⁸

10 Postnumerando-Tarif gemäss Form. 58 – 2006/Post, Direkte Bundessteuer vom Einkommen der natürlichen Personen (Art. 214 DBG), Alleinstehende.

11 Die Zahlungserleichterung gemäss Art. 166 DBG bezieht sich auf konkrete Steuerbeträge, so dass keine analoge Anwendung möglich gewesen wäre.

12 Zusätzlich zu den AHV-Beiträgen sind jeweils die entsprechenden IV- und EO-Beiträge geschuldet. Auf die ausdrückliche Erwähnung derselben wird nachfolgend verzichtet.

13 Art. 9 AHVG iVm Art. 17 ff. AHVV.

14 Der Sprecher der WAK SR, H. Germann, äusserte sich wie folgt: «Kantone mit dualistischem System besteuern dagegen den fiktiven Gewinn bei der Privatentnahme. Der Vorschlag des Bundesrats und Nationalrats beseitigt zwar diese bestehenden Nachteile, bringt aber auch neue mit sich. So wird u. a. die Wertsteigerung nach der Überführung der Liegenschaften vom Geschäftsvermögen ins Privatvermögen der Einkommenssteuer unterstellt, was dem Gebot des steuerfreien privaten Kapitalgewinns widerspricht. Genau das ist bei

der Lösung unseres Rates nicht der Fall. Die spätere Veräusserung der Liegenschaft aus dem Privatvermögen unterliegt nicht einer Kapitalgewinnsteuer.» (AB S 2007, 6.3.2007 Nr. 50.058, 13).

15 Die Grundstückgewinnsteuern sind idR als Spezialeinkommenssteuern, die nichtperiodisch beim Empfänger der Leistung als Objektsteuer erhoben wird, ausgestaltet; vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, VB zu §§ 216 - 226a StG ZH Rz 16.

16 Es ist davon auszugehen, dass sämtliche Objekte, die bei einer effektiven Weiterveräusserung in einem Kanton mit monistischem System unter die Grundstückgewinnsteuer fallen, vom Liegenschaftsbegriff gemäss Art. 18a DBG erfasst werden.

17 HÖHN/MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, § 28 Rz 41. Eine Liegenschaft kann allerdings Anlagevermögen darstellen, wenn sich die Geschäftstätigkeit des Liegenschaftshändlers oder Generalunternehmers in der Liegenschaft vollzieht.

18 BBI 2005, 4843; REICH, Art. 18 DBG Rz 54 ff.; ob eine Liegenschaft dem Privat- oder dem Geschäftsvermögen zuzuordnen

2.2.4.2 Verhaftung der stillen Reserven mit der Schweiz

Die Botschaft Unternehmenssteuerreform II (nachfolgend mitunter «Botschaft») erwähnt, dass die Besteuerung des WertzuwachsgeWINNES auf Gesuch der steuerpflichtigen Person bis zur Veräusserung aufgeschoben wird, falls die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht.¹⁹ Die Voraussetzung des Fortbestands der stillen Reserven in der Schweiz ist wohl auf eine entsprechende Bestimmung in Art. 19 Abs. 1 DBG zurückzuführen. Der Fortbestand der Steuerpflicht, d. h. die fiskalische Verknüpfung der stillen Reserven mit der Schweiz, wurde in Art. 19 DBG aufgenommen, weil diese Norm auch stille Reserven auf beweglichem Vermögen betrifft. Letztere könnten u. a. ins Ausland verschoben werden, wodurch sie dem Zugriff des schweizerischen Fiskus entgingen. Art. 18a Abs. 1 DBG bezieht sich jedoch ausschliesslich auf unbewegliches Vermögen. Stille Reserven auf Grundeigentum bleiben in jedem Fall mit der Immobilie, d. h. mit der Schweiz verhaftet, wodurch sich die in der Botschaft genannte Voraussetzung des Fortbestands der Steuerpflicht von selbst ergibt und keine Voraussetzung darstellen kann, um die fiskalische Belastung der stillen Reserven im Realisierungszeitpunkt sicherzustellen.²⁰ Hinzu kommt, dass sich das Kriterium der fiskalischen Verknüpfung auf keine Grundlage im Wortlaut von Art. 18a Abs. 1 DBG stützen kann. Nach der hier vertretenen Auffassung stellt der Fortbestand der stillen Reserven in der Schweiz daher keine eigenständige Voraussetzung für den Steueraufschub dar.

2.2.4.3 Aufschub als Recht

Der Gesetzeswortlaut spricht davon, dass die steuerpflichtige Person den Steueraufschub verlangen «kann». Es handelt sich um ein Recht des Steuerpflichtigen, welches er beanspruchen kann, das er aber nicht wahrnehmen muss. D. h., ohne eine entsprechende Willensäusserung des Pflichtigen wird auch weiterhin gemäss bisheriger Praxis eine Abrechnung über die wieder eingebrachten stillen Reserven sowie über einen allfälligen WertzuwachsgeWINN im Zeitpunkt der Privatentnahme vorzunehmen sein.

Art. 18a Abs. 1 DBG bezieht sich auf die jeweils überführte Liegenschaft. Daraus geht hervor, dass der Auf-

schub für jede Liegenschaft einzeln gewählt werden kann, was insbesondere bei der Überführung von unterschiedlichen Liegenschaften in einem Zuge von Bedeutung ist. Da es sich beim Steueraufschub um ein Recht handelt, ist der diesbezügliche Entscheid für die Steuerbehörden bindend.

2.2.4.4 Hybrides Privatvermögen

Eine Liegenschaft, für welche der Steueraufschub gemäss Art. 18a DBG geltend gemacht wird, ist ab dem Zeitpunkt der Privatentnahme vermögenssteuerrechtlich dem Privatvermögen zuzurechnen.²¹ Einkommenssteuerrechtlich behält die Liegenschaft in Bezug auf die Abrechnung des WertzuwachsgeWINNES weiterhin den Charakter als Geschäftsvermögen bei. Es handelt sich somit um eine Mischform zwischen Privat- und Geschäftsvermögen oder um sog. hybrides²² Privatvermögen.

Gemäss dem Gesetzeswortlaut gelten die Anlagekosten nach der Überführung als massgebender Einkommenssteuerwert. Die Besteuerung der übrigen nicht abgerechneten stillen Reserven als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit wird bis zur effektiven Veräusserung der Liegenschaft aufgeschoben. Das Wort «massgeblich» bezieht sich dabei auf die Verwendung der Anlagekosten bei der Feststellung des beim späteren Verkauf zu bestimmenden WertzuwachsgeWINNES. Aus der Norm geht im Weiteren hervor, dass ein allfälliger WertzuwachsgeWINN vollumfänglich – d. h. nicht nur ein allenfalls bis zum Überführungszeitpunkt aufgelaufener WertzuwachsgeWINN – im Zeitpunkt des Verkaufs als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit der Besteuerung und damit auch der AHV unterliegt. Konsequenterweise wird beim Eintritt einer Wertverminderung zwischen Überführungszeitpunkt und späterem Verkaufsmoment nur der realisierte Wertzuwachs der Besteuerung unterworfen.

Im Zusammenhang mit dem hybriden Privatvermögen ist zu prüfen, ob allfällige Erträge aus einem überführten Objekt, welche während der Zeitdauer des Steueraufschubs vereinnahmt werden, als Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit gemäss Art. 18 DBG oder als Einkünfte aus unbeweglichem privatem Vermögen gemäss Art. 21 DBG zu qualifizieren sind. Weil eine effektive Überführung ins Privatvermögen stattgefunden hat und der Gesetzgeber die zeitlich nachgelagerte Besteuerung des WertzuwachsgeWINNES als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit im Sinne einer Ausnahme aus-

ist, entscheidet sich aufgrund einer Würdigung aller in Betracht kommenden tatsächlichen Umstände. Ausschlaggebendes Zuteilungskriterium ist dabei die aktuelle technisch-wirtschaftliche Funktion des Objektes, vgl. BGer 2A. 710/2005 E 3.3, 8.10.2007, StR 2008, 120 ff.

¹⁹ BBI 2005, 4843.

²⁰ Im Gegensatz zu Art. 19 DBG ist bei einer Privatentnahme gemäss Art. 18a Abs. 1 DBG auch keine Übertragung auf eine steuerbefreite Institution möglich.

²¹ BBI 2005, 4821.

²² Das Wort «hybrid» bedeutet «inhaltlich gemischt», «von zweierlei Herkunft», «aus Verschiedenem zusammengesetzt» oder «durch Kreuzung, Mischung» entstanden; vgl. Duden, Fremdwörterbuch, Mannheim, 1997.

drücklich regelt, handelt es sich bei den erzielten Erträgen nach dem Überführungszeitpunkt um private Einkünfte gemäss Art. 21 DBG. Diese unterliegen demzufolge nicht der AHV.²³

Da wie gezeigt der Steueraufschub gemäss Art. 18a Abs. 1 DBG für jede Liegenschaft einzeln gewählt werden kann, ist damit zu rechnen, dass in einem Privatvermögen sowohl überführte Liegenschaften mit und ohne Steueraufschub zu finden sind. Die Kennzeichnung der Objekte, die mit einem Steueraufschub belastet sind, ist daher in der praktischen Umsetzung von erheblicher Bedeutung. Die Botschaft Unternehmenssteuerreform II hat sich diesbezüglich wie folgt geäußert: «Es ist zu betonen, dass die genannte Massnahme nur dann praktisch durchführbar ist, wenn ein Steueraufschub durch geeignete Massnahmen aktenkundig bleibt, insbesondere durch entsprechende Hinweise in der Buchhaltung eines Unternehmens. Denkbar sind auch andere Massnahmen, beispielsweise solche grundbuchlicher Art.»²⁴ Aus dem Gesetz selbst ergeben sich keine Hinweise, auf welche Art eine Kennzeichnung in der Praxis vorzunehmen ist. Die Botschaft äussert sich auch nicht zur Frage, aufgrund welcher grundbuchrechtlicher Normen eine allfällige Kennzeichnung erfolgen soll.

2.2.4.5 Unentgeltlicher Vermögensübergang im Anschluss an einen Aufschub

Es wurde gezeigt, dass eine betroffene Liegenschaft nach der Privatentnahme und der Inanspruchnahme von Art. 18a Abs. 1 DBG dem Privatvermögen zuzurechnen ist. Wird nun solches Grundeigentum – als Bestandteil des Privatvermögens – im Rahmen einer Schenkung oder Erbschaft unentgeltlich auf eine Drittperson übertragen, behält das Objekt unverändert seine Qualifikation als Privatvermögen bei. Zu prüfen ist jedoch, ob eine unentgeltliche Zuwendung zu einer steuersystematischen Realisierung des Wertzuwachsgebietes führen kann.

Sofern der Betrieb des Selbständigerwerbenden zugleich durch die neuen Eigentümer der Liegenschaft weitergeführt wird, bestehen keine Zweifel, dass es zu keiner steuersystematischen Realisierung kommt. Die Botschaft Unternehmenssteuerreform II führt denn auch aus, dass es erst bei einer Realisierung des Wertzuwachsgebietes zu einer Abrechnung kommt und die aufgeschobene Steuerpflicht auf den überlebenden Ehegatten und die Nachkommen übergeht.²⁵

Gestützt auf die Überlegungen in Abschn. 2.2.4.4 ist davon auszugehen, dass es sich aus erbschaftssteuerlicher

Sicht bei den übertragenen Liegenschaften ebenfalls um Privatvermögen handelt. Dies hat zur Folge, dass allfällige kantonale Bestimmungen zur Erleichterung der unentgeltlichen Übertragung von Geschäftsvermögen keine Anwendung finden.²⁶

Wie verhält es sich, wenn eine Liegenschaft mit Steueraufschub unentgeltlich auf eine Person übertragen wird, welche mit dem fortbestehenden Geschäftsbetrieb keine Beziehung aufweist? Nach der hier vertretenen Auffassung darf auch in diesem Fall keine steuersystematische Realisierung angenommen werden, würde doch das Ziel der Norm, d. h. die steuerliche Erleichterung von Vermögensrestrukturierungen im Rahmen der unternehmerischen Nachfolge, ansonsten massgeblich unterlaufen. In diesem Zusammenhang ist von Bedeutung, dass bei solchen Sachverhalten die Kennzeichnung der betroffenen Objekte mittels Geschäftsbuchhaltung nicht mehr möglich ist, da die personelle Übereinstimmung zwischen Immobilieneigentümer und Unternehmensträger aufgelöst wird.

Der Bundesrat hat in der Botschaft die Auffassung vertreten, dass es spätestens im Moment der Liquidation der ursprünglichen Unternehmung, aus deren Geschäftsvermögen die Liegenschaft entnommen wurde, zu einer steuersystematischen Realisierung des Wertzuwachsgebietes komme.²⁷ Dieser steuersystematische Realisierungstatbestand ist nachvollziehbar, wenn man die Überlegung in den Vordergrund rückt, dass die betroffenen stillen Reserven des hybriden Privatvermögens aus einem bestimmten Geschäftsvermögen stammen und durch den Steueraufschub eine gewisse, virtuelle Verbindung zu demselben beibehalten wird. Diese Meinung ist jedoch kritisch zu hinterfragen. Wie gezeigt wurde, hält die Botschaft ausdrücklich fest, dass die Subjektidentität zwischen Unternehmensträger und Objekteigentümer grundsätzlich aufgelöst werden könne, ohne dass es vorerst zu einer Abrechnung komme. Dies bedeutet aber, dass der Immobilieneigentümer in Bezug auf die spätere Abrechnung des Wertzuwachsgebietes eine eigenständige, vom ursprünglichen Betrieb losgelöste selbständige Erwerbstätigkeit begründet. Zieht man diese Gegebenheit in Betracht, scheint eine steuersystematische Realisierung infolge der Betriebsliquidation mit dem Gesetzestext und der Systematik nicht begründbar.

23 BBI 2005, 4821.

24 BBI 2005, 4821.

25 BBI 2005, 4843.

26 Folgende Kantone kennen entsprechende Sondernormen in ihrem Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht: BE, GL, NW, OW, SG, TG, VD und ZH.

27 BBI 2005, 4825.

2.2.4.6 Harmonisierungsrechtliche Aspekte

Analog zu Art. 18a Abs. 1 DBG hat der Gesetzgeber zur Harmonisierung der kantonalen Rechte mit Art. 8 Abs. 2^{bis} StHG eine Regelung mit identischem Wortlaut geschaffen. Die Bestimmung führt bei Kantonen, welche das dualistische System kennen, zu einer Änderung der Praxis.²⁸ Jene, die das monistische System anwenden, haben bereits bisher allfällige Wertzuwachsgerinne (realisierter Veräusserungserlös abzüglich Anlagekosten) erst im Zeitpunkt der Veräusserung mit der Grundstückgewinnsteuer erfasst.²⁹

2.3 Verpachtung eines Geschäftsbetriebs

Art. 18a Abs. 2 DBG sieht vor, dass die Verpachtung eines Geschäftsbetriebs nur auf Antrag der steuerpflichtigen Person als Überführung ins Privatvermögen gilt:³⁰

Art. 18a Aufschubstatbestände

² Die Verpachtung eines Geschäftsbetriebs gilt nur auf Antrag der steuerpflichtigen Person als Überführung in das Privatvermögen.

Gemäss der bisherigen bundesgerichtlichen Praxis wird eine Überführung in das Privatvermögen nur angenommen, falls die Verpachtung einer definitiven Betriebsaufgabe gleichkommt.³¹

Als Folge dieser Rechtsprechung war es in der Vergangenheit nicht immer einfach zu beurteilen, ob eine Betriebsaufgabe und damit eine Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen vorliegt. Art. 18a Abs. 2 DBG führt eine gesetzliche Vermutung ein, nach welcher die Verpachtung eines Geschäftsbetriebes keine definitive Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit darstellt. Die Pächterträge stellen in diesem Fall weiterhin Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit dar und unterliegen auch der AHV-Beitragspflicht. Es steht dem Steuerpflichtigen offen, eine Betriebsaufgabe geltend zu machen, was gestützt auf Art. 18 Abs. 2 DBG zu einer Realisierung der stillen Reserven führt.³²

2.4 Ausscheiden von Erben

Art. 18a Abs. 3 DBG bestimmt, dass auf Gesuch der den Betrieb übernehmenden Erben ein Steueraufschub ein-

tritt, wenn im Rahmen der Erbteilung ein Erbe aus der Unternehmung ausscheidet.³³

Art. 18a Aufschubstatbestände

³ Wird bei einer Erbteilung der Geschäftsbetrieb nicht von allen Erben fortgeführt, so wird die Besteuerung der stillen Reserven auf Gesuch der den Betrieb übernehmenden Erben bis zur späteren Realisierung aufgeschoben, soweit diese Erben die bisherigen für die Einkommenssteuer massgebenden Werte übernehmen.

Wird ein solches Gesuch gestellt, bleiben die für die Erbteilung massgeblichen Werte (beispielsweise die entsprechende Ausgleichssumme aus dem Privatvermögen des Erblassers) ohne Einfluss auf die einkommenssteuerliche Bewertung der Aktiven und Passiven.³⁴ Als Konsequenz können die weiterhin unternehmerisch tätigen Erben im Falle eines Steueraufschubs nicht mehr wie bis anhin³⁵ die entsprechenden stillen Reserven in der Steuerbilanz auflösen. Bei einer späteren Veräusserung von Aktiven des Unternehmens sind die realisierten stillen Reserven als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit vollumfänglich durch den verbleibenden Unternehmer zu versteuern. Während nach der alten Praxis der aus der Unternehmung austretende Erbe die stillen Reserven anteilig realisierte und versteuern musste, geht die entsprechende latente Steuerlast bei einem Steueraufschub gemäss Art. 18a Abs. 3 DBG auf die den Geschäftsbetrieb fortführenden Erben über.³⁶

3 Liquidationsgewinne

3.1 Bisherige Rechtslage

Werden im Rahmen von Liquidationshandlungen stille Reserven realisiert, so sind diese gemäss der bisherigen Rechtslage zusammen mit dem übrigen Einkommen zum ordentlichen Einkommenssteuersatz zu besteuern.³⁷ Dabei wird nicht berücksichtigt, dass die stillen Reserven idR über einen längeren Zeitraum entstanden sind. Die Nichtberücksichtigung dieser Tatsache bei der Steuersatzbestimmung war Gegenstand von Kritik, da angesichts des progressiv ausgestalteten Steuertarifs der Steuerpflichtige das gesamte Einkommen zu einem der wirt-

28 Folgende Kantone kennen das dualistische System für Geschäftsliegenschaften: LU, OW, GL, ZG, FR, SO, SH, TG, AR, AI, SG, GR, AG, GE, VD, VS und NE; vgl. MÄUSLI-ALLENSPACH/OERTLI, Das schweizerische Steuerrecht, 227 f.

29 BBI 2005, 4820.

30 Analoge Regelung in Art. 8 Abs. 2^{ter} StHG.

31 Beispielsweise BGer, 2.11.2000, E 3d, ASA 71 (2002/03), 148 ff.

32 BBI 2005, 4826.

33 Analoge Regelung in Art. 8 Abs. 2^{quater} StHG; zur Unternehmensnachfolge bei Personengesellschaften im Zusammenhang mit dem Unternehmenssteuerreformgesetz II vgl. BUCHSER, Unternehmensnachfolge bei Personengesellschaften, 2 ff.

34 BBI 2005, 4823.

35 HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht, Bd. II, § 47 Rz 111.

36 Zur Realisierung der stillen Reserven bei einer Personengesellschaft im Rahmen des Austritts eines Erben s. SIMONEK, Steuerliche Probleme der Geschäftsnachfolge bei Ableben eines Personenerwerbers, 237.

37 Bei einjähriger Veranlagung (Postnumerandosystem mit Gegenwartsbemessung) gelangen die Tarife gemäss Art. 214 DBG zur Anwendung.

schaftlichen Leistungsfähigkeit nicht angemessenen, überhöhten Steuersatz zu versteuern hat.³⁸

Das Bundesgericht hat unter Ausklammerung der erwähnten ökonomischen Grundlagen die bisherige Praxis gestützt und es in der Vergangenheit abgelehnt, die Anwendung des Steuersatzes für wiederkehrende Leistungen gemäss Art. 37 DBG bei der Realisierung stiller Reserven zuzulassen. Im Leitentscheid vom 5.10.2000 wurden diesbezüglich folgende Erwägungen angestellt: «Demgegenüber wäre eine Steuersatzermässigung dort nicht gerechtfertigt und auch nicht sachgerecht, wo die Ausrichtung einer Kapitalabfindung anstelle periodischer Teilleistungen und der Auszahlungszeitpunkt von der Wahl der Beteiligten abhängen. Deshalb ist eine Anwendung von Artikel 37 DBG beispielsweise ausgeschlossen bei der Realisierung stiller Reserven ...».³⁹ Das Bundesgericht ignorierte mit dieser Rechtsprechung bewusst die erwähnte Gegebenheit, dass langfristig aufgebaute stille Reserven durch die ordentliche Besteuerung im Realisierungsmoment aufgrund des Progressionsverlaufs einer überdurchschnittlichen Belastung unterliegen.

3.2 Vorschlag des Bundesrats

Mit Art. 37a Abs. 1 DBG sah der Bundesrat einen Gesetzesartikel vor, welcher es erlaubt hätte, realisierte stille Reserven unter gewissen Voraussetzungen zu einem reduzierten Steuersatz zu besteuern.⁴⁰ Die Milderung der Belastung sollte durch eine Glättung des Tarifs erfolgen:

Art. 37a Liquidationsgewinne

¹ Wird die selbständige Erwerbstätigkeit nach dem vollendeten 55. Altersjahr oder wegen Unfähigkeit zur Weiterführung infolge Invalidität definitiv aufgegeben, so sind die in den letzten zwei Geschäftsjahren realisierten stillen Reserven zusammen mit dem übrigen Einkommen zu besteuern; für die Satzbestimmung ist jeweils ein Achtel der realisierten stillen Reserven massgebend.

3.3 Parlamentarische Beratung

Der Ständerat beschloss als Erstrat in Abweichung vom bundesrätlichen Vorschlag, dass die realisierten stillen Reserven getrennt vom übrigen Einkommen zu besteuern seien. Für die Satzbestimmung solle ein Fünftel der stillen Reserven herangezogen werden, wobei in jedem Fall eine Steuer von 2 % zu erheben sei.

Im Gegensatz zur kleinen Kammer ging der Nationalrat von der Annahme aus, dass stille Reserven für Selbstän-

digerwerbende unter gewissen Voraussetzungen den Charakter von Vorsorgekapital aufweisen.⁴¹ Dies führte konsequenterweise zum Ergebnis, dass auf den realisierten stillen Reserven eine Jahressteuer zu einem Fünftel der Tarife gemäss Art. 36 DBG zu erheben ist. Mit diesem Schritt wurde die steuerliche Belastung der stillen Reserven mit Vorsorgecharakter an diejenige von Kapitalleistungen aus Vorsorge gemäss Art. 38 DBG angeglichen.

Im Differenzbereinigungsverfahren beharrte der Ständerat auf seiner Lösung mit der Ausnahme, dass er die Abzugsfähigkeit für Einkaufsbeiträge gemäss Art. 33 Abs. 1 Bst. d DBG vorsah.⁴² In der Folge beschloss der Nationalrat eine Kombination der bisherigen stände- und nationalrätlichen Lösungen, welche vom Ständerat an seiner Sitzung vom 15.3.2007 gutgeheissen wurde.⁴³

Art. 37b Liquidationsgewinne

¹ Wird die selbständige Erwerbstätigkeit nach dem vollendeten 55. Altersjahr oder wegen Unfähigkeit zur Weiterführung infolge Invalidität definitiv aufgegeben, so ist die Summe der in den letzten zwei Geschäftsjahren realisierten stillen Reserven getrennt vom übrigen Einkommen zu besteuern. Einkaufsbeiträge gemäss Artikel 33 Absatz 1 Buchstabe d sind abziehbar. Werden keine solchen Einkäufe vorgenommen, so wird die Steuer auf dem Betrag der stillen Reserven, für den der Steuerpflichtige die Zulässigkeit eines Einkaufs gemäss Artikel 33 Absatz 1 Buchstabe d nachweist, zu einem Fünftel der Tarife nach Artikel 36 berechnet. Für die Bestimmung des auf den Restbetrag der realisierten stillen Reserven anwendbaren Satzes ist ein Fünftel dieses Restbetrages massgebend, es wird aber in jedem Fall eine Steuer zu einem Satz von 2 Prozent erhoben.

Hinter der Neuerung steht die Überlegung, dass Liquidationsgewinne aufgeschobene ordentliche Jahresgewinne sind, die sich deshalb nicht auf die Steuerprogression auswirken dürfen. Aus diesem Grunde sind sie so zu besteuern, als ob sie über mehrere Jahre hin erzielt worden wären. Zusätzlich ist zu berücksichtigen, dass Ihnen ganz oder teilweise Vorsorgecharakter zukommt.⁴⁴

38 Die Frage war insbesondere auch im Bereich der Besteuerung von Erträgen aus überwiegend einmalverzinslichen Obligationen kontrovers. S. in diesem Zusammenhang ZStP 2003, 213 ff.; ZStP 2005, 148 ff.; StR 2006, 53 ff.

39 BGer, 5.10.2000, E 4c, ASA 70 (2001/02), 215.

40 Analoge Regelung: Art. 11 Abs. 5 StHG.

41 Beispielsweise bringt das Votum von B. Zuppiger, der ausdrücklich auf die Vorsorgethematik der Selbständigerwerbenden Bezug nahm, die gesetzgeberische Annahme zum Ausdruck: «Hier geht es um das Problem der Vorsorgeregelung für Einzelunternehmer, (...). Wenn diese nun bei der Liquidation vollumfänglich besteuert werden, dann wird damit auch ein Teil der Altersvorsorge besteuert, und das bedeutet eine Ungleichbehandlung gegenüber den Personen, welche eine steuerbegünstigte Vorsorgelösung wählen konnten.» AB N 2006, 4.10.2006 Nr. 50.058, 1481.

42 AB S 2007, 6.3.2007 Nr. 50.058, 22.

43 Der ursprüngliche Art. 37a wurde zum heutigen Art. 37b, da zwischenzeitlich als Art. 37a die Bestimmung über das vereinfachte Abrechnungsverfahren gemäss dem BG gegen die Schwarzarbeit (BGSA) ins DBG eingefügt wurde.

44 Unternehmenssteuerreform II, 21. Der in der Literatur geäußerten Auffassung (vgl. beispielsweise BUCHSER, Unternehmensnachfolge bei Personengesellschaften, 13), dass die Vorsorgethematik von Selbständigerwerbenden seit der 1. BVG-Revision gelöst sei und stille Reserven keinen Vorsorgecharakter aufweisen würden, ist nicht zuzustimmen. Insbesondere auch im Hinblick darauf, dass der Aufbau einer genügenden

3.4 Elemente von Art. 37b DBG

3.4.1 Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit

Die Anwendung von Art. 37b Abs. 1 DBG⁴⁵ setzt voraus, dass die selbständige Erwerbstätigkeit definitiv aufgegeben wird. Die Botschaft Unternehmenssteuerreform II äusserte sich so zu diesem Erfordernis: «Im Übrigen kann nicht von einer endgültigen Liquidation gesprochen werden, falls eine steuerpflichtige Person ein Unternehmen überträgt, um danach ein anderes zu betreiben. Um diesbezüglich Klarheit zu schaffen, wird als objektives Kriterium vorgeschlagen, dass erst dann eine <endgültige Liquidation> oder eine <endgültige Übertragung> eines Unternehmens vorliegt, wenn die steuerpflichtige Person älter als 55 Jahre oder invalid ist. Es leuchtet ein, dass auch nur dann von endgültiger Aufgabe einer Erwerbstätigkeit gesprochen werden kann, wenn das Unternehmen sein Umlaufvermögen vollständig aufgelöst hat.»⁴⁶ Aus diesen Ausführungen ergibt sich, dass der Gesetzgeber durch die Einführung der beiden alternativen Tatbestände der Erwerbsaufgabe eine Verobjektivierung herbeiführen wollte und daher einzig auf die beiden alternativen gesetzlichen Voraussetzungen abzustellen ist:

- Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit nach dem 55. Altersjahr oder
- Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit infolge Invalidität.

Sofern eines der Kriterien erfüllt wird, besteht grundsätzlich ein Anspruch auf die privilegierte Besteuerung. Diese Verobjektivierung bezieht sich jedoch nicht auf eine absolute Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit als solche im Sinne einer dauernden Erwerbslosigkeit. Der Gesetzgeber setzt einzig voraus, dass eine bestimmte selbständige Tätigkeit definitiv aufgegeben wird. Beispielsweise ist es denkbar, dass eine Person ein selbständiges Gewerbe als Landwirt betreibt und daneben als Kollektivgesellschafter eines Architekturbüros tätig ist. Muss der Steuerpflichtige infolge Invalidität den landwirtschaftlichen Betrieb liquidieren, qualifiziert er sich mit der Aufgabe dieser Tätigkeit für Art. 37b DBG, ungeachtet der Fortführung der selbständigen Tätigkeit als Architekt.

3.4.2 Verobjektivierte Voraussetzungen

Die selbständige Erwerbstätigkeit muss entweder nach dem vollendeten 55. Altersjahr oder wegen Unfähigkeit

zur Weiterführung infolge Invalidität definitiv aufgegeben werden. Mit den beiden Voraussetzungen wurde eine Verobjektivierung in dem Sinne vorgenommen, dass eine gesetzliche Vermutung besteht, beim Erfüllen eines der beiden Alternativkriterien liege eine definitive Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit vor.⁴⁷

Während die erste Voraussetzung, die Alterslimite, kaum Schwierigkeiten bietet,⁴⁸ ist der Begriff der Invalidität im vorliegenden Zusammenhang näher zu konkretisieren.

Das Gesetz verlangt, dass die selbständige Erwerbstätigkeit wegen «Unfähigkeit zur Weiterführung infolge Invalidität» definitiv aufgegeben wird. Art. 8 Abs. 1 des BG über den Allgemeinen Teil des Sozialversicherungsrechts (ATSG) definiert die Invalidität als voraussichtlich bleibende oder längere Zeit dauernde ganze oder teilweise Erwerbsunfähigkeit. Unter Erwerbsunfähigkeit ist der durch Beeinträchtigung der körperlichen, geistigen oder psychischen Gesundheit verursachte und nach zumutbarer Behandlung und Eingliederung verbleibende ganze oder teilweise Verlust der Erwerbsmöglichkeiten auf dem in Betracht kommenden, ausgeglichenen Arbeitsmarkt zu verstehen.⁴⁹ Die Erwerbsunfähigkeit kann von einer Krankheit oder einem Unfall herrühren. Mit anderen Worten steht die Invalidisierung am Ende eines Prozesses, welcher idR durch eine Krankheit oder einen Unfall ausgelöst wird und in dessen Verlauf die teilweise oder ganze Erwerbsunfähigkeit eintritt, welche eine Liquidation des selbständigen Betriebs notwendig macht.

Im Rahmen der praktischen Umsetzung ist der Begriff der «Invalidität» gemäss Art. 37b Abs. 1 DBG nach der hier vertretenen Auffassung weit auszulegen im Sinne einer Erwerbsunfähigkeit, ohne dass eine Invalidisierung gemäss den anwendbaren sozialversicherungsrechtlichen Bestimmungen gegeben sein muss. Denn gerade bei schweren Krankheiten oder Unfällen wird es allenfalls zu einer Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit kommen, bevor eine amtliche Invalidisierung vorliegt oder ohne dass eine solche überhaupt ausgesprochen wird.⁵⁰

Altersvorsorge bei Selbständigerwerbenden im Rahmen der 2. Säule oftmals aus Liquiditätsgründen nicht zeitgerecht erfolgen kann.

45 Analoge Norm in Art. 11 Abs. 5 StHG.

46 BBI 2005, 4824.

47 BBI 2005, 4824.

48 Der Ausdruck «nach dem vollendeten 55. Altersjahr» definiert eindeutig den frühest möglichen Zeitpunkt. Derselbe stimmt mit dem frühest möglichen Alter überein, gemäss welchem ein Steuerpflichtiger nach Auffassung des KS Abgangsent-schädigung resp. Kapitalabfindung eine Kapitalleistung des Arbeitgebers mit Vorsorgecharakter gemäss Art. 17 Abs. 2 DBG vereinnahmen kann. Vgl. auch VGer ZH SB.2007.00029, 6.6.2007, wo die Unterschreitung der Limite von 55 Jahren im konkreten Einzelfall aufgrund der Gesamtsituation als zulässig erachtet wurde.

49 Art. 7 ATSG.

50 Beispiel: Ein 50-jähriger Selbständigerwerbender erkrankt an Krebs, wird erwerbsunfähig und verstirbt nach einem Jahr, ohne dass es zu einer Invalidisierung gemäss IVG kommt. Die

3.4.3 Objekt der Steuerberechnungsregel

Art. 37b DBG ist eine Sonderbestimmung zu den generellen Steuerberechnungsregeln.⁵¹ Die realisierten stillen Reserven der letzten 2 Geschäftsjahre sind zusammen, aber getrennt vom übrigen Einkommen, zu besteuern. Unter den Begriff der Realisierung fallen Veräusserungen am Markt und, gestützt auf Art. 18 Abs. 2 DBG, die Überführung ins Privatvermögen oder in ausländische Betriebe oder Betriebsstätten sowie weitere steuersystematische Realisierungstatbestände.⁵²

Im Invalidisierungsfall können die «zwei Geschäftsjahre» gemäss Art. 37b DBG, in welchen die stillen Reserven realisiert werden, aus zeitlicher Sicht vor oder nach dem Eintritt der Invalidität liegen. Es ist einzig entscheidend, dass es die beiden letzten Geschäftsjahre vor der Aufgabe der Erwerbstätigkeit sind und letztere kausal mit der Invalidität zusammenhängt.

3.4.4 Abzugsfähigkeit von Einkaufsbeiträgen

Der Gesetzestext bestimmt, dass von den steuerpflichtigen stillen Reserven «Einkaufsbeiträge gemäss Artikel 33 Absatz 1 Buchstabe d» abziehbar sind. Was bezweckte der Gesetzgeber mit dieser Norm, respektive welches Verhältnis besteht zwischen Art. 33 Abs. 1 Bst. d und Art. 37b Abs. 1 DBG?

3.4.4.1 Abzugsfähige Einkaufsbeiträge

Art. 33 Abs. 1 Buchstabe d DBG⁵³ sieht vor, dass von den Einkünften die gemäss Gesetz, Statut oder Reglement geleisteten Einlagen, Prämien und Beiträge an die Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung und an Einrichtungen der beruflichen Vorsorge von den Einkünften abzuziehen sind.⁵⁴ Art. 33 Abs. 1 Bst. d DBG spricht jedoch nicht von Einkaufsbeiträgen. Unter «Einkäufen» wird bei Vorsorgeeinrichtungen mit Beitragsprimat die Einbringung von flüssigen Mitteln in die Einrichtung der beruflichen Vorsorge zur Schliessung der Lücke zwischen dem reglementarisch maximal möglichen Vor-

sorgekapital und dem effektiv vorhandenen Vorsorgegut haben verstanden.⁵⁵ Gemäss Art. 79b Abs. 1 BVG darf die Vorsorgeeinrichtung solche Einkäufe bis zur Höhe der reglementarischen Leistungen ermöglichen. Notwendig ist, dass eine entsprechende reglementarische Grundlage besteht.⁵⁶ Damit kann festgehalten werden, dass im vorliegenden Zusammenhang unter dem Begriff «Einkaufsbeiträge» aperiodische, durch den Selbständigerwerbenden in die 2. Säule eingebrachte Geldbeträge verstanden werden müssen.

3.4.4.2 Verhältnis zwischen Art. 33 Abs. 1 Bst. d und Art. 37b DBG

Mit der Aufnahme von Art. 37b in das DBG ist zu prüfen, in welchem Verhältnis diese Regelung zu Art. 33 Abs. 1 Bst. d DBG steht. Beide Gesetzesartikel geben dem Steuerpflichtigen das Recht, Beiträge an Einrichtungen der beruflichen Vorsorge abzuziehen. Gestützt auf Art. 33 Abs. 1 Bst. d DBG sind die entsprechenden Beträge bei der Berechnung des ordentlichen Einkommens in Abzug zu bringen, während gemäss Art. 37b Abs. 1 DBG dieselben Beträge von den separat zu steuernden stillen Reserven abziehbar sind. Die zwei Normen beziehen sich auf unterschiedliche Einkünfte, welche zu mit verschiedenen Steuersätzen belastetem Einkommen führen.

Es stellt sich daher die Frage, ob dem Steuerpflichtigen ein Wahlrecht zusteht, von welchen Einkünften (zu ordentlichem Einkommen führende Einkünfte versus separat zu steuernde stille Reserven) er einen getätigten Einkaufsbeitrag abziehen will, vorausgesetzt er verfügt in beiden «Gefässen» über ein entsprechendes positives Einkommen, so dass ein Abzug technisch möglich wäre. In der Regel wird die Steuerentlastung durch den Abzug beim ordentlichen Einkommen infolge der Progression des ordentlichen Tarifs grösser sein.

Nach der hier vertretenen Auffassung steht dem Steuerpflichtigen aufgrund des Gesetzeswortlautes ein solches Wahlrecht zu. Art. 33 Abs. 1 Ingress lautet: «Von den Einkünften werden abgezogen:». Das heisst, dass die entsprechenden Abzüge in der Veranlagung zwingend, von Amtes wegen vorzunehmen sind. Art. 37b Abs. 1 DBG verwendet hingegen den Wortlaut «Einkaufsbeiträge gemäss Artikel 33 Absatz 1 Buchstabe d sind abziehbar». Die Verwendung der Formulierung «abziehbar» be-

Voraussetzungen gemäss Art. 37b Abs. 1 erster Satz DBG sind grundsätzlich nicht erfüllt. Trotzdem hat die Witwe im Liquidationsfall nach der hier vertretenen Auffassung, gestützt auf eine entsprechende Auslegung des Invaliditätsbegriffs und iVm mit Abs. 2, einen Anspruch auf die Anwendung von Art. 37b DBG.

51 Art. 37b DBG ist systematisch im 2. Abschnitt («Sonderfälle») des 5. Kapitels («Steuerberechnung») eingefügt.

52 Zum Verhältnis zwischen Art. 18a und Art. 37b DBG s. Abschn. 4.

53 Analoge Regelung in Art. 9 Abs. 2 Bst. d StHG.

54 Art. 33 Abs. 1 Bst. d DBG ist die direkte Umsetzung von Art. 81 BVG in das Recht der direkten Bundessteuer. Art. 81 BVG hat gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung den Status einer Steuerharmonisierungsvorschrift, vgl. BGE 116 Ia 264.

55 Einkäufe können sich auch bei einem Eintritt in eine Kasse mit Leistungsprimat sowie bei individuellen Verbesserungen des Versicherungsplans ergeben, vgl. HELBLING, Personalvorsorge und BVG, 326.

56 Betreffend den Grundsatz der Planmässigkeit s. Art. 1 Abs. 3 BVG iVm Art. 1g BVV 2. Bei Eintritt in die Vorsorgeeinrichtung muss der Einkauf, gestützt auf Art. 9 FZG, zwingend gewährt werden.

inhaltet die Freiwilligkeit eines entsprechenden Abzuges. Mit anderen Worten steht es dem Steuerpflichtigen offen, zu wählen, bei welchen Einkommensbestandteilen er die Einkaufsbeiträge geltend machen will.

Dieses Wahlrecht ergibt sich zudem auch aus der Überlegung, dass Vorsorgeleistungen aus der zweiten Säule mehrheitlich in Rentenform ausbezahlt werden und damit zum ordentlichen Tarif der Besteuerung unterliegen. Gestützt auf das vom Gesetzgeber umgesetzte Waadtländer-System folgt daraus, dass Beiträge an die berufliche Vorsorge – d. h. auch Einkaufsbeiträge – basierend auf Art. 33 Abs. 1 Bst. d DBG primär vom ordentlich besteuerten Einkommen abzugsfähig sein sollten.⁵⁷ Die Sondernorm von Art. 37b Abs. 1 DBG dient im Sinne eines Auffangtatbestandes insbesondere der konsequenten Umsetzung des Waadtländer-Systems für den Fall, dass ein Abzug vom ordentlich besteuerten Einkommen nicht möglich ist. Ansonsten könnte der absurde Fall eintreten, dass unter Berücksichtigung der neuen Rechtslage im Vergleich zu heute eine höhere Steuerbelastung anfallen würde, da die Einkaufsbeiträge unter Umständen nicht mehr abzugsfähig wären.

3.4.5 Stille Reserven mit Vorsorgecharakter

Der Wortlaut bestimmt im Weiteren: «Werden keine solchen Einkäufe vorgenommen, so wird die Steuer auf dem Betrag der realisierten stillen Reserven, für den der Steuerpflichtige die Zulässigkeit eines Einkaufs gemäss Artikel 33 Absatz 1 Buchstabe d nachweist, zu einem Fünftel der Tarife nach Artikel 36 besteuert». Der Gesetzgeber bringt mit dieser Formulierung zum Ausdruck, dass die stillen Reserven in dem Ausmass zum Vorsorgetarif besteuert werden, als der Selbständigerwerbende ein entsprechendes Vorsorgekapital hätte bilden können. Der Selbständigerwerbende kann demzufolge im Liquidationsfall stille Reserven direkt zu den selben steuerlichen Konditionen wie Vorsorgekapital realisieren, ohne dass er sich zuerst, quasi auf einem Umweg, in eine Vorsorgeeinrichtung einkaufen muss.⁵⁸ In dogmatischer Sicht wird somit den realisierten stillen Reserven in einem bestimmten Ausmass Vorsorgecharakter zuerkannt. Dies geht auch aus dem Gesetzestext des StHG hervor, welches ausdrücklich davon spricht, dass die entsprechenden Reserven «wie Kapitalleistungen aus Vorsorge» zu besteuern sind.⁵⁹

Von Bedeutung ist, dass die Formulierung: «Werden keine solchen Einkäufe vorgenommen (...)» nicht in dem

Sinne als absolut zu verstehen ist, dass tatsächliche Einkäufe in der gleichen Steuerperiode die Inanspruchnahme des Vorsorgetarifs gemäss Art. 37b 3. Satz DBG ausschliessen. Auch bei erfolgten Einkäufen in die berufliche Vorsorge besteht ein Anspruch auf den Vorsorgetarif im Ausmass der vorhandenen und verbleibenden Vorsorgelücke. Art. 37b 3. Satz DBG will einzig verhindern, dass eine privilegierte Vorsorgebesteuerung erfolgt, welche das Ausmass des maximal möglichen reglementarischen Vorsorgeguthabens übersteigt.

3.4.6 Nachweis der Zulässigkeit eines Einkaufs

Dem Nachweis der Zulässigkeit eines Einkaufs durch den Steuerpflichtigen kommt eine entscheidende Bedeutung zu. «Zulässigkeit eines Einkaufs» kann entweder eng ausgelegt werden, indem auf die effektive individuelle Vorsorgesituation abgestellt wird, oder man zieht die grundsätzlich vorhandenen rechtlichen Möglichkeiten in Betracht und stellt darauf ab, was für eine Vorsorgelösung der Selbständigerwerbende im Rahmen der beruflichen Vorsorge hätte errichten können. Aus Praktikabilitätsgründen wird im nachfolgenden Abschnitt für eine vereinfachte Mischform plädiert.

3.4.7 Umfang der stillen Reserven mit Vorsorgecharakter

In der Debatte führte der Sprecher der WAK SR aus, dass die ESTV die Grundlagen für die Bemessung dieser Pläne quasi fiktiv, losgelöst vom Einzelfall, «analog zu einem Kreisschreiben in einem Plan» festlegen werde.⁶⁰ Betrachtet man den Gesetzesartikel und die Struktur der beruflichen Vorsorge im Bereich der Selbständigerwerbenden, gibt es nach der hier vertretenen Auffassung nur bei bestimmten Sachverhalten Raum für die in der Debatte angesprochene Standardisierung durch die ESTV. Für die Feststellung des Ausmasses des Besteuerungsanspruchs gemäss Art. 37b Abs. 1 3. Satz DBG können 3 Grundfälle unterschieden werden:

1. *Vorsorge mittels Säule 2a und/oder 2b*: Der Steuerpflichtige hat sich gestützt auf Art. 4 Abs. 1 BVG einer Einrichtung der beruflichen Vorsorge angeschlossen. In diesem Fall ist für die Feststellung des Umfangs einer allfälligen Vorsorgelücke auf das konkrete Vorsorgeverhältnis abzustellen. Die so festgestellte Lücke, nach Abzug von allfälligen Freizügigkeitsguthaben sowie einer «grossen» Säule 3a gemäss Art. 7 Abs. 1 Bst. b BVV 3 im Umfang von Art. 60a Abs. 2 BVV 2, würde sich grundsätzlich für eine

57 Zum Waadtländer-System s. MAUTE/STEINER/RUFENER, Steuern und Versicherungen, 138.

58 Votum H. Germann (Sprecher WAK SR), AB S 2007, 19.3.2007 Nr. 50.058, 216.

59 Art. 11 Abs. 5 StHG.

60 H. Germann (Sprecher WAK SR), AB S 2007, 19.3.2007 Nr. 50.058, 216.

Besteuerung zu einem Fünftel der Tarife gemäss Art. 36 qualifizieren.

Vorsorgerechtliche Normen, welche Einkäufe erschweren oder verunmöglichen, obwohl eine entsprechende Vorsorgelücke besteht, sind bei der Bestimmung der stillen Reserven mit Vorsorgecharakter unbeachtlich.⁶¹ Eine Berücksichtigung dieser vorsorgerechtlichen Rahmenbedingungen könnte zwar mit dem Wortlaut vereinbart werden, würde gleichzeitig jedoch die Anwendungskomplexität massgeblich steigern und wäre nicht mit der Zielsetzung des Gesetzgebers zu vereinbaren. Für das ausschliessliche Abstellen auf die konkrete Vorsorgelücke spricht im Weiteren auch die Praxis bei Kapitalabfindungen des Arbeitgebers gemäss Art. 17 Abs. 2 DBG, bei welchen ebenfalls einzig auf die Lücke und nicht auf den Nachweis einer entsprechenden Einkaufsmöglichkeit abgestellt wird.⁶²

2. *Vorsorge mittels «grosser» Säule 3a:* Der Steuerpflichtige hat sich keiner Vorsorgeeinrichtung der 2. Säule angeschlossen, ist jedoch im Rahmen der gebundenen Selbstvorsorge gemäss Art. 7 Abs. 1 Bst. b BVV 3 versichert.⁶³ Die «grosse» Säule 3a des Selbständigerwerbenden stellt einen Bestandteil der beruflichen Vorsorge iWd dar und kann beim Selbständigerwerbenden die 2. Säule grundsätzlich ersetzen⁶⁴, obwohl es sich um zwei unterschiedliche Rechtsinstitute handelt, welche in mehrfacher Hinsicht anderen Regelungen unterliegen.⁶⁵ Dem Selbständigerwerbenden steht es grundsätzlich frei, sich jederzeit der 2. Säule anzuschliessen. Dabei kann er eine allenfalls bestehende Vorsorgelücke durch Einkäufe schliessen, wobei vorhandene Freizügigkeits- und Säule-3a-Guthaben im Umfang der Bestimmung von Art. 60a BVV 2 anzurechnen sind. Im Sinne der hier vertretenen Auslegung kann der Steuerpflichtige grundsätzlich im Ausmass der entsprechenden potenziellen Einkäufe in den Genuss von Art. 37b Abs. 1 3. Satz DBG gelangen. In der geschilderten Konstellation müssen allerdings

bestimmte Annahmen über die Höhe des versicherten Einkommens und die Beitragssätze für das Alterssparen getroffen werden. In Anlehnung an Art. 1 Abs. 2 Bst. b iVm Art. 3 Abs. 1 Bst. c BVV 2 liegt es nahe, auf einen Beitragssatz von 25 % abzustellen.⁶⁶ Als versicherter Verdienst könnte der Durchschnitt des AHV-pflichtigen Einkommens der letzten 3 Jahre herangezogen werden, wodurch Einkommenschwankungen geglättet würden.⁶⁷ In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass die resultierende Einkaufstabelle gemäss aufsichts- und steuerrechtlicher Praxis eine Verzinsungskomponente von 2 % beinhalten darf.⁶⁸

Würde man einer engen Auslegung folgen, die sich ausschliesslich an den Text anlehnt, könnten Selbständigerwerbende, welche im Rahmen der Säule 3a ihre Vorsorge aufbauen, nicht in den Genuss von Art. 37b Abs. 1 3. Satz DBG gelangen.

3. *Keine Vorsorge in den Säulen 2 und 3a:* Der Selbständigerwerbende verfügt weder über eine gebundene Selbstvorsorge noch über eine 2. Säule.⁶⁹ Dieser Fall ist gemäss der im letzten Abschnitt dargestellten Vorgehensweise zu beurteilen.

Bei Anwendung einer restriktiven Auslegung könnte Art. 37b Abs. 1 3. Satz DBG wiederum nicht angewandt werden. Dass der Gesetzgeber die Bestimmung ausdrücklich auch für Selbständigerwerbende ohne zweite Säule geschaffen hat, geht auch aus dem Votum von BR Merz hervor, in welchem er ausführte, dass die Fälle, in denen sich ein Selbständigerwerbender nicht der beruflichen Vorsorge angeschlossen hat, zu regeln seien, damit sie von der privilegierten Besteuerung profitieren können, ohne zu einem Einkauf gezwungen zu werden.⁷⁰ Daraus geht hervor, dass eine einschränkende Interpretation von Art. 37b Abs. 1 3. Satz DBG für die erwähnten Sachverhaltsgruppen 2 und 3 vom Gesetzgeber bewusst ausgeschlossen wurde. In dem Sinne besteht für die beiden genannten Sachverhaltsgruppen Raum, um

61 Beispielsweise Art. 79b Abs. 3 BVG letzter Satz, der vorsieht, dass freiwillige Einkäufe erst vorgenommen werden dürfen, wenn allfällig getätigte Vorbezüge für die Wohneigentumsförderung zurückbezahlt sind. Vgl. in diesem Zusammenhang auch Art. 60d BVV 2. Ein anderes Beispiel ist Art. 60b BVV 2, welcher die Einkaufsbeiträge in bestimmten Sachverhalten auf 20 % des reglementarisch versicherten Lohnes begrenzt.

62 KS Abgangentschädigung resp. Kapitalabfindung Ziff. 3.2.

63 BR Merz hat in der Beratung ausdrücklich darauf hingewiesen, dass Art. 37b auch die Fälle regelt, in welchen der Steuerpflichtige keiner Einrichtung der beruflichen Vorsorge angeschlossen ist. Solche Steuerpflichtige sollen nicht zu einem Einkauf gezwungen werden, um vom Vorsorgetarif profitieren zu können; AB N 2007, 15.3.2007 Nr. 50.058, 312.

64 S. Art. 82 BVG.

65 VGer SG, 14.12.2000, E 2 f., StR 2001, 114 ff.

66 Art. 1 BVV 2 bezieht sich auf das sog. Berechnungsmodell, welches die versicherungsmathematische Grundlage eines Vorsorgeplanes darstellt.

67 In Anlehnung an Art. 3 Abs. 1 Bst. c BVV 2.

68 StE 2006 B 27.1 Nr. 32; das VGer SG kam in zwei Urteilen (B 2004/190, 15.11.2005, und B 2004/191, 15.11.2005) zum Schluss, dass eine reglementarische Einkaufsregelung ein Leistungsziel vorsehen dürfe, welches sowohl die ordentlichen Beitragszahlungen als auch eine Aufzinsung der Altersguthaben von 1,5 % berücksichtigt (entsprechend einer Abweichung des Einkommenswachstums von 1,5 % von der goldenen Regel); Mitteilungen über die berufliche Vorsorge Nr. 97, vom 15.2.2007, Anlage zu Rz 570 (Verzinsung Einkaufstabelle).

69 S. Fn 63.

70 S. Fn 63.

standardisierte Annahmen für gewisse Parameter zu treffen.

3.4.8 Stille Reserven ohne Vorsorgecharakter

Gemäss Art. 37b Abs. 1 letzter Satz DBG ist für die Bestimmung des auf den Restbetrag der realisierten stillen Reserven anwendbaren Steuersatzes ein Fünftel dieses Restbetrages massgebend; es wird aber in jedem Falle eine Steuer zu einem Satz von mindestens 2 % erhoben. Die Mindestbelastung von 2 % bezieht sich dabei ausschliesslich auf die Besteuerung der stillen Reserven ohne Vorsorgecharakter. Die vom Gesetzgeber angewandte Methodik zur Satzbestimmung ist im Recht der direkten Bundessteuer neu, während auf kantonaler Ebene diverse Steuerrechte eine entsprechende Steuerberechnungsmethode kennen.⁷¹ Im Ergebnis führt die Steuersatzbestimmung nach einem Bruchteil der Bemessungsgrundlage zu einer Streckung des Tarifs, wobei die Höchstsätze im Unterschied zum Vorsorgetarif gemäss Art. 37b Abs. 1 Satz DBG sowie Art. 38 Abs. 1 DBG unverändert bleiben.

Gemäss Art. 11 Abs. 5 StHG müssen die stillen Reserven mit Vorsorgecharakter konsequenterweise zum Tarif einer Kapitaleistung aus einer Vorsorgeeinrichtung gemäss Art. 11 Abs. 3 StHG erfasst werden. Bei der Bestimmung des auf die übrigen realisierten stillen Reserven anwendbaren Steuersatzes ist der kantonale Gesetzgeber frei.

3.5 Subjektive Anspruchsvoraussetzungen

In Ergänzung zur Grundnorm von Art. 37b Abs. 1 DBG wird der Anspruch auf eine privilegierte Besteuerung von realisierten stillen Reserven durch Abs. 2 auch auf den Ehegatten, die anderen Erben sowie Vermächtnisnehmer ausgedehnt.⁷²

Falls das Unternehmen nicht aktiv fortgeführt wird, aber auch keine Liquidation erfolgt, findet spätestens 5 Kalenderjahre nach Ablauf des Todesjahres des Erblassers eine steuersystematische Realisierung der Liquidationsgewinne statt.⁷³ Es handelt sich dabei um einen Auffangtatbestand, erfolgt doch gemäss der Präponderanzmethode beim Einstellen der unternehmerischen Aktivitäten grundsätzlich eine Privatentnahme, die zu einer Realisierung führt. Die Gesetzesnorm setzt eine zeitliche Limite

bei einem Sachverhalt, welcher nicht immer exakt feststellbar ist.⁷⁴

3.6 Verfahrensfragen

Gemäss Botschaft Unternehmenssteuerreform II handelt es sich bei Art. 37b DBG um einen Revisionsgrund im Sinne von Art. 147 Abs. 1 Bst. a DBG.⁷⁵

Bei Art. 37b DBG handelt es sich systematisch um eine Steuerberechnungsnorm. Es ist daher zu prüfen, ob die Besteuerung der betroffenen stillen Reserven im Rahmen der ordentlichen Veranlagung, zum jeweils reduzierten Steuersatz, erfolgt oder ob eine separate Verfügung zu erlassen ist.

Gemäss Art. 11 Abs. 5 StHG ist die Steuer auf dem Betrag der realisierten stillen Reserven in gleicher Weise wie bei Kapitaleistungen aus Vorsorge gemäss Art. 11 Abs. 3 StHG zu erheben. D. h., dass gemäss diesem Wortlaut eine separate Veranlagung über eine Jahressteuer zu erfolgen hat.⁷⁶

4 Verhältnis von Art. 18a Abs. 1 zu Art. 37b Abs. 1 DBG

Wird gemäss Art. 18a Abs. 1 DBG eine Liegenschaft im Rahmen einer Liquidation in den letzten 2 Geschäftsjahren in das Privatvermögen überführt, so kann die steuerpflichtige Person verlangen, dass im Zeitpunkt der Überführung nur die Differenz zwischen den Anlagekosten und dem massgebenden Einkommenssteuerwert besteuert wird. Sofern die Voraussetzungen gemäss Art. 37b Abs. 1 DBG erfüllt sind, gelangt für die Besteuerung der wieder eingebrachten Abschreibungen der reduzierte Steuersatz zur Anwendung.⁷⁷

Betreffend die Besteuerung des Wertzuwachsgebietes führt die Botschaft Unternehmenssteuerreform II aus, dass von der Abrechnung nach dem milderen Satz die auf Grund des Besteuerungsaufschubs gemäss Art. 18a Abs. 1 DBG steuerlich noch nicht erfassten stillen Reserven ausgeschlossen seien.⁷⁸ Diese Aussage kann angesichts des Gesetzestexts jedoch nicht absolut sein. Falls die Realisierung des Wertzuwachsgebietes in-

71 Beispielsweise § 37 StG ZH.

72 Zu beachten ist, dass Art. 18a Abs. 3 DBG nur von «Erben» spricht, während Art. 37b Abs. 2 DBG sowohl den überlebenden Ehegatten als auch die Erben und die Vermächtnisnehmer aufzählt. Bezüglich des Zusammenhangs zwischen den verobjektivierten Anspruchsvoraussetzungen und Art. 37b Abs. 2 DBG s. Fn 50.

73 BBl 2005, 4825.

74 Eine ähnliche Problematik bei der Sachverhaltsfeststellung ergibt sich bei der Verpachtung von Geschäftsbetrieben, vgl. BBl 2005, 4825.

75 BBl 2005, 4846.

76 Vorbehalten bleibt eine allfällige Verlustverrechnung, s. Abschn. 6.

77 BBl 2005, 4827, Tabelle «Übertragung von Grundstücken aus dem Geschäfts- in das Privatvermögen im Rahmen der Liquidation eines Unternehmens» Ziff. 2.

78 BBl 2005, 4846.

nerhalb der letzten 2 Geschäftsjahre vor der Liquidation erfolgt, ist nach der hier vertretenen Auffassung Art. 37b Abs. 1 DBG auch auf die Wertzuwachsgewinne, die der Einkommenssteuer unterliegen, anwendbar.⁷⁹ Gemäss Art. 18a DBG handelt es sich bei den Wertzuwachsgeinnen um realisierte stille Reserven, die als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit erfasst werden. Art. 37b Abs. 1 DBG umfasst sämtliche realisierten stillen Reserven innerhalb des gesetzlichen Zeitfensters und schliesst Wertzuwachsgewinne auf Liegenschaften nicht aus.

5 Interkantonale Aspekte

Es wurde gezeigt, dass bei einer Privatentnahme von Liegenschaften gemäss Art. 18a Abs. 1 DBG, welche im Rahmen einer Liquidation erfolgt, Art. 37b DBG bei der Besteuerung der wieder eingebrachten Abschreibungen Anwendung findet. Im interkantonalen Verhältnis werden die wieder eingebrachten Abschreibungen dem Sitz- und dem Betriebsstättkantone zur anteilmässigen Besteuerung zugewiesen. Die Aufteilung auf diese Kantone erfolgt nach dem im Zeitpunkt der Veräusserung massgebenden Schlüssel.⁸⁰ Allfällige in Abzug zu bringende Einkaufsbeiträge sind im selben Verhältnis auf die Kantone umzulegen.⁸¹

6 Verlustübertrag

Die Anwendung von Art. 37b Abs. 1 DBG macht es zukünftig erforderlich, dass die Einkünfte aus der Realisierung stiller Reserven sowie der ordentliche Betriebsgewinn der letzten 2 Geschäftsjahre vor der Liquidation zu separieren sind. Dies kann dazu führen, dass den realisierten stillen Reserven ein Betriebsverlust aus der übrigen Geschäftstätigkeit gegenübersteht. Bei einer solchen

Sachlage ist zu untersuchen, ob die getrennt zu steuernden realisierten stillen Reserven einen Betriebsverlust aus denselben Geschäftsjahren übernehmen müssen.

Art. 37b DBG sieht vor, dass Einkaufsbeiträge in Abzug gebracht werden können. Im Weiteren stellt das Gesetz Steuerberechnungsvorschriften auf. Eine Verrechnung mit ordentlichen Betriebsverlusten ist im Wortlaut nicht vorgesehen. Das StHG ordnet zudem ausdrücklich an, dass die realisierten stillen Reserven in gleicher Weise wie Kapitalleistungen aus Vorsorge gemäss Art. 11 Abs. 3 StHG zu besteuern seien. Eine Verrechnung von Kapitalleistungen aus Vorsorge mit Geschäftsverlusten erfolgt gemäss herrschender Praxis jedoch nicht, da sie stets alleine einer vollen Jahressteuer unterliegen. Aus dieser Gegebenheit könnte der Schluss gezogen werden, dass stille Reserven gemäss Art. 37b Abs. 1 DBG keine Verluste anziehen. Nach der hier vertretenen Auffassung ist dies jedoch nicht der Fall, wie die nachfolgenden Überlegungen zeigen: Der Gesetzgeber wollte im Rahmen der Liquidationsbesteuerung durch die Einführung differenzierter Besteuerungsregeln Erleichterungen schaffen. Aufgrund der Herauslösung der realisierten stillen Reserven aus der ordentlichen Bemessungsbasis vermindert sich das Ergebnis aus der ordentlichen Betriebstätigkeit. Falls bei diesem Vorgang ein Betriebsverlust zutage tritt, muss derselbe auf die getrennt ermittelten realisierten stillen Reserven übertragen werden (s. Tab.), weil sonst im Vergleich zur aktuellen Rechtsla-

Tab.: Übertrag des Betriebsverlusts auf die realisierten stillen Reserven

	Alte Ordnung	Neue Ordnung	
		Ordentliche Besteuerung	Separate Besteuerung
ordentliches Betriebsergebnis	- 75 000	- 75 000	
realisierte stille Reserven	200 000		200 000
ausgewiesener Reingewinn	125 000		
Einkauf in die 2. Säule	- 80 000	0	- 80 000
Reineinkommen	45 000	- 75 000	120 000
Verlustübertrag			- 75 000
steuerbares Einkommen	45 000	0	45 000

ge ein höheres Steueraufkommen resultieren würde, was vom Gesetzgeber nicht beabsichtigt wurde. Im Weiteren spricht für einen Verlustübertrag, dass es sich bei den realisierten stillen Reserven ebenfalls um Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit handelt. Würde ein Verlustübertrag verwehrt, so wäre dieses Einkommen aus

79 Analog ist Art. 11 Abs. 5 StHG auf Wertzuwachsgewinne in Kantonen mit dem dualistischen System ebenfalls anzuwenden, sofern die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt sind; BBI 2005, 4828, Tabelle «Besteuerung der Liquidationsgewinne (Veräusserung des Unternehmens an Dritte)» Ziff. 3.

80 HÖHN/MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, § 28 Rz 39; eine Schwierigkeit ergibt sich dadurch, dass die realisierten stillen Reserven von 2 Jahren zusammengefasst werden, weshalb nicht direkt der Schlüssel eines Geschäftsjahres herbeigezogen werden kann. Grundsätzlich könnte aus den beiden Jahresschlüsseln ein kombinierter Schlüssel gebildet werden, welcher auf das steuerbare Einkommen angewendet wird. Alternativ würde die Möglichkeit bestehen, die Jahresschlüssel auf die realisierten stillen Reserven der jeweiligen Steuerperiode anzuwenden und anschliessend die Summe zu bilden.

81 Zur interkantonalen Zuteilung von Einkaufsbeiträgen von Selbständigerwerbenden s. StE 2001 A 24.32 Nr. 4.

selbständiger Erwerbstätigkeit von der Verlustverrechnung generell ausgeschlossen, was dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit widersprechen würde.

Ergänzend zum Übertrag von ordentlichen Betriebsverlusten stellt sich die Frage, ob die separat besteuerten stillen Reserven Verlustvorträge aus den Vorjahren anziehen. Akzeptiert man den Verlustübertrag auf die stillen Reserven innerhalb der beiden letzten Geschäftsjahre, so muss aus den gleichen Gründen auch eine Verrechnung von Vorjahresverlusten zulässig sein.

Gemäss Art. 211 DBG können Verluste aus den sieben der Steuerperiode vorangegangenen Geschäftsjahren abgezogen werden, soweit sie bei der Berechnung des steuerbaren Einkommens dieser Jahre nicht berücksichtigt werden konnten. Da die realisierten stillen Reserven von 2 Geschäftsjahren für die Besteuerung zusammengefasst werden, kommt es unter Umständen zur Ausdehnung der Verlustverrechnungsperiode um ein Jahr, was aufgrund des Sonderstatus von Art. 37b DBG hinzunehmen ist.

7 Inkraftsetzung

Sofern der Bundesrat das Gesetz per 1.1.2009 in Kraft setzt, treten die Art. 18a und 37b DBG, 8^{bis} und 11 Abs. 5 StHG gemäss Ziff. III Abs. 3 Unternehmenssteuerreformgesetz II mit einer 2-jährigen Frist per 1.1.2011 in Kraft.

8 Schlussbemerkung

Die neu geschaffenen Normen betreffend Steueraufschubstatbestände und Liquidationsbesteuerung stellen eine zweckdienliche Grundlage zur Erleichterung der Unternehmensnachfolge dar. Insbesondere die gesetzliche Annahme, dass stille Reserven in einem gewissen Ausmass Vorsorgecharakter haben, bringt für Selbständigerwerbende eine sachgerechte Verbesserung der fiskalischen Situation mit sich. Der vorliegende Beitrag plädiert für eine liberale Auslegung der Umsetzungsfragen, damit die politisch gewollten Erleichterungen im Bereich KMU-Nachfolge auch effektiv in der Steuerpraxis ihren Niederschlag finden werden.

Literatur

- BUCHSER MICHAEL, Unternehmensnachfolge bei Personengesellschaften, Teil 1: StR 2008, 2 - 28; Teil 2: StR 2008, 98 - 112
- HELBLING CARL, Personalvorsorge und BVG, Bern 2006
- HÖHN ERNST/WALDBURGER ROBERT, Steuerrecht, Bd. II, 9. A., Bern/Stuttgart/Wien 2002
- HÖHN ERNST/MÄUSLI PETER, Interkantonales Steuerrecht, 4. A., Bern/Stuttgart/Wien 2000
- MÄUSLI-ALLENSPACH PETER/OERTLI MATHIAS, Das schweizerische Steuerrecht. Ein Grundriss mit Beispielen, 4. A., Muri 2006
- MATTEOTTI RENÉ/FELBER MICHAEL, Verfassungsrechtliche Kritik an der Unternehmenssteuerreform II, Jusletter 11.2.2008
- MAUTE WOLFGANG/STEINER MARTIN/RUFENER ADRIAN, Steuern und Versicherungen. Überblick über die steuerliche Behandlung von Versicherungen, 2. A., Muri 1999
- REICH MARKUS, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Basel/Genf/München 2000
- RICHNER FELIX/FREI WALTER/KAUFMANN STEFAN/MEUTER HANS ULRICH, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., Zürich 2006
- SIMONEK MADELEINE, Steuerliche Probleme der Geschäftsnachfolge bei Ableben eines Personenunternehmers – unter Berücksichtigung der direkten Bundessteuer und der Steuern des Kantons Bern, Bern 1994

Berichte

Mitteilung BV Nr. 97 Rz 570, Mitteilungen über die berufliche Vorsorge Nr. 97 Rz 570 des BA für Sozialversicherungen – Bestätigung des Experten für berufliche Vorsorge nach Art. 53 Abs. 2 BVG (Formular) (vom 15.2.2007), www.bsv.admin.ch – Praxis – BV (2. Säule) – Mitteilungen

Unternehmenssteuerreform II, Eidg. Finanzdepartement, Bern, 11.2007, www.efd.admin.ch/ustr

Rechtsquellen

- AHVG, BG über die Alters- und Hinterlassenenversicherung (vom 20.12.1946), SR 831.10
- AHVV, V über die Alters- und Hinterlassenenversicherung (vom 31.10.1947), SR 831.101
- ATSG, BG über den Allgemeinen Teil des Sozialversicherungsrechts (vom 6.10.2000), SR 830.1
- BGSA, BG über Massnahmen zur Bekämpfung der Schwarzarbeit (BG gegen die Schwarzarbeit) (vom 17.6.2005), SR 822.41
- BVG, BG über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (vom 25.6.1982), SR 831.40
- BVV 2, V über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (vom 18.4.1984), SR 831.441.1
- BVV 3, V über die steuerliche Abzugsberechtigung für Beiträge an anerkannte Vorsorgeformen (vom 13.11.1985), SR 831.461.3
- DBG, BG über die direkte Bundessteuer (vom 14.12.1990), SR 642.11
- FZG, BG über die Freizügigkeit in der beruflichen Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (Freizügigkeitsgesetz) (vom 17.12.1993), SR 831.42
- IVG, BG über die Invalidenversicherung (vom 19.6.1959), SR 831.20
- StG ZH, Steuergesetz (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
- Unternehmenssteuerreformgesetz II, BG über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (vom 23.3.2007), BBl 2007, 2321 ff.
- 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, 4733 ff.

Praxisanweisungen, Formulare

- Form. 58 – 2006/Post, Tarife für die natürlichen Personen, Ausgabe 2006/Post, www.estv.admin.ch – Dokumentation – Publikationen – Direkte Bundessteuer – Tabellen
- KS Abgangsentschädigung resp. Kapitalabfindung, KS Nr. 1 (W03-001D) der ESTV – Die Abgangsentschädigung resp. Kapitalabfindung des Arbeitgebers (vom 3.10.2002)

Verlegung des Finanzierungsaufwands bei der Berechnung des Beteiligungsabzugs

Plädoyer für eine objektmässige Verlegung (1. Teil)

Lic. iur HSG et lic. oec. HSG Florian Regli



Florian Regli, lic. iur. HSG et lic. oec. HSG, Lenz & Staehelin, Zürich

Inhalt

In dieser Ausgabe:

1	Einleitung
2	Methoden der Verlegung des Finanzierungsaufwands
2.1	Objekt- und quotenmässige Methode
2.1.1	Grundsätzliches
2.1.2	Thematische Abgrenzung
2.1.3	Verfassungsrechtliche Grenzen bei der Wahl der Methode zur Verlegung des Finanzierungsaufwands
2.1.4	Würdigung
2.2	Auslegung von Art. 70 Abs. 1 DBG bezüglich der Methodenwahl
2.2.1	Formulierung der Normhypothese
2.2.2	Wortsinn
2.2.3	Ausgewählte Kriterien
2.3	Zwischenfazit
3	Analyse der Praxis
3.1	Beteiligungserträge ieS
3.1.1	Problemstellung
3.1.2	Standpunkt der Steuerverwaltungen
3.1.3	Bundesgerichtliche Rechtsprechung
3.1.4	Stand der Diskussion
3.1.5	Würdigung
3.1.5.1	Methodenwahl
3.1.5.2	Substanzdividenden
3.1.5.3	Aufwandüberhänge

Literatur

Berichte

Rechtsquellen

Materialien

Praxisanweisungen, Formulare

In der nächsten Ausgabe:

3.2	Kapitalgewinne
3.2.1	Problemstellung
3.2.2	Standpunkt der Steuerverwaltungen
3.2.3	Stand der Diskussion
3.2.4	Würdigung
4	Kritische Würdigung des Fungibilitätsgrundsatzes
4.1	Handelsrechtliche Betrachtungsweise
4.2	Steuerrechtliche Betrachtungsweise
4.3	Zwischenfazit
5	Alternative Varianten der Verlegung des Finanzierungsaufwands
5.1	Nachweis eines engen Zusammenhangs zwischen Beteiligung und Finanzierungsaufwand
5.2	Separierung aufgrund der Wahl der Finanzierungsform
5.2.1	Konzeption
5.2.2	Skizzierung von Umsetzungsvarianten
5.3	Separierung aufgrund theoretischer Überlegungen zum Finanzierungsrisiko
5.3.1	Konzeption
5.3.2	Skizzierung von Umsetzungsvarianten
6	Schlussbemerkungen

1 Einleitung

Zur Milderung von potentiellen wirtschaftlichen Vielfachbesteuerungen sieht das schweizerische Steuerrecht das Konzept des Beteiligungsabzugs vor. Es basiert auf einer Ermässigung der Gewinnsteuer nach dem Verhältnis des Nettoertrags aus massgeblichen Beteiligungen zum gesamten Reingewinn der Unternehmung. Die von der Anteilshaberin vereinnahmten Bruttobeteiligungserträge müssen in der Folge aufgrund der Systematik der Reinertragsmethode um die Verwaltungs- und Finanzierungskosten, welche im Zusammenhang mit der Erlangung der Erträge entstanden sind, gekürzt werden. Diese Aufwendungen konnten zur Zeit der Entstehung bei der Muttergesellschaft als Aufwand in der Erfolgsrechnung geltend gemacht werden. Entsprechend kann nur der Nettoertrag aus Beteiligungen Gegenstand einer Vielfachbesteuerung sein, was den Abzug der Kosten als systembedingt legitimiert.¹ Im Ergebnis führt diese Korrektur zu einer Aberkennung der Abzugsfähigkeit der mit der Beteiligung im Zusammenhang stehenden Aufwendungen.²

Bei den Verwaltungsaufwendungen lässt das Gesetz den Steuerverwaltungen wenig Spielraum. So sieht das Gesetz in Art. 70 Abs. 1 DBG für die Verwaltungskosten vor, dass diese mit einer Pauschalen von 5 % berücksichtigt werden können, wobei der Nachweis der effektiven Verwaltungsaufwendungen der Steuerpflichtigen vorbehalten bleibt. Für die Finanzierungskosten sieht der Gesetzgeber hingegen keine Pauschale vor, sondern bezieht sich in der gleichen Norm auf die «darauf entfallenden Finanzierungskosten». Auf den ersten Blick scheint diese Wendung auch keine Methode der Verlegung vorzuschreiben oder zu favorisieren. Die Praxis sieht dann aber bei der Berechnung der «darauf entfallenden» Finanzierungsaufwendungen eine quotenmässige Verlegung aufgrund des Verhältnisses der Beteiligung zu den Gesamtaktiven vor.

In verschiedenen Konstellationen führt die Verlegung des Finanzierungsaufwands nach der geltenden Praxis zu nicht befriedigenden Ergebnissen. Dies ist bspw. bei Stammhausstrukturen der Fall, bei welchen die starre Praxis dem Einzelfall nur selten gerecht wird.³ Obwohl die Probleme, welche eine Verlegung nach der geltenden Praxis mit sich bringen, offensichtlich sind, wurde die

Thematik in der Wissenschaft bis anhin noch nie ausführlich untersucht.

Die Aufteilung der Finanzierungsaufwendungen steht deshalb im Mittelpunkt der weiteren Ausführungen. Insbes. stellt sich die Frage nach der Ermittlung des «darauf entfallenden Finanzierungsaufwandes». Die ESTV unterscheidet bei der Verlegung des Finanzierungsaufwands nicht, ob es sich um Beteiligungserträge ieS oder um Kapitalgewinne handelt, und die Verlegung erfolgt auf der Basis der Grösse des Beteiligungsertrages iwS.⁴ Wie zu zeigen sein wird, greift diese Praxis zu kurz; bei der Verlegung ist richtigerweise zwischen Beteiligungserträgen ieS und Kapitalgewinnen zu unterscheiden, und bei der Verlegung des Finanzierungsaufwands ist die objektmässige Methode der Verlegung zuzulassen.

Ein Hauptaugenmerk liegt insbes. auf dem Entscheid 2P.80/2004 vom 12.5.2005,⁵ in welchem sich das Bundesgericht in Bezug auf die Verlegung des Finanzierungsaufwands im Rahmen der Berechnung des Nettoertrags aus Beteiligungen bei Banken äussern konnte. Dabei hat das Bundesgericht u. a. eine alternative Methode zur Verlegung des Finanzierungsaufwands mit dem Argument abgelehnt, dass das Unternehmen als Einheit zu betrachten sei und dementsprechend die Gesamtheit der Aktiven durch alle Passiven finanziert werde. Diese Betrachtungsweise impliziert eine gewisse Fungibilität bzw. Umwandelbarkeit der verschiedenen Aktiv- und Passivpositionen, wenn es darum geht, eine Verbindung zwischen der Aktiv- und der Passivseite herzustellen. Der so vom Bundesgericht ins Spiel gebrachte Grundsatz der Fungibilität wird in der Literatur jedoch nur rudimentär behandelt. Entsprechend wird in der Folge aus verschiedenen Perspektiven näher auf diesen Grundsatz eingegangen.

Ein weiteres Augenmerk liegt auf der Praxis der Steuerverwaltungen bei der Verlegung des Finanzierungsaufwands, welche die unterschiedlichen Ausgangslagen bei Ausschüttungen von Reserven in Form von Sonderdividenden und der Erzielung eines Kapitalgewinns nicht gebührend berücksichtigt.

Weiter stellt sich die Frage nach alternativen Umsetzungsvarianten zur Ermittlung des zurechenbaren Finanzierungsaufwands. Ausgehend von den in der Literatur vorgeschlagenen Methoden der quoten- und objektmässigen Verlegung werden Umsetzungsvarianten skizziert. Diese haben sich grundsätzlich nach den verfassungsrechtlichen Leitplanken und dem Grundsatz der Fungibilität zu richten. Ersteres kann in einem Rechts-

1 Zur Nettoertragsmethode s. GRETER, Der Beteiligungsabzug im harmonisierten Gewinnsteuerrecht, S. 130 (in Bezug auf den Finanzierungsaufwand: S. 135).

2 BAUMANN, Internationale Kapitalerträge zwischen verbundenen Gesellschaften im Steuerrecht, S. 25.

3 ALLEMANN, Die Gestaltung der Konzernspitze unter steuerlichen Aspekten, S. 126.

4 KS Beteiligungserträge Ziff. 2.6.2.

5 StE 2005 B 72.22 Nr. 11.

staat als selbstverständlich angesehen werden, und Letzteres folgt aus den Ausführungen des Bundesgerichts.

2 Methoden der Verlegung des Finanzierungsaufwands

2.1 Objekt- und quotenmässige Methode

2.1.1 Grundsätzliches

Für die Verlegung der Finanzierungskosten stehen in Anlehnung an die interkantonale Steuerauscheidung primär zwei Methoden zur Verfügung: die quoten- und die objektmässige Verlegung.⁶

Quotenmässige Verlegung bedeutet eine Aufteilung nach einem feststehenden, prozentualen Anteil.⁷ Dieser Anteil wird von einem Referenzwert abgeleitet, und die Verlegung erfolgt in analoger Weise.^{8, 9} Die Verlegung folgt demnach strikt einem Referenzverhältnis.¹⁰ Es kann unter den gegebenen Umständen auch von einer proportionalen Verlegung gesprochen werden.¹¹ Die Wahl eines geeigneten Hilfsfaktors erweist sich auf den ersten Blick als unproblematisch. Wie aber in diesem Beitrag gezeigt wird, kann die gewählte Referenz vielfach hinterfragt werden, da sich insbes. Schwächen in Bezug auf die Validität verdeutlichen können. Bei der quotenmässigen Methode handelt es sich um eine Schematisierung.¹² Diese Form der Vereinfachung ist im Steuerrecht häufig an-

zutreffen und wird vorwiegend aus Praktikabilitätsüberlegungen vorgenommen.¹³

Eine objektmässige Verlegung knüpft direkt am Objekt an und verlegt die zurechenbaren Elemente nach ihrem tatsächlichen wirtschaftlichen Zusammenhang.¹⁴ Dies impliziert, dass grundsätzlich für eine objektmässige Zurechnung ein enger Zusammenhang zwischen der Beteiligung und den entstandenen Kosten resp. Finanzierungsaufwendungen nachgewiesen werden muss. D. h., dass im Idealfall für das Objekt eine eigene Buchführung oder eine andere anerkannte Möglichkeit der formellen Separierung vorliegt. Darunter könnte bspw. eine Analyse der Finanzierungsform oder die Zurechnung aufgrund eines Faktors, welcher als Bestimmungsfaktor der Finanzierungsaufwendungen identifiziert werden kann, verstanden werden.¹⁵ Anknüpfend an das Gesagte werden nachfolgend unter einer objektmässigen Methode Umsetzungsvarianten verstanden, welche aufgrund von unmittelbar erkennbaren Kriterien einen Zusammenhang zwischen Beteiligung und Finanzierungsaufwand nachweisen.

Bei der objektmässigen Methode kann unterschieden werden, ob für die Wahl des Betrachtungszeitpunkts die historische oder die gegenwärtige Situation entscheidend ist. In Bezug auf die Verlegung des Finanzierungsaufwands heisst dies, dass bei einer historischen Betrachtungsweise die Finanzierungssituation bei der Akquisition der entsprechenden Beteiligung als Grundlage der Verlegung dient. Im Gegensatz dazu steht die Betrachtung der aktuellen Finanzierungssituation, welche sich jederzeit ändern kann und dementsprechend jährlich resp. bei jeder Berechnung neu ermittelt werden muss. Wird auf die historische Situation abgestellt, spricht man von der historisch-objektmässigen Methode.¹⁶

2.1.2 Thematische Abgrenzung

Zurechnungen, Aufteilungen und Verlegungen ergeben sich in verschiedenen Bereichen des Steuerrechts. Im vorliegenden Beitrag wird an verschiedenen Stellen auf diese weiteren Probleme der Verlegung von Finanzierungsaufwand im Steuerrecht eingegangen. Aus diesem Grund gilt es an dieser Stelle, die vorliegend bearbeitete Problematik der Verlegung des Finanzierungsaufwands

6 S. anstelle vieler: GRETER, Der Beteiligungsabzug im harmonisierten Gewinnsteuerrecht, S. 138 ff.

7 HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht, § 31 N 8.

8 S. HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht, § 31 N 8 (mit Beispielen).

9 Entsprechend könnte auch von einer mittelbaren Verlegung gesprochen werden.

10 Auf die Unterscheidung zwischen direkter und indirekter Ermittlung des Referenzverhältnisses, wie dies im Bereich der interkantonalen Ausschcheidung gemacht wird, wird nicht eingegangen, da sie in Bezug auf die Verlegung des Finanzierungsaufwands nur marginal von Belang ist. (Zur Unterscheidung zwischen direkter und indirekter Ermittlung des Verteilungsschlüssels s. LOCHER, Einführung in das interkantonale Steuerrecht der Schweiz, S. 120 f.)

11 Was verschiedene Autoren auch tun; bspw. REICH/WALDBURGER, Rechtsprechung im Jahr 2005, S. 312.

12 Zur Definition der Schematisierung und der Abgrenzung zur Pauschalierung und Typisierung s. HEIL-FROIDEVAUX, Steuerrechtliche Praktikabilität unter verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten, S. 74: «Schematisierung bedeutet Differenzierung nach generellen, abstrakten Kriterien. An die Stelle realitätsgetreuer Vorfälle treten abstrakt/technische, einfach zu überprüfende Merkmale, die einem Wahrscheinlichkeitsmassstab entsprechen.» Zur Abgrenzung der Begriffe führt die Autorin u. a. aus: «Praktikabilität stellt einen Oberbegriff für optimal durchführbare Lösungen dar. Praktikable Bedingungen lassen sich durch Schematisierungen erreichen. Schematisierungen können sich in Form von Typisierungen äussern. Pauschalierung gilt als wichtige Art der Typisierung.»

13 HEIL-FROIDEVAUX, Steuerrechtliche Praktikabilität unter verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten, S. 56 f.

14 HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht, § 31 N 7 (mit Beispielen).

15 Entsprechend könnte auch von einer unmittelbaren Verlegung gesprochen werden.

16 Dieser Methode folgt nach SCHMID, Die Besteuerung der juristischen Personen, insbesondere der Kapitalgesellschaften, S. 226, die niederländische Praxis bei der Verlegung von Finanzierungsaufwand in einer vergleichbaren Problemstellung.

gegenüber weiteren Fragestellungen in Bezug auf Zinsen abzugrenzen. Dabei steht insbes. die Abgrenzung zur Behandlung von Finanzierungsaufwand bei einer Steuerauscheidung sowie bei der pauschalen Steueranrechnung im Vordergrund.

In Bezug auf die Verlegung des Finanzierungsaufwands bei der Berechnung des Nettobeteiligungsertrags verweist Greter auf die Ausscheidung im interkantonalen Bereich.¹⁷ Im Grundsatz gilt es bei der Steuerauscheidung, wie bei der Verlegung des Finanzierungsaufwands, einen möglichst nahen Zusammenhang zwischen dem Finanzierungsaufwand und den verschiedenen Aktiven zu finden.¹⁸ In dieser Hinsicht besteht eine Gemeinsamkeit mit der Problematik der interkantonalen Gewinnausscheidung. Bei der Frage der Kapitalstruktur einer Betriebsstätte geht es einfach ausgedrückt darum, das vorhandene Kapital der Gesamtunternehmung auf verschiedene Einheiten (Stammhaus und Betriebsstätten) aufzuteilen.¹⁹ Bei der Verlegung des Finanzierungsaufwands geht es um die Frage, mit wie viel Eigen- bzw. Fremdkapital die einzelnen Aktiva zu unterlegen sind. In diesem Sinn kann eine Beteiligung als eine «aggregierte Betriebsstätte» gesehen werden. Im Rahmen der Kapitalausstattung der Betriebsstätte ist primär die Frage der Funktion entscheidend, sodass der Betriebsstätte das ihr dienende Kapital zugeschrieben werden muss.²⁰ Da die Beteiligung ein eigenes Rechtssubjekt ist, geht es bei der Frage der Kapitalunterlegung jedoch nicht primär um deren Funktion, sondern um das Risiko für das Gesamtunternehmen.²¹ Auch ist eine Beteiligung in Bezug auf ihre unternehmerischen Entscheidungen selbständig. (Die Form des eigenen Rechtssubjekts und die Existenz eines eigenen Verwaltungsrats lassen zumindest darauf schliessen.) Entsprechend unterscheidet sich die Perspektive bei der Verlegung des Finanzierungsaufwands bzw. bei der Zuschreibung des Kapitals.

Bei der pauschalen Steueranrechnung müssen bei der Berechnung des Maximalbetrags Schuldzinsen, Unkosten und andere Abzüge berücksichtigt werden.²² Dabei ist der maximal anrechenbare Steuerbetrag auf die in der Schweiz auf diesen Erträgen theoretisch anfallende Steuer begrenzt. Art. 11 VpStA verlangt dabei, dass von den Erträgen die auf sie entfallenen Schuldzinsen abgezogen werden. Auf den ersten Blick handelt es sich hier um die gleiche Wendung wie beim Beteiligungsabzug. Bedenkt man jedoch ihren Sinn und Zweck, nämlich die Beschränkung der Steueranrechnung auf die Summe der auf diese Erträge entfallenden schweizerischen Steuern, kommt man zum Schluss, dass bei der hier verlangten Verlegung der Schuldzinsen von anderen Prämissen auszugehen ist.²³ Der Maximalbetrag der pauschalen Steueranrechnung ist so zu berechnen, wie wenn die Erträge in der Schweiz angefallen wären; entsprechend bleibt hier wenig Raum für eine generelle objektmässige Verlegung der Schuldzinsen.²⁴

2.1.3 Verfassungsrechtliche Grenzen bei der Wahl der Methode zur Verlegung des Finanzierungsaufwands

Die Steuerbehörden müssen den zu verlegenden Finanzierungsaufwand aufgrund der gesetzlichen Vorgaben möglichst willkürfrei und rechtsgleich festlegen;²⁵ dies insbes. auch unter dem Aspekt der Verhältnismässigkeit²⁶ und der Praktikabilität²⁷.

Das Legalitätsprinzips hat seine Grundlage in Art. 5 Abs. 1 BV. Für das Steuerrecht findet das Legalitätsprinzip seinen Niederschlag in Art. 127 Abs. 1 BV. Es erfüllt

17 GRETER, Der Beteiligungsabzug im harmonisierten Gewinnsteuerrecht, S. 138 f.

18 Was aus den Überlegungen zum Steuerdomizil abgeleitet werden kann. S. HÖHN/MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, § 6 N 1 ff. im Allgemeinen resp. § 8 N 1 ff. für die juristischen Personen.

19 Zur Kapitalausstattung der Betriebsstätte s. BRÜLISAUER, Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte im internationalen Steuerrecht der Schweiz, S. 182 ff.

20 BRÜLISAUER, Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte im internationalen Steuerrecht der Schweiz, S. 182 f.

21 Da die Beteiligung ein eigenes Rechtssubjekt darstellt, ist die Frage ihrer Kapitalstruktur für die Zurechnung nicht direkt relevant. Die Kapitalstruktur muss auch nicht mit der Kapitalstruktur der Muttergesellschaft zusammenhängen. Allenfalls können aufgrund der Kapitalstruktur der Muttergesellschaft Rückschlüsse auf die Kapitalunterlegung gezogen werden.

22 Art. 8 iVm Art. 11 VpStA.

23 Art. 8 VpStA. Dazu m. E. ungenau formuliert bei FROHOFER/KOCHER, Die pauschale Steueranrechnung – Voraussetzungen und Rechtsfolgen, S. 535, welche von «kausal damit in Zusammenhang stehenden Aufwandpositionen» sprechen.

24 BGE 2A.559/2006, 2.8.2007 = StE A 42 Nr. 2 E 4.4. Es gilt zu beachten, dass sich der Entscheid mit der Berechnung des Maximalbetrags für eine natürliche Person nach Art. 9 VpStA auseinandersetzt. Dennoch sollte im Ergebnis für juristische Personen das Gleiche gelten.

25 Zu den Schranken der Rechtsgleichheit (Art. 8 BV) und zum Willkürverbot (Art. 9 BV) s. HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht, § 4 N 83 ff. Zum Legalitätsprinzip im Steuerrecht s. HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht, § 4 N 114 ff. und allgemein im Verwaltungsrecht HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, § 7 N 368 ff.

26 Zum Grundsatz der Verhältnismässigkeit im Steuerrecht s. HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht, § 4 N 89 und allgemein im Verwaltungsrecht s. HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, § 10 N 581.

27 S. zur Praktikabilität: BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, S. 27 (mit weiteren Hinweisen). Umfassende Würdigung bei HEIL-FROIDEVAUX, Steuerrechtliche Praktikabilität unter verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten, pass.

demokratische und rechtsstaatliche Funktionen,²⁸ und es umfasst damit im Steuerrecht insbes. den Vorbehalt einer formell-gesetzlichen Grundlage der Besteuerung und den Vorrang formell-gesetzlicher Regelungen gegenüber Erlassen unterer Stufen.²⁹ Da es hier vorwiegend um die Rechtsanwendung geht, steht die rechtsstaatliche Funktion – insbes. die Rechtssicherheit und die Rechtsgleichheit – im Vordergrund.

Der Grundsatz der Rechtsgleichheit von Art. 8 BV ist von allen Staatsorganen in allen Funktionen in seiner umfassenden Geltung zu beachten.³⁰ Bei der Rechtsanwendung liegt eine rechtungleiche Behandlung vor, wenn zwei gleiche Tatbestände ohne sachlichen Grund unterschiedlich behandelt werden.³¹

Das Willkürverbot im Sinne von Art. 9 BV erfasst offensichtlich unhaltbare Entscheide bei der Auslegung und Anwendung von Gesetzen.³² Höhn/Waldburger bezeichnen die Verletzung des Legalitätsprinzips als einen der wichtigsten Fälle willkürlicher Rechtsanwendung im Steuerrecht; dabei stellen qualifiziert unrichtige Auslegungen des Gesetzes die wichtigsten Fälle dar.³³ Unter die willkürliche Rechtsanwendung werden grobe Fehler in der Sachverhaltsermittlung, offensichtliche Gesetzesverletzungen, offensichtliche Missachtungen allgemeiner Rechtsgrundsätze oder tragender Grundgedanken eines Gesetzes, grobe Ermessensfehler, innere, nicht auflösbare Widersprüche von Entscheiden sowie stossende Widersprüche zum Gerechtigkeitsgedanken verstanden.³⁴ Eine qualifiziert unrichtige Auslegung liegt vor,

wenn die anwendbare Norm klar und die Fehlerhaftigkeit der Auslegung offensichtlich schwer ist. Willkür liegt nicht schon dann vor, wenn es andere oder sogar bessere Gründe für eine andere Auslegung gibt.³⁵

Der Grundsatz der Verhältnismässigkeit stellt die Forderung auf, dass die Handlungen und Massnahmen der Steuerverwaltung geeignet und notwendig sein müssen. Zudem muss der angestrebte Zweck in einem vernünftigen Verhältnis zur Belastung des Steuerpflichtigen stehen.³⁶

Die Praktikabilität kann im Rahmen der Rechtsanwendung als eine Form der Durchführung einer Gesetzesbestimmung charakterisiert werden, dies im Sinne der Konkretisierung durch Auslegung oder durch direkte Anwendung im Vollzug.³⁷ Der Forderung der Praktikabilität werden durch das Legalitätsprinzip und insbes. die Rechtsgleichheit Grenzen gesetzt.³⁸ Weiter können aber auch das Willkürverbot und das Verhältnismässigkeitsprinzip betroffen sein.³⁹ In Bezug auf die Motive und Ziele ist primär auf die Praktikabilität einer Umsetzungsvariante hinzuweisen. Sowohl auf Seiten einzelner Steuerpflichtiger als insbes. auch auf Seiten der Steuerverwaltungen ist aus Effizienzgründen eine praktikable und einfach zu handhabende Praxis wünschenswert. Jedoch kann eine Vereinfachung nicht in allen Fällen der vorliegenden Komplexität des konkreten Sachverhalts gerecht werden. Aus Gründen der Rechtsgleichheit ist es nicht möglich, einzelne Fälle bevorzugt zu behandeln. Eine Einzelfallbetrachtung im Sinne eines Nachweises des effektiven Sachverhalts muss bei einer Vereinfachung jedem Steuerpflichtigen zustehen.

28 HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, § 7 N 371, mit Hinweis auf BGE 130 I 1. Unter die rechtsstaatliche Funktion subsumieren die Autoren die Gewährleistung von Rechtssicherheit, die Gewährleistung der Rechtsgleichheit und den Schutz der Freiheit des Individuums vor staatlichen Eingriffen. Die demokratische Funktion des Legalitätsprinzips verlangt das Erfordernis der Gesetzesform, d.h., dass das entsprechende Gesetz von der Volksvertretung und u. U. unter Mitsprache des Volkes selbst erlassen worden ist.

29 HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht, § 4 N 116.

30 HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, § 7 N 489.

31 HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht, § 4 N 84, und HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, § 8 N 507 f. S. zur Problematik von Praxisänderungen und zur Gleichbehandlung im Unrecht: HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, § 8 N 509 ff.

32 HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, § 8 N 524. Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung genügt eine andere oder gar eher zutreffende Auslegung für das Vorliegen einer willkürlichen Rechtsanwendung nicht. Auch hebt das Bundesgericht nur Entscheide auf, welche nicht nur in der Begründung, sondern auch im Ergebnis unhaltbar sind. S. die bei HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, § 8 N 524, angeführten Entscheide.

33 HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht, § 4 N 85.

34 HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, § 7 N 525. Das Grundrecht des Willkürverbots ist in Art. 9 BV statuiert und muss von der Willkürkognition des Bundesgerichts unterschieden werden. Bei der Verletzung von verfassungs-

mässigen Rechten wie dem Legalitätsprinzip von Art. 127 Abs. 1 BV können beide zusammenfallen.

35 HÖHN/WALDBURGER, § 4 N 86, und auch HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, § 8 N 524 (mit dem Hinweis auf die Vertretbarkeit einer anderen Auslegung).

36 HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, § 10 N 581.

37 HEIL-FROIDEVAUX, Steuerrechtliche Praktikabilität unter verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten, S. 21.

38 HEIL-FROIDEVAUX, Steuerrechtliche Praktikabilität unter verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten, S. 248, beschreibt den Einfluss der Praktikabilität auf die Rechtsgleichheit und die Gesetzmässigkeit. Die Autorin weist aber auch darauf hin, dass diese umgekehrt der Praktikabilität Grenzen setzen. Da die Rechtsgleichheit ein Bestandteil der rechtsstaatlichen Funktion des Legalitätsprinzips ist, wird an dieser Stelle besonders auf das Legalitätsprinzip Bezug genommen und die Rechtsgleichheit darunter subsumiert. S. dazu die Ausführungen zum Legalitätsprinzip und insbes. die Verweise in Fn 28.

39 HEIL-FROIDEVAUX, Steuerrechtliche Praktikabilität unter verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten, S. 248.

2.1.4 Würdigung

Die (aktuell-)objektmissige Methode der Verlegung des Finanzierungsaufwands hat den Vorteil, dass sie den effektiven wirtschaftlichen Sachverhalt erfasst. Beim Beteiligungsabzug wird der für den Erwerb/das Halten einer Beteiligung effektiv angefallene Finanzierungsaufwand bei der Berechnung des Nettobeteiligungsertrags berücksichtigt. Günstige Finanzierungsbedingungen, gute Sicherheiten und Verhandlungsgeschick seitens der Kreditnehmer werden korrekt in die steuerliche Beurteilung miteinbezogen. Nachteilig ist der Umstand, dass für eine objektmissige Verlegung (umfassende) Informationen bezüglich des Finanzierungsaufwands vorhanden sein müssen. Weiter muss die Frage geklärt werden, inwiefern mit diesen Informationen der für eine Separierung genügende Nachweis – sei dies in steuerrechtlicher oder betriebswirtschaftlicher Hinsicht – erbracht werden kann.⁴⁰

Aufgrund theoretischer Überlegungen, welche eine Welt unterstellen, in welcher alle Informationen vorhanden sind, fällt der Entscheid offensichtlich zugunsten der (aktuell-)objektmissigen Verlegung leicht, und dem effektiven wirtschaftlichen Sachverhalt ist gegenüber einer fiktiven Konstruktion zur Verlegung der Vorrang einzuräumen.⁴¹ Allerdings ist im Hinblick auf die Praxis und das (Nicht-)Vorhandensein der relevanten Informationen die Frage der Methodenwahl im konkreten Fall nicht einfach zu beantworten bzw. hängt m. E. entscheidend davon ab, ob zuverlässige Daten für eine objektmissige Verlegung vorliegen.

Aus den Überlegungen zu den verfassungsrechtlichen Grenzen folgt, dass im Hinblick auf eine sachgerechte(re) Lösung die Praktikabilität, die Rechtsgleichheit und die Willkürfreiheit nicht als unüberwindbare Hindernisse bei der Umsetzung einer (aktuell-)objektmissigen Verlegung gelten können.⁴² Umso mehr müssen sie bei der Ausarbeitung von Umsetzungsvarianten als Leitplanken beachtet werden.

2.2 Auslegung von Art. 70 Abs. 1 DBG bezüglich der Methodenwahl

Nach der vorstehenden Beschreibung der möglichen anwendbaren Methoden geht es nun darum, Art. 70 Abs. 1 DBG hinsichtlich der Wendung «abzüglich des darauf

entfallenden Finanzierungsaufwandes» auszulegen. Im Mittelpunkt steht die Frage, welche Methoden zur Bestimmung und Verlegung des Finanzierungsaufwands vom Gesetz resp. vom Wortsinn gedeckt sind.⁴³ Die Auslegung erfolgt in Anlehnung an die normorientiert strukturierte Auslegungsmethode nach Höhn.⁴⁴

2.2.1 Formulierung der Normhypothese

Zuerst gilt es eine Normhypothese zu formulieren. Zu diesem Zweck soll der Meinung gefolgt werden, welche hauptsächlich von den Autoren Schmid, Höhn/Waldburger, Oberson und Widmer vertreten wird:⁴⁵ Art. 70 Abs. 1 DBG bestimmt nach dieser Auffassung keine spezifische Methode zur Verlegung des Finanzierungsaufwands. Grundsätzlich soll die Methode gewählt werden, welche dem effektiven, betriebswirtschaftlichen Sachverhalt am ehesten gerecht wird und den Zusammenhang zwischen Beteiligung und Finanzierung akkurat nachweist. Gleichzeitig muss die angewandte Methode praktikabel sein, dennoch aber den Grundsätzen der Rechtsgleichheit, Verhältnismässigkeit und Willkürfreiheit entsprechen.

2.2.2 Wortsinn

Die sprachliche Wendung, um welche es an dieser Stelle geht, lautet in der deutschen Fassung: «abzüglich des darauf entfallenden Finanzierungsaufwandes». In Bezug auf die Methodenwahl geht es insbes. um den Ausdruck «darauf entfallen».⁴⁶ «Entfallen» bedeutet nach gängigen Nachschlagewerken im gegebenen Zusammenhang, dass bei einer Teilung etwas zugesprochen wird. In den angeführten Beispielen stehen der Empfänger und das Empfangene in einem ursprünglichen Zusammenhang.⁴⁷ Dieser ursprüngliche Zusammenhang wird m. E. durch das Wort «darauf» noch unterstrichen. Daraus kann gefolgert werden, dass dem Beteiligungsertrag derjenige Finanzierungsaufwand zugerechnet werden muss, welcher mit

40 Konkret kann hier auf das Gebot einer willkürfreien und rechtsgleichen Rechtsanwendung verwiesen werden. S. insbes. die Grundsätze der Rechtsanwendung, aufgezeigt in Abschn. 2.1.3.

41 Auch dieser Ansicht: SCHMID, Die Besteuerung der juristischen Personen, insbesondere der Kapitalgesellschaften, S. 226.

42 Der gegenteilige Schluss würde im Ergebnis die Beschränkung auf die quotenmässige Verlegung bedeuten.

43 S. die konzeptionelle Klarstellung von KRAMER, Juristische Methodenlehre, S. 47, welcher die eigentliche Interpretation vom Richterrecht abgrenzt. Die Interpretation i.e.S. oder die Rechtsanwendung bewegt sich im Rahmen des noch möglichen Wortsinns, also *intra verba legis* und entsprechend konkretisiert sie die abstrakte Norm.

44 HÖHN, Praktische Methodik der Gesetzesauslegung, pass.

45 S. Abschn. 3.1.4.

46 Der französische Gesetzestext verwendet dabei eine ähnliche Formulierung. Die Wendung «darauf entfallen» fehlt im italienischen Gesetzestext. Eine Auslegung nach dem Sinn und Zweck zeigt jedoch, dass die deutsche und die französische Fassung hier präziser sind; s. Abschn. 2.2.3.

47 Duden, Das Bedeutungswörterbuch, 3. A., Mannheim 2002, S. 316, und Brockhaus, Deutsches Wörterbuch, 19. A., Mannheim 1995, S. 915.

ihm im Zusammenhang steht. Wie nahe dieser Zusammenhang sein muss, lässt sich aus dem Wortsinn nicht direkt ableiten. Diese Frage lässt sich in zwei Aspekte unterteilen: Einerseits stellt sich die Frage der Nähe in Bezug auf die Verursachung, andererseits in Bezug auf die Zeit.

So besteht ein naher Zusammenhang bei direkt verursachten und entsprechend zurechenbaren Finanzierungskosten. Demgegenüber besteht bloss ein weiterer Zusammenhang bei der Zurechnung eines Anteils an den gesamten Finanzierungskosten, wenn argumentiert wird, der Zusammenhang bestehe aufgrund des Umstandes, dass die Beteiligung Teil der gesamten Aktiven sei und diese durch die Passiven und damit auch durch das Fremdkapital finanziert würden.⁴⁸

In zeitlicher Hinsicht impliziert die Wendung, dass die Finanzierungsaufwendungen unmittelbar zugerechnet werden müssen, d. h., dass sich die Erträge und Aufwendungen des jeweiligen Geschäftsjahres gegenüberstehen müssen. Dies kann auch daraus gefolgert werden, dass die beim Beteiligungsabzug geforderte Verlegung der Finanzierungsaufwendungen zeitlich mit dem Abzug in der Erfolgsrechnung kongruent ist.⁴⁹

Der Ausdruck «entfallen» wird im DBG insgesamt vier Mal verwendet.⁵⁰ Bei den Erwähnungen neben Art. 70 Abs. 1 DBG legt der Wortlaut jeweils einen ähnlichen Zusammenhang wie in Art. 70 Abs. 1 DBG nahe. Indizien für die Nähe eines durch das Gesetz implizierten Zusammenhangs sind aus den einzelnen Formulierungen dieser Bestimmungen nicht abzuleiten.⁵¹

2.2.3 Ausgewählte Kriterien⁵²

Die Bestimmungen über den Beteiligungsabzug (Art. 69 - 70 DBG) sind wie folgt in der Gesetzessystematik verortet:

Dritter Teil: Besteuerung der juristischen Personen

Erster Titel: Steuerpflicht

Zweiter Titel: Gewinnsteuer

1. Kapitel: Steuerobjekt

2. Kapitel: Steuerberechnung

1. Abschnitt: Kapitalgesellschaften und Genossenschaften

2. Abschnitt: Gesellschaften mit Beteiligungen (Art. 69 - 70)

3. Abschnitt: Vereine, Stiftungen und übrige juristische Personen

4. Abschnitt: Kollektive Kapitalanlagen

Keine der Bestimmungen neben Art. 69 und 70 DBG enthält eine Entlastung in Form des Beteiligungsabzuges.⁵³ Gemeinsam ist den Bestimmungen der Abschn. 2 - 4, dass sie gewissen Steuersubjekten eine Entlastung geben und dies in Form eines tieferen Steuersatzes verwirklicht wird. Bei den Vereinen, Stiftungen und übrigen juristischen Personen sowie den kollektiven Kapitalanlagen geschieht dies in Form eines direkt vorgegebenen Steuersatzes. Bei Gesellschaften mit Beteiligungen hängt die Reduktion von den individuellen Verhältnissen ab.⁵⁴ Dieser Aspekt im Zusammenhang mit der systematischen Eingliederung ist ein Indiz dafür, dass der Gesetzgeber nicht eine Lösung suchte, welche alle Gesellschaften mit Beteiligungen gleich behandelt, wie dies bei den Vereinen, Stiftungen etc. der Fall ist, sondern eine Lösung anstrebte, welche auf die individuellen Gegebenheiten bei Gesellschaften mit Beteiligungen Rücksicht nimmt. In Bezug auf die systematische Stellung im StHG können die gleichen Überlegungen gemacht werden.

Die Konzeption der geltenden gesetzlichen Regelung des Beteiligungsabzuges wird auf Bundesebene seit der Einführung des DBG am 1.1.1995 angewandt.⁵⁵ Sinn und Zweck der Bestimmung ist die Milderung der potentiellen Vielfachbesteuerung bzw. – bezogen auf die Verlegung des Finanzierungsaufwands – die systematisch korrekte Ermittlung der abzuziehenden Finanzierungsaufwendungen.^{56, 57} Die alte gesetzliche Regelung von

48 S. Abschn. 3.2.

49 S. dazu Abschn. 2.3 am Ende.

50 Art. 13 Abs. 3 lit. a («bis zum Betrage des auf sie entfallenden Anteils an der Gesamtsteuer»), Art. 27 Abs. 2 lit. d («Zinsen, die auf Beteiligungen [...] entfallen»), Art. 65 («die Schuldzinsen, die auf jenen Teil des Fremdkapitals entfallen, dem wirtschaftlich die Bedeutung von Eigenkapital zukommt») und schliesslich Art. 70 Abs. 1 DBG.

51 In Bezug auf die Wendung «die auf sie entfallen» in Art. 11 Abs. 1 VpStA s. vorstehend, Abschn. 2.1.2.

52 Auf die explizite Unterscheidung zwischen norm-unmittelbaren und mittelbaren Kriterien wird im Folgenden verzichtet. Einerseits würde eine umfassende Auslegung nach der normorientiert strukturierten Methode den Rahmen dieses Beitrages sprengen; andererseits sind keine Argumente aus dem Bereich der mittelbaren Kriterien ersichtlich, welche das Ergebnis umstossen könnten.

53 Sie bestimmen die Gewinnsteuer in Prozent des Reingewinns, wobei Vereine, Stiftungen und übrige juristische Personen sowie kollektive Kapitalanlagen zu einem tieferen Satz besteuert werden.

54 S. Abschn. 1.

55 DUSS/ALTORFER, Vorbemerkungen zu Art. 68 - 70 und 207a DBG N 6 f.

56 S. zum Sinn und Zweck: BGER 2P.80/2004 E 1.3, 12.5.2005 = StE 2005 B 72.22 Nr. 11, und anstelle vieler GRETER, Der Beteiligungsabzug im harmonisierten Gewinnsteuerrecht, S. 8 ff.; WIDMER, La réduction pour participations («privilege holding»), S. 16 f. und 23, sowie HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht, § 18 N 122 f.

57 S. zur Vielfachbesteuerung: REICH, Die wirtschaftliche Doppelbelastung der Kapitalgesellschaften und ihrer Anteilhaber, pass.; HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht, § 3 N 112; DUSS/VON AH/RUTISHAUSER, Vorbemerkungen zu Art. 27/28 StHG N 4.

Art. 59 BdBSt sah, im Gegensatz dazu, zur Milderung der Vielfachbesteuerung die sog. Rohertragsmethode vor.⁵⁸ Die Rohertragsmethode basiert ebenfalls auf dem Gedanken, dass die Beteiligungserträge aus dem versteuerten Reinertrag der Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften stammen, welcher von den sie empfangenden Gesellschaften früher oder später an ihre Gesellschafter ausgeschüttet wird.⁵⁹ Die Methode setzt die Summe der Roherträge aus Beteiligungen dem gesamten Rohertrag der Unternehmung gegenüber und reduziert den Steuerbetrag entsprechend. Verwaltungs- und Finanzierungskosten werden im Gegensatz zur geltenden Regelung der Reinertragsmethode nicht direkt zum Abzug gebracht und dementsprechend auch nicht direkt den Beteiligungen zugewiesen.⁶⁰ Zur Rohertragsmethode äusserte sich bspw. Känzig dahingehend kritisch, dass das System nur funktioniert, wenn die mit der Beteiligung in Zusammenhang stehenden Kosten in einer organischen Beziehung zu den Kosten stehen, welche mit der Erzielung des gesamten Rohertrages der Obergesellschaft zusammenhängen.^{61, 62} Die Berechnung des Beteiligungsabzuges nach der Rohertragsmethode war relativ komplex und erforderte einiges Wissen im betrieblichen Rechnungswesen und über die Gesellschaft selbst.⁶³ Im Ergebnis wurde der Finanzierungsaufwand quotenmässig umgelegt.⁶⁴

Der Systemwechsel könnte ein Indiz dafür sein, dass die Ermittlung des Nettobeteiligungsertrags nach der Rohertragsmethode die Verlegung der Finanzierungsaufwendungen nicht genügend berücksichtigte. Zu dieser Ansicht gelangt man insbes. auch aufgrund der in der Literatur vielfach geäusserten Kritik zur Berechnung des «gesamten Rohertrags».⁶⁵ In den Botschaften zur Steuerharmonisierung und zur Reform der Unternehmensbesteuerung 1997 findet man jedoch praktisch keine An-

haltspunkte in Bezug auf den Systemwechsel.^{66, 67} Bei Känzig findet man einen Hinweis in Bezug auf den Zusammenhang zwischen dem Beteiligungsertrag und den dazugehörigen Kosten bei der Rohertragsmethode: Um ein sachgemässes Ergebnis zu erhalten, müssen diese beiden in einem organischen Zusammenhang stehen. Deshalb wechselte der Kanton Zürich von der Rohertragsmethode zur Reinertragsmethode, bei welcher die Kosten (Finanzierungs- und Verwaltungsaufwand) separat in Abzug gebracht werden.⁶⁸ Dies lässt darauf schliessen, dass ein Teil der in der Literatur geäusserten Kritik auf die Verlegung des Finanzierungsaufwands zurückzuführen ist und der Gesetzgeber auch in diesem Sinne eine transparente, die effektive wirtschaftliche Situation widerspiegelnde Lösung schaffen wollte.⁶⁹ In der jüngeren Literatur findet man keine Hinweise auf einen besonderen Beweggrund für den Systemwechsel.⁷⁰ Die Ausführungen von Känzig würden aber eine auf den Einzelfall konzentrierte, spezifische Betrachtungsweise unterstützen.

Unter den fachspezifischen Gesichtspunkten (iSd normorientiert strukturierten Auslegungsmethode) geht es darum festzustellen, wie in der Praxis bei ähnlichen Fragestellungen entschieden, d. h. das Gesetz ausgelegt wurde. Dabei können hier drei Punkte angesprochen werden. Erstens kann auf die bestehende Praxis gemäss KS Beteiligungserträge, welche die Auslegung der ESTV in Bezug auf Art. 70 Abs. 1 DBG wiedergibt, hingewiesen werden.⁷¹ Zweitens kann auf die Feststellung des Bundesgerichts im Entscheid 2P.80/2004 vom 12.5.2005⁷²

58 GRETER, Der Beteiligungsabzug im harmonisierten Gewinnsteuerrecht, S. 71.

59 KÄNZIG, Art. 59 BdBSt N 1.

60 REICH, Ein Besteuerungskonzept für Holding- und Domizilgesellschaften, S. 293 f., beschreibt die Praxis der Wehrsteuerbehörde wie folgt: «(...) ist jener Betrag als Rohertrag zu betrachten, der vom gesamten Betriebsgewinn, den Kapitalerträgen und allfälligen weiteren Erträgen nach Abzug sämtlicher die Beteiligungserträge und übrigen nicht gemeinsam betreffenden Aufwendungen verbleibt.»

61 KÄNZIG, Art. 59 BdBSt N 19 f. Weiter wird ausgeführt, dass bei deren Umsetzung gute Kenntnisse der betrieblichen Kostenlehre vorausgesetzt werden.

62 Auf die Begriffe der organischen Beziehung und der Rohertragsmethode wird in Abschn. 2.2.3 zurückzukommen sein.

63 KÄNZIG, Art. 59 BdBSt N 11 ff.

64 S. die Ausführungen und Beispiele bei KÄNZIG, Art. 59 BdBSt N 11 ff.

65 Vgl. DUSS/ALTORFER, Vorbemerkungen zu Art. 68 - 70 und 207a DBG N 6.

66 In Ziff. 147.6 der Botschaft Steuerharmonisierung, S. 61 f., wird der Systemwechsel nur kurz erwähnt und mit der allgemein erwachsenen Kritik begründet. In Kap. 1.1.2 der Botschaft Unternehmenssteuerreform 1997, S. 1164, rund 7 Jahre nach dem Systemwechsel werden «materielle Verbesserungen» als Gründe des Systemwechsels angeführt. Ob darunter die Verlegung des Finanzierungsaufwands fällt, muss offen bleiben.

67 Wobei zu beachten ist, dass der Bundesrat in der Botschaft Unternehmenssteuerreform 1997 zur Milderung der Vielfachbesteuerung eine direkte Freistellung der Beteiligungsgewinne und Beteiligungserträge vorsah. Dabei war vorgesehen, nur das Ergebnis aus Beteiligungen bzw. den Nettobeteiligungsertrag freizustellen. Entsprechend bestünden in Bezug auf die Verlegung des Finanzierungsaufwands die gleichen Probleme.

68 KÄNZIG, Art. 59 BdBSt N 19.

69 Dieses Argument sollte an dieser Stelle zugelassen werden, da es sich bei der Methodik und insbes. bei der Berechnung des Nettobeteiligungsertrages um eine komplexe Materie handelt, für welche nicht alle Parlamentarier auf den ersten Blick ein vertieftes Verständnis haben.

70 Auch Autoren, welche offenbar Einsicht in die Protokolle der zuständigen National- und Ständeratskommissionen hatten, machen keine dahingehenden Hinweise. So z. B. GRETER, Der Beteiligungsabzug im harmonisierten Gewinnsteuerrecht, S. 62 ff. und 71 ff.

71 S. Abschn. 3.1.2.

72 StE 2005 B 72.22 Nr. 11.

verwiesen werden, wo es feststellt, dass die Norm nicht nur eine quotenmässige Verlegung zulässt, sondern grundsätzlich auch andere Methoden anwendbar sind.⁷³ Schliesslich kann – drittens – an dieser Stelle ein neues Argument angeführt werden, welches sich auf unterschiedliche Geschäfts- und Finanzierungstätigkeiten in verschiedenen Branchen bezieht.

Für Banken und Versicherungen sieht die Praxis Sonderlösungen vor. Diese werden damit begründet, dass die «reine» quotenmässige Verlegung zu erheblichen Verzerrungen führt. Bei Banken, welche hauptsächlich im Kreditgeschäft tätig sind, bestehen die Erträge z. B. in einem grossen Umfang aus Passivzinsen. Diese stehen aber meistens in keinem direkten Zusammenhang mit den Beteiligungen. Ein Abzug dieser Passivzinsen in vollem Umfang wäre nicht sachgerecht. Greter verweist in diesem Zusammenhang auf die in der Praxis gehandhabte pauschale Kürzung der Passivzinsen, die damit begründet wird, dass die Passivzinsen in einem direkten Zusammenhang mit den Aktivzinsen stehen.⁷⁴ Durch die pauschale Kürzung nähert sich in der Bankenbranche die Vorgehensweise der Ermittlung des Finanzierungsaufwands zur Berechnung des Nettobeteiligungsertrags einer objektmässigen Verlegung in dem Sinn an, dass zwar nicht ein direkter Zusammenhang zwischen Beteiligung und Finanzierungsaufwand hergestellt, jedoch ein Teil der Finanzierungsaufwendungen anderen Aktiven gegenübergestellt wird. Die Methodik widerspricht der von der Praxis angewendeten quotenmässigen Verlegung und ist auch vor dem Hintergrund des Gleichheitsgebots zu kritisieren.⁷⁵ Werden in einer Branche oder in speziellen Fällen Ausnahmen von der Regel gemacht resp. Pauschalisierungen vorgenommen, ist auf den ersten Blick nicht einzusehen, wieso in anderen Situationen nicht gleich vorgegangen wird resp. weshalb eine unterschiedliche Behandlung gerechtfertigt sein soll. So können auch gewisse Organisationsstrukturen solche Verzerrungen hervorrufen. Allemann weist bspw. darauf hin, dass es bei gewissen Typen von Stammhausstrukturen bei einer quotenmässigen Verlegung zu nicht sachgemässen Resultaten kommen kann.⁷⁶ Weiter kommt es zu Verzerrungen bei Unternehmen, bei welchen die Muttergesellschaft Treasury-Funktionen für die Gruppe ausübt. So nimmt z. B. die Muttergesellschaft von den Tochtergesellschaften oder Drittparteien Darlehen auf und gibt diese an an-

dere Tochtergesellschaften weiter. Diese Darlehen werden at arm's length abgeschlossen. Die Muttergesellschaft erhält als Entschädigung für diese Dienstleistung die Zinsdifferenz zwischen Passiv- und Aktivgeschäft. Die bezahlten Zinsaufwendungen werden danach als Finanzierungsaufwand qualifiziert und bei einer quotenmässigen Verlegung vollständig auf alle Aktiven und damit auch auf Beteiligungen verlegt, was bei der Berechnung des Beteiligungsabzugs zu Verzerrungen führt. Auch wenn die Steuerbehörden ein Netting der Aktiv- und Passivzinsen zulassen würden, ist allenfalls der Finanzierungsaufwand immer noch um eine negative Zinsdifferenz überhöht.

2.3 Zwischenfazit

Art. 70 Abs. 1 DBG bestimmt keine spezifische Methode zur Verlegung des Finanzierungsaufwands im Rahmen der Berechnung des Nettobeteiligungsabzugs. Verschiedene Argumente sprechen für die Zulassung einer alternativen Methode wie der objektmässigen Verlegung. Eine Beschränkung auf eine quotenmässige Zurechnung ist nicht sachgerecht. Die systematische Stellung des Beteiligungsabzugs im DBG deutet darauf hin, dass auf die individuellen Verhältnisse weitgehend Rücksicht genommen werden muss. Eine Betrachtung der Entstehungsgeschichte und des Normzwecks lassen den gleichen Schluss zu. Unterstützend wurden im Bereich der fachspezifischen Gesichtspunkte Beispiele aufgezeigt, bei welchen die heute angewandte quotenmässige Verlegung zu Verzerrungen führt.

Wie erwähnt, geht in Bezug auf den zeitlichen Aspekt der Wendung «des darauf entfallenden Finanzierungsaufwandes» aus dem Wortsinn klar hervor, dass die Beteiligungserträge iwS und die Finanzierungsaufwendungen in zeitlicher Kongruenz zueinander stehen müssen. Die weiteren Auslegungselemente, insbes. der Sinn und Zweck der Norm, lassen auch keinen anderen Schluss zu. Sind doch nur Finanzierungsaufwendungen effektiv zurechenbar, welche in die gleiche Periode wie der Gewinn fallen, aus welchem die Beteiligungserträge gespeist werden. Eine andere Betrachtungsweise macht begrifflich keinen Sinn.⁷⁷ Um aus der zeitlichen Perspektive eine korrekte Verlegung vornehmen zu können, muss in der Folge evaluiert werden, aus welcher Periode die Beteiligungserträge iwS stammen. Die Problematik manifestiert sich insbes. bei Kapitalgewinnen, darf jedoch auch bei den Beteiligungserträgen ieS nicht unterschätzt werden.⁷⁸

73 S. Abschn. 3.1.3.

74 GRETER, Der Beteiligungsabzug im harmonisierten Gewinnsteuerrecht, S. 136.

75 S. Abschn. 2.1.3.

76 ALLEMANN, Die Gestaltung der Konzernspitze unter steuerlichen Aspekten, S. 127. Weiter weist der Autor darauf hin, dass in einzelnen Fällen in der Praxis diesem Umstand Rechnung getragen wird.

77 Unter Umständen aber aus Praktikabilitätsüberlegungen.

78 S. Abschn. 3.1.5.

Die angeführten Beispiele zeigen auf, dass auch unter fachspezifischen Gesichtspunkten u. U. eine quotenmässige Verlegung nicht adäquat ist. So kann es aus Gründen der Rechtsgleichheit geboten sein, eine Differenzierung vorzunehmen, und es muss auf eine generelle Schematisierung mittels der quotenmässigen Methode verzichtet werden. Auch aufgrund der Feststellungen zum Entscheid 2P.80/2004 vom 12.5.2005,⁷⁹ in welchem durch das Bundesgericht bestätigt wurde, dass sich der Wortlaut nicht auf eine Methode festlegen lässt, muss die Praxis einen Methodenpluralismus zulassen.⁸⁰

Insgesamt kann aus der Auslegung auch geschlossen werden, dass primär der Zusammenhang zwischen Beteiligung und Finanzierungsaufwendungen entscheidend ist und weniger die Wahl der Methode zur Beurteilung der Validität des Zusammenhangs. Weiter wurden primär Argumente zur Stützung der formulierten Normhypothese gesammelt. Diesen Argumenten stehen vor allem jene der Praktikabilität, der Rechtsgleichheit und der Willkürfreiheit entgegen.⁸¹ Diese Prinzipien werden regelmässig von den Verfechtern einer quotenmässigen Verlegung angeführt.⁸² Unter Berücksichtigung dieser Prinzipien werden nachstehend die Grenzen aufgezeigt, in welchen sich eine objektmässige Verlegung des Finanzierungsaufwands bewegen muss.⁸³

Aus der Normhypothese ergibt sich, dass grundsätzlich die objektmässige Verlegung vorzuziehen ist, da diese den Zusammenhang zwischen Beteiligung und Finanzierung akkurat nachweist und dem effektiven, betriebswirtschaftlichen Sachverhalt besser Rechnung trägt. Daher wird in einem späteren Abschnitt auf betriebswirtschaftlich begründete Varianten der objektmässigen Verlegung einzugehen sein.

3 Analyse der Praxis

3.1 Beteiligungserträge ieS

3.1.1 Problemstellung

Ausgehend von den Ergebnissen des vorangehenden Abschn. 2 gilt es, die Frage der Methodenwahl bei der Verlegung des Finanzierungsaufwands in der geltenden Praxis näher zu untersuchen. Dabei fällt zunächst auf, dass die ESTV nicht zwischen Beteiligungserträgen ieS und Kapitalgewinnen unterscheidet – so erfolgt die Verlegung auf der Basis der Grösse des Beteiligungsertrages iwS.⁸⁴ Im Folgenden wird zunächst nur auf die Verlegung des Finanzierungsaufwands bei Beteiligungserträgen ieS eingegangen (Abschn. 3.1). Danach (Abschn. 3.2) wird gezeigt, dass bei der Verlegung zwischen dem Beteiligungsertrag ieS und den Kapitalgewinnen unterschieden werden muss. Weiter wird die Frage der Verlegung bei Kapitalgewinnen vertieft behandelt. Dabei wird insbes. auf die unterschiedliche Natur dieser Erträge eingegangen und aufgezeigt, wieso diese bei der Verlegung unterschiedlich behandelt werden müssen.⁸⁵

Eine Problematik, welche in der Literatur nicht angesprochen wird, ist die Frage der Höhe der Dividende in Relation zu den realisierten Gewinnen der Beteiligung in der relevanten Periode. Dort sind analoge Fragen zu beantworten wie bei der Verlegung des Finanzierungsaufwands auf Kapitalgewinne, da der Finanzierungsaufwand grundsätzlich periodengerecht verlegt werden muss.

3.1.2 Standpunkt der Steuerverwaltungen

Das KS Beteiligungserträge behandelt in Ziff. 2 den Beteiligungsabzug.⁸⁶ Der erste Absatz von Ziff. 2.6.2 ist der Ermittlung des gesamten Finanzierungsaufwands gewidmet. Der zweite Absatz befasst sich mit dessen Verlegung. Kurz wird ausgeführt, dass sich die Verlegung grundsätzlich nach Massgabe der Gewinnsteuerwerte der ertragbringenden Beteiligungen einerseits und der gesamten Aktiven andererseits richtet (quotenmässige Verlegung). Dies wird im Anhang in den Beisp. Nr. 8 und 9 illustriert. Das KS Beteiligungserträge hat das KS Beteiligungserträge 1995 abgelöst. Die Ausführungen im geltenden Kreisschreiben entsprechen in Bezug auf die Verlegung des Finanzierungsaufwands der Formulierung im KS Beteiligungserträge 1995 Ziff. 7.2.

79 StE 2005 B 72.22 Nr. 11.

80 S. Abschn. 3.1.3.

81 Die Rechtsgleichheit und das Willkürverbot nehmen eine Doppelrolle ein: Auf der einen Seite schützen sie den direkt betroffenen Steuerpflichtigen (s. dazu die Ausführungen in Abschn. 2.1.3), auf der anderen Seite geht es aber auch um weitere Steuerpflichtige, welche den Anspruch haben, dass individuelle Lösungen unter dem Aspekt der Rechtsgleichheit und der Willkürfreiheit getroffen werden.

82 S. Abschn. 3.1.4. Die angeführten Prinzipien haben zum Teil Verfassungsrang; s. dazu Abschn. 2.1.3.

83 S. auch Abschn. 2.1.3.

84 KS Beteiligungserträge Ziff. 2.6.2.

85 S. Abschn. 3.2.

86 Kreisschreiben können die gesetzliche Grundlage nicht ersetzen und vermögen deren Inhalt auch nicht zu präjudizieren, s. dazu BEUSCH, Was Kreisschreiben dürfen und was nicht, pass., oder BEUSCH, Art. 102 DBG.

Das Form. 19 enthält eine Wegleitung, welche Erläuterungen zur Berechnung des Nettoertrages aus Beteiligungen gibt. In Ziff. II. M wird eine Anleitung zur Berechnung des Finanzierungsaufwands gegeben. Die ESTV verzichtet in diesem Fall auf den Hinweis der «grundsätzlichen Anwendung» und beschreibt direkt die quotenmässige Verlegung – analog der Lösung im KS Beteiligungserträge – als anwendbare Methode. Diese Formulierung impliziert, dass nur die quotenmässige Verlegung anwendbar sei.⁸⁷

Die Kommission Steuerharmonisierung der Konferenz der staatlichen Steuerbeamten behandelt diverse Fragen im Zusammenhang mit der Harmonisierung des kantonalen Steuerrechts. Dabei werden auch der Beteiligungsabzug und insbes. die Verlegung der Finanzierungskosten thematisiert. Grundsätzlich wird festgehalten, dass der Bundesgesetzgeber den Kantonen keine Vorschriften bezüglich der Verlegung mache. Es wird darauf hingewiesen, dass die Verlegung nach Massgabe der Gewinnsteuerwerte in den Kantonen am meisten verbreitet sei. Weiter wird den Kantonen empfohlen, im Sinne einer Vereinfachung, diese Methode zu übernehmen.⁸⁸ Ausgehend von der Formulierung im KS Beteiligungserträge werden weitere Erläuterungen und Meinungsäusserungen der Steuerbehörden in Form von Formularen oder Berichten aufgezeigt. Auffällig ist, dass sie alle die gleichen oder zumindest sehr ähnliche Formulierungen verwenden. Zurückhaltend wird darauf hingewiesen, dass das Gesetz keine Methode vorschreibe und dementsprechend auch andere Methoden zugelassen werden könnten. Neben der Vereinfachung werden keine weiteren Argumente für eine quotenmässige Verlegung angeführt.

3.1.3 Bundesgerichtliche Rechtsprechung

In Bezug auf die hier diskutierte Problematik der Verlegung des Finanzierungsaufwands hat sich das Bundesgericht im Entscheid 2P.80/2004 vom 12.5.2005⁸⁹ zu einigen Punkten geäussert.⁹⁰ Betroffen war eine Bank mit

Sitz in Genf, welche u. a. geltend machte, dass zur Bestimmung des zurechenbaren Finanzierungsaufwands und dementsprechend zur Berechnung des Nettobeteiligungsertrages die bankengesetzlichen Vorgaben zur Eigenmittelunterlegung herangezogen werden sollten.⁹¹ Da Banken ihre Beteiligungen aufsichtsrechtlich – vereinfacht ausgedrückt – im Ergebnis zu 100 % mit Eigenmitteln unterlegen müssen⁹², argumentierten die Vertreter der Bank, dass damit auf die Beteiligung kein Finanzierungsaufwand entfalle.⁹³ Dies wäre iSd oben beschriebenen Varianten als objektmässige Methode zu sehen.

Die kantonalen Steuerbehörden folgten dieser Argumentation nicht und verlegten den Finanzierungsaufwand quotenmässig proportional, was zu einer höheren Gewinnsteuerbelastung führte. Die Bank erhob daraufhin Rekurs bei der kantonalen Rekurskommission, welche zunächst den Anträgen der Bank folgte. Daraufhin zog die kantonale Steuerverwaltung den Fall mittels Rekurs an das Verwaltungsgericht des Kantons Genf weiter. Dieses gab der Steuerverwaltung recht und folgte der quotenmässigen Verlegung. Schlussendlich erhob die Bank staatsrechtliche Beschwerde an das Bundesgericht, auf welche das Bundesgericht nicht eintrat.⁹⁴ Interessanterweise machte das Bundesgericht dennoch weitgehende Ausführungen zur materiellen Fragestellung und wies darauf hin, dass, wenn es auf die staatsrechtliche Beschwerde eintreten würde, diese abzuweisen wäre.⁹⁵ In

87 Form. 19. Insgesamt scheint die «Kurzwegleitung» des Form. 19 ein bisschen unglücklich; s. bspw. GRETER, Der Beteiligungsabzug im harmonisierten Gewinnsteuerrecht, S. 135, und DUSS, Der Beteiligungsabzug bei den Gewinnsteuern von Bund und Kantonen, S. 465.

88 Harmonisierung des Unternehmenssteuerrechts, S. 97. Dementsprechend auch die Hinweise in den kantonalen Wegleitungen; s. dazu bspw. Weisungen ZH Beteiligungs-, Holding-, Domizil- und gemischte Gesellschaften Rz 11. Der Kanton St.Gallen verweist auf die Ausführungen des KS Beteiligungserträge. Zur Verlegung des Finanzierungsaufwands werden keine weiteren Anmerkungen gemacht. Somit übernimmt der Kanton St.Gallen gemäss MB SG Beteiligungen die bundesrechtliche Praxis.

89 StE 2005 B 72.22 Nr. 11.

90 BGer 2P.80/2004, 12.5.2005 = StE 2005 B 72.22 Nr. 11; besprochen von REICH/WALDBURGER, Rechtsprechung im Jahr 2005,

S. 311. Eine Durchsicht der weiteren höchstrichterlichen Rechtsprechung zum Beteiligungsabzug war in Bezug auf die Verlegung des Finanzierungsaufwands wenig ergiebig. Zahlreiche Entscheide ergingen noch zur Rohertragsmethode, bezogen sich jedoch nicht auf die Problematik der Verlegung.

91 In der Zwischenzeit ist die Verordnung über die Eigenmittel und Risikoverteilung für Banken und Effekthändler (Eigenmittelverordnung, ERV) in Kraft getreten.

92 Die Verordnung bestimmt, dass nicht konsolidierte Beteiligungen, welche im Finanzbereich tätig sind, vom Kern- resp. ergänzenden Kapital in Abzug zu bringen sind. Dies entspricht faktisch einer Unterlegung mit 100 %. Zur Mechanik s. EMCH/RENZ/ARPAGAU, Das Schweizerische Bankgeschäft, S. 828, und BINGERT/HEINEMANN, Art. 4 BankG N 1 ff. und N 68, inklusive dazugehöriger Abb. 1.

93 Art. 11d lit. a und b BankV in der Version zur Zeit des Entscheids; neu: Art. 31 ERV.

94 Der Entscheid wurde nach dem heute nicht mehr geltenden Verfahrensrecht des OG gefällt. Mit der Einführung der Justizreform per 1.1.2007 wäre eine Beschwerde in öffentlichen Angelegenheiten wegen Verstosses gegen verfassungsmässige Rechte nach Art. 82 ff. BGG zu erheben. Allenfalls könnte ein Verstoss gegen Bundesrecht geltend gemacht werden. S. dazu Art. 73 StHG und die Ausführungen von BEUSCH, Die Einheitsbeschwerde im Steuerrecht, S. 249 ff. Zur Frage der Kognition s. die Ausführungen von REICH/WALDBURGER, S. 313, bei der Besprechung des diskutierten Entscheids.

95 S. die kritischen Anmerkungen zu diesem Vorgehen des Bundesgerichts bei REICH/WALDBURGER, Rechtsprechung im Jahr 2005, S. 311.

der Folge gilt es, einzelne Punkte des Bundesgerichtsentscheids zu diskutieren.⁹⁶

In Bezug auf die Verlegung des Finanzierungsaufwands machte das Bundesgericht verschiedene Ausführungen, so z. B. auf der einen Seite zur Auslegung von Art. 70 DBG und zum anwendbaren KS Beteiligungserträge und auf der anderen Seite zur kantonalen Regelung des Beteiligungsabzugs.⁹⁷ Weiter wurde vor dem Hintergrund der eingeschränkten Kognition geprüft, ob im Sinne einer objektmässigen Methode die aufsichtsrechtlichen Vorschriften zur richtigen Verlegung herangezogen werden können.⁹⁸ Weiter befasst sich das Bundesgericht mit den bankenspezifischen Bestimmungen zur Ermittlung des Finanzierungsaufwands.

Zuerst interessieren die Ausführungen zur Auslegung der Gesetzesnorm. Dies insbes. deshalb, weil diese erlauben, allgemeine Aussagen, welche sich nicht nur auf den Spezialfall der Banken beziehen, zu machen. Weiter soll der Umstand gewürdigt werden, dass das Bundesgericht die Anwendung der aufsichtsrechtlichen Vorschriften zur Verlegung des Finanzierungsaufwands nicht zulässt. Dies im Hinblick auf die weitere Untersuchung und die Prüfung verschiedener Umsetzungsvarianten zur Separierung.

Aufgrund der durch das Rechtsmittel der staatsrechtlichen Beschwerde gegebenen Beschränkung der Kognition⁹⁹ prüft das Bundesgericht die Anwendung der quotenmässigen Methode nur unter den Aspekten der Rechtsgleichheit und des Willkürverbots. Im Ergebnis kommt das oberste Gericht zum Schluss, dass die Anwendung im konkreten Fall nicht willkürlich erfolgte.¹⁰⁰ Jedoch macht es einen Hinweis dahingehend, dass andere Methoden zur Verlegung grundsätzlich vorstellbar seien.¹⁰¹

In E 1.3 beschäftigt sich das Bundesgericht mit der kantonalen Norm zum Beteiligungsabzug und stellt fest, dass diese den bundesrechtlichen Normen (Art. 69/70 DBG und Art. 28 StHG) entspreche. Weiter wird auf den Sinn und die Funktion der Norm eingegangen. In E 1.4 wird ausgehend von der Idee des Gesetzgebers, eine Drei- oder Mehrfachbesteuerung zu verhindern, argumentiert, dass der Gesetzestext keine klare Methode zur Verlegung des Finanzierungsaufwands vorgebe. Somit

kann geschlossen werden, dass das Bundesgericht die Norm dahingehend auslegt, dass diese keine bestimmte Methode vorgibt oder Vorschriften zur Wahl einer Methode macht.¹⁰²

Reich/Waldburger weisen bei ihrer Besprechung des vorliegenden Entscheids darauf hin, dass das Bundesgericht aufgrund der eingeschränkten Kognition nicht geprüft habe, unter welchen Voraussetzungen und in welcher Weise andere Methoden zulässig sind.¹⁰³ Es stellt sich nun die Frage, inwiefern aufgrund der Ausführungen des Bundesgerichts indirekte Hinweise für die Zulässigkeit einer anderen Methode aus dem Entscheid abgeleitet werden können.

Erstens scheint das Bundesgericht die Berücksichtigung aufsichtsrechtlicher Vorschriften als Mittel der Separierung abzulehnen.¹⁰⁴ Jedoch macht das Bundesgericht keine konkreten Hinweise, wieso die bankengesetzlichen Vorschriften bezüglich der Eigenmittelunterlegung für eine Separierung des Finanzierungsaufwands nicht herangezogen werden können und führt in E 1.5 aus, dass die aufsichtsrechtlichen Vorschriften den Grundsatz der Fungibilität¹⁰⁵ nicht durchbrechen können. Im Ergebnis ist dieser Auffassung zuzustimmen. So haben Banken bspw. «nur» die Pflicht, die Eigenmittelvorschriften auf Unternehmensebene zu erfüllen. Dadurch kann nicht zwingend nachgewiesen werden, dass die Vorschriften auch auf Ebene der einzelnen Aktiven eingehalten werden.¹⁰⁶ Aus diesem Grund ist es durchaus nachvollziehbar, wenn das Bundesgericht eine Anwendung der Eigenmittelvorschriften ablehnt. Somit kann gesagt werden, dass die Überlegungen zu den Eigenmittelvorschriften für das Bundesgericht keine genügende Separierung begründen.

Aufgrund der Ausführungen des Bundesgerichts muss offen bleiben, ob sich das Bundesgericht grundsätzlich gegen eine Separierung aufgrund der den Eigenmittelvorschriften zugrunde liegenden Risikoüberlegungen stellt oder ob dem Bundesgericht die im Ergebnis sehr

96 Es werden nur die materiellen Überlegungen des Bundesgerichts behandelt. In Bezug auf die Würdigung der Prüfung der Eintretensvoraussetzungen sei auf die Ausführungen von REICH/WALDBURGER, Rechtsprechung im Jahr 2005, S. 311, verwiesen.

97 E 1.4.

98 E 1.5.

99 S. die Ausführungen in Fn 94.

100 E 2.1 und REICH/WALDBURGER, Rechtsprechung im Jahr 2005, S. 313.

101 Ausführlich in E 1.4 und Bestätigung in E 2.1.

102 BGer 2P.80/2004 E 1.4, 12.5.2005 = StE 2005 B 72.22 Nr. 11: «Le texte n'est toutefois clair et n'indique pas comment doit être établie la relation entre les frais de financement et les différents revenus, dont le revenu des participations déterminant pour le calcul de la réduction holding.»

103 REICH/WALDBURGER, Rechtsprechung im Jahr 2005, S. 313.

104 GRETER, Der Beteiligungsabzug im harmonisierten Gewinnsteuerrecht, S. 139 (insbes. Fn 30).

105 S. Abschn. 3.2 zu dem vom Bundesgericht ins Spiel gebrachten Grundsatz der Fungibilität.

106 Beschreibung bei REICH/WALDBURGER, Rechtsprechung im Jahr 2005, S. 313. Die Autoren kritisieren dort die inkonsequente Haltung des Bundesgerichts bezüglich der Anwendung des Grundsatzes der Fungibilität in Bezug auf die Sonderregelung bei der Berechnung des Finanzierungsaufwands. Würde der Grundsatz der Fungibilität konsequent angewandt, dürften keine Sonderregelungen gelten.

hohe Eigenmittelunterlegung von Beteiligungen nicht zusagt.¹⁰⁷

Das Bundesgericht versteht den Grundsatz der Fungibilität dahingehend, dass in einer Unternehmung die Gesamtheit der Aktiven durch die gesamten Passiven finanziert wird.¹⁰⁸ Zusammengefasst folgt daraus das Postulat, dass die Zinsen proportional auf die Aktiven verlegt werden müssen. Im Prinzip lässt sich mit dem vom Bundesgericht ins Feld geführten Argument des Grundsatzes der Fungibilität jeglicher Versuch der Separierung zu Fall bringen.¹⁰⁹ Wie zu zeigen sein wird, ist dies angesichts der Formulierung von Art. 70 Abs. 1 DBG nicht sachgerecht.¹¹⁰ Eine Abwägung der verschiedenen Positionen muss zulässig sein. Konkrete Hinweise, an welchem Massstab sich eine Durchbrechung der Fungibilität orientieren muss, werden im Entscheid nicht ausgeführt. Aus diesem Grund ist es angezeigt, die Frage der Fungibilität näher zu betrachten.¹¹¹

Weiter ist es an dieser Stelle angebracht, die Rechtsgleichheit und das Willkürverbot als die Leitplanken zur Sicherung der Interessen der involvierten Partei heranzuziehen.¹¹² M. E. weist das Bundesgericht indirekt darauf hin, wenn es in E 1.4 auf gleiche Regeln für vergleichbare Branchen¹¹³ und somit auf den Grundsatz hinweist, gleiches sei nach Massgabe seiner Gleichheit gleich, ungleiches nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich zu behandeln.¹¹⁴ In diesem Zusammenhang ist auch die Anmerkung am Ende von E 1.4 interessant. Die Beschwerdeführerin möchte aufgrund von konkreten Beispielen darlegen, dass die angewandte Methode der quotenmässigen Verlegung zu Ungleichbehandlungen führt. Das Bundesgericht führt dazu aus, dass die quotenmässige Verlegung zwar schematisch sei, eine Ausarbeitung von anderen Regeln zur Verlegung aber wiederum zu Ungleichbehandlungen führen könne.¹¹⁵ Das Bundesgericht

lässt an dieser Stelle offen, wieweit eine solche Differenzierung im Detail gehen kann oder sogar allenfalls gehen muss. Als Schranke kristallisiert sich jedoch die Rechtsgleichheit heraus, welche bei der Beurteilung der Techniken zur Separierung entsprechend berücksichtigt werden muss.¹¹⁶

3.1.4 Stand der Diskussion

Die Problematik der Verlegung des Finanzierungsaufwands wird in der Literatur sporadisch aufgegriffen. Die grösste Kritik zur quotenmässigen Verlegung äussert Schmid jedoch schon 1993.¹¹⁷ Schmid kritisiert die quotenmässige Verlegung dahingehend, dass die Annahme, dass alle Aktiven gleichermaßen mit Eigen- und Fremdkapital unterlegt seien, naiv sei. Dabei verweist er auf die Niederlande, wo die quotenmässige Methode von Gerichten abgelehnt worden ist.¹¹⁸ Weiter beschreibt er die in Holland damals gängige Methode der historisch-objekt-mässigen Verlegung und spricht sich für deren Anwendung aus, da diese die tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse besser reflektieren könne.¹¹⁹

Die Ausführungen von Schmid werden immer wieder von der Literatur aufgenommen und kritisiert. Dies insbesondere auch von Greter, welcher das Thema der Verlegung des Finanzierungsaufwands in seiner Dissertation «Der Beteiligungsabzug im harmonisierten Gewinnsteuerrecht» aufnimmt. Der Hinweis von Schmid auf eine objekt-mässige Verlegung wird von ihm mit den Argumenten des Grundsatzes der Fungibilität¹²⁰ und des Missbrauchspotentials als für die Schweiz nicht geeignet dargestellt.¹²¹

Die Ausführungen von Greter werden auch in den Beiträgen von Duss/Altorfer¹²² und Duss/von Ah/Rutishauser¹²³ in den Kommentaren zum DBG und StHG wiedergegeben und vertreten. Weiter findet man diese Argumente auch in früheren Beiträgen von Duss¹²⁴ und Gre-

107 Banken müssen beim Nachweis der angemessenen Eigenmittel nicht konsolidierte Beteiligungen an im Finanzbereich tätigen Unternehmen von den aufsichtsrechtlich anrechenbaren Eigenmitteln abziehen. Dies lässt den Schluss zu, dass diese Beteiligungen mit 100 % eigenen Mitteln unterlegt werden müssen.

108 E 1.4.

109 Gleicher Meinung REICH/WALDBURGER, Rechtsprechung im Jahr 2005, S. 313.

110 S. Abschn. 3.2. REICH/WALDBURGER, Rechtsprechung im Jahr 2005, S. 313, stellen fest, dass hier bei der höchstrichterlichen Argumentation ein Widerspruch vorliegt, da andererseits die bei Banken praktizierte Verrechnung eines Drittels der Passivzinsen mit den Aktivzinsen toleriert wurde.

111 S. Abschn. 3.2.

112 S. die Ausführungen in Abschn. 2.1.3.

113 «Type d'activité».

114 Gleichheitssatz des Bundesgerichts, s. z. B. HÄFELIN/HALLER, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, § 24 N 752.

115 E 1.4 am Schluss und REICH/WALDBURGER, Rechtsprechung im Jahr 2005, S. 311.

116 S. dazu Abschn. 2.1.3. Eine entsprechende Auslegung zur Frage der Zulässigkeit einer bestimmten Methode müsste aufgrund der entsprechenden Kognition bei der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten durch das Bundesgericht dahingehend überprüft werden können.

117 SCHMID, Die Besteuerung der juristischen Personen, insbesondere der Kapitalgesellschaften, S. 226.

118 Leider führt der Autor keine Quellenangaben für die Gerichtsentscheide an.

119 SCHMID, Die Besteuerung der juristischen Personen, insbesondere der Kapitalgesellschaften, S. 226.

120 S. Abschn. 3.2.

121 GRETER, Der Beteiligungsabzug im harmonisierten Gewinnsteuerrecht, S. 138.

122 DUSS/ALTORFER, Art. 70 DBG N 10 ff.

123 DUSS/VON AH/RUTISHAUSER, Art. 28 StHG N 63 ff.

124 DUSS, Der Beteiligungsabzug bei den Gewinnsteuern von Bund und Kantonen, S. 465 f.

ter¹²⁵. In den Kommentaren zum DBG und StHG erscheinen praktisch keine kritischen Hinweise bezüglich der Methode zur Verlegung des Finanzierungsaufwands. Duss/Altörfer weisen im Kommentar zum DBG darauf hin, dass das Gesetz die Methode zur Verlegung offen lässt.¹²⁶ Duss/von Ah/Rutishauser folgen im Kommentar zu Art. 28 StHG praktisch derselben Argumentation. Weitere Argumente in Bezug auf Methodenwahl bei der Verlegung des Finanzierungsaufwands sind aus den Ausführungen nicht ersichtlich.¹²⁷

Locher bespricht die Verlegung des Finanzierungsaufwands in seinem Kommentar zum DGB in zwei Teilen. Zuerst beschreibt er die gesetzliche Regelung und das KS Beteiligungserträge. In einem zweiten Schritt folgen Bemerkungen zur Praxis. Dabei wird auch die Kritik von Schmid aufgenommen und auf die Problematik der Verlegung des Finanzierungsaufwands auf Kapitalgewinne¹²⁸ eingegangen. Locher vertritt in Bezug auf die Methodenwahl die Meinung, dass eine quotenmässige Verlegung durch die «Proportionalmethode» aus Gründen der Praktikabilität vertretbar sei. Weiter verweist er auf die Sonderregelungen für Banken und Versicherungen, welche für ausserordentliche Fälle eine Differenzierung ermöglichen.¹²⁹

Die Autoren des Handkommentars zum DBG, Richner/Frei/Kaufmann, behandeln die Verlegung des Finanzierungsaufwands kurz und beschreiben die geltende Praxis ohne Hinweis auf die Möglichkeit der Anwendung anderer Methoden. Kurz wird die Problematik der Verlegung bei Kapitalgewinnen erwähnt.¹³⁰

Agner et al. geben im Ergänzungsband zum Kommentar des DBG nur das KS Beteiligungserträge mit der Beschreibung der Problematik der Verlegung des Finanzierungsaufwands und der quotenmässigen Methode wieder. Hinweise auf die Möglichkeit der Anwendung einer anderen Methode fehlen.¹³¹

Die Kommentierungen der kantonalen Steuergesetze von St.Gallen, Zürich und Aargau folgen grundsätzlich formell und materiell demselben Schema wie die Kommentare zum Bundesrecht. Waldburger/Bätscher beschreiben die objektmässige Verlegung ohne weitere Begründung als untauglich.¹³² Die anderen beiden Kommentierungen gehen auf die mögliche Unterscheidung bei den Methoden nicht ein.¹³³

Eine Durchsicht der Lehrbücher zum schweizerischen Steuerrecht zeigt, dass die Problematik der Verlegung des Finanzierungsaufwands unterschiedlich gewichtet wird. Höhn/Waldburger zeigen die geltende Praxis auf und gehen zusätzlich auf die Problematik der Methodenwahl ein.¹³⁴ Die Autoren zeigen auf, dass die Methode von zwei Prämissen abhängt. Erstens wird davon ausgegangen, dass der Verschuldungsgrad der Aktiven und entsprechend der Anteil der Finanzierungskosten an den einzelnen Aktiven gleich ist und in Zukunft konstant bleibt. Zweitens müssen sich allfällige stille Reserven gleich über die Aktiven verteilen. Dies wird zu Recht als nicht sehr realitätsnah bezeichnet.¹³⁵ Blumenstein/Locher behandeln den Beteiligungsabzug nur am Rand. Dementsprechend wird auch die Verlegung des Finanzierungsaufwands nur als systematisches Element des Beteiligungsabzuges gewürdigt.¹³⁶ Richner und Mäusli-Alleenspach/Oertli beschränken ihre Ausführungen zur Verlegung auf die Darstellung der geltenden Praxis.¹³⁷ Oberson spricht die Problematik der Verlegung des Finanzierungsaufwands an und weist im Grundsatz auf die Fungibilität hin. In Bezug auf die effektive Verlegung gibt Oberson zu bedenken, dass eine Zurechnung nicht immer einfach sei. Es sei aber eine Tendenz in Richtung quotenmässige Verlegung in der Praxis zu erkennen. In Bezug auf Kapitalgewinne weist der Autor darauf hin, dass eine quotenmässige Verlegung zu Problemen führt.¹³⁸

Verschiedentlich war die Problematik der Verlegung des Finanzierungsaufwands Gegenstand von Beiträgen in

125 GRETER, Besteuerung von Holding-, Beteiligungs- und Verwaltungsgesellschaften sowie neu eröffneter Unternehmen, S. 162 f.

126 DUSS/ALTÖRFER, Art. 70 DBG N 10 ff. Ähnlich auch BERDOZ, Art. 70 LIFD N 90 ff.

127 DUSS/VON AH/RUTISHAUSER, Art. 28 StHG N 63 ff.

128 S. Abschn. 3.2.

129 LOCHER, Art. 70 DBG N 35 ff.

130 RICHNER/FREI/KAUFMANN, Art. 70 DBG N 5 ff.

131 AGNER/DIGERONIMO/NEUHAUS/STEINMANN, Art. 70 DBG N 13 (S. 203). Im Vorgängerband der Autoren AGNER/JUNG/STEINMANN, Art. 70 DBG N 4, sind interessante Hinweise zur Verlegung enthalten. Der Kommentar zu Art. 70 DBG wurde zwar noch unter Bezugnahme auf das alte, ab 1.1.1995 nicht mehr geltende Regime der Rohertragsmethode geschrieben, die Autoren weisen aber auf den Sinn des Gesetzes hin und formulieren Anforderungen an einen abweichenden Verlegungsmodus, so z. B. eine Verpflichtung zur Beibehaltung der gleichen Methode während 5 Jahren. Ähnliche Überlegungen

könnten auch bei der Beurteilung der jetzigen Problematik gemacht werden.

132 WALDBURGER/BÄTSCHER, § 76 StG AG N 29.

133 Aus diesem Grund lohnt sich eine detaillierte Besprechung der eher kurzen Würdigungen an dieser Stelle nicht. S. WEIDMANN/GROSSMANN/ZIGERLIG, Wegweiser durch das st.gallische Steuerrecht, S. 329; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, § 72 StG ZH N 19 ff., und WALDBURGER/BÄTSCHER, § 76 StG AG N 28 f.

134 HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht, § 18 N 134.

135 HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht, § 18 N 136.

136 BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, S. 292 f.

137 RICHNER, Direkte Bundessteuer, S. 240; MÄUSLI-AlLEENSPACH/OERTLI, Das schweizerische Steuerrecht, S. 215.

138 OBERSON, Droit fiscal Suisse, S. 234 f. Diese im Unterton eher kritische Haltung erstaunt nicht, hat doch Oberson die Bank im besprochenen Entscheid BGER 2P.80/2004, 12.5.2005 = StE 2005 B 72.22 Nr. 11, vertreten.

Zeitschriften. Eine Reihe von Autoren beschäftigt sich mit dem Beteiligungsabzug im Allgemeinen und geht dabei auf die Verlegung des Finanzierungsaufwands ein. Dazu gehören die Beiträge von Greter, Duss, Neuhaus, Ryser und Dallo.¹³⁹ Die Aussagen der Autoren decken sich im Wesentlichen mit den Kommentaren und den Lehrbüchern. Die Beiträge von Dallo und Neuhaus sind eher deskriptiv. Ryser betont, dass das Gesetz in Bezug auf die anzuwendende Methode bei der Verlegung des Finanzierungsaufwands nicht klar sei, gibt aber keine Hinweise bezüglich der Wahl einer alternativen Methode.¹⁴⁰ Greter und Duss erwähnen die oben beschriebene Kritik von Schmid und weisen darauf hin, dass die quotenmässige Verlegung nicht zwingend sei.¹⁴¹ Am aktuellsten ist die Urteilsbesprechung von Reich/Waldburger, welche weiter oben in den Ausführungen zur Rechtsprechung gewürdigt wurde.¹⁴²

3.1.5 Würdigung

3.1.5.1 Methodenwahl

Das Bundesgericht und der überwiegende Teil der Doktrin sind sich in Bezug auf den Gesetzeswortlaut einig: Verschiedene Methoden müssen zugelassen werden. In Bezug auf die praktische Anwendung gehen die Meinungen in der Literatur auseinander. Auf der einen Seite argumentieren die Verfechter der quotenmässigen Methode hauptsächlich mit dem Prinzip der Fungibilität, welches nach ihnen keine Separierung nach einer objektmässigen Methode zulässt. Weiter wird die Anwendung der quotenmässigen Methode bzw. die Ablehnung der objektmässigen Methode mit Argumenten der Praktikabilität begründet. Die Befürworter eines Methodenpluralismus weisen hingegen auf eine bessere Abbildung des wirtschaftlichen Sachverhalts hin und verweisen dabei

auf offensichtliche Schwächen der quotenmässigen Verlegung des Finanzierungsaufwands. Sie verkennen jedoch nicht die Probleme, welche ein Methodenpluralismus mit sich bringen würde.

Die quotenmässige Verlegung vermag zudem aufgrund folgender Überlegung in Bezug auf die Forderung nach einem engen Zusammenhang zwischen Beteiligung und Finanzierungsaufwand nicht zu genügen: Durch die Verlegung des Finanzierungsaufwands mit der quotenmässigen Methode und das Abstellen auf das Verhältnis der Beteiligung zu den Gesamtaktiven wird unterstellt, dass Finanzierungsaufwendungen vom jeweiligen Anteil des Aktivums an den Gesamtaktiven abhängen. Daraus folgt die Annahme, dass die Höhe der Finanzierungsaufwendungen eng mit dem Buchwert der Aktiven verbunden sei. Diese Annahme erscheint aufgrund einer realitätsnahen Betrachtung nicht adäquat. Eine Finanzinstitution verwendet bei der Kreditvergabe regelmässig den Verkehrswert der Sicherheiten als Grundlage.¹⁴³ Konnte eine Beteiligung deutlich unter dem effektiven Verkehrswert gekauft werden oder hat sie im Verlaufe der Zeit deutlich an Wert gewonnen, so liegen die beiden Grössen deutlich auseinander, und der Buchwert kann nicht mehr als Gradmesser für die Höhe der Finanzierungsaufwendungen dienen.¹⁴⁴

Ein weiteres Problem der quotenmässigen Verlegung stellt die unterjährige Veränderung der Aktivseite dar. Durch das Ausscheiden einer Beteiligung aus den Aktiven der Muttergesellschaft verändert sich die Aktivseite und dementsprechend das Verhältnis der Beteiligungen zu den Gesamtaktiven. Nach der quotenmässigen Methode müsste dementsprechend weniger Finanzierungsaufwand auf den Beteiligungsertrag verlegt werden. Dies insbes. in den Fällen, in welchen aus der Beteiligung noch Ausschüttungen bezogen wurden. Greter verweist dabei auf die Regelung im KS Beteiligungserträge, welches in der Regel auf den Stand am Ende der Steuerperiode abstellt, jedoch Veränderungen im Laufe des Jahres berücksichtigen will. Praktisch wird der auf die Beteiligung entfallende Finanzierungsaufwand mit einer vollen Jahresquote, bezogen auf den Gewinnsteuerwert zum Veräusserungszeitpunkt, verlegt.¹⁴⁵ Diese Praxis wird vom Autor denn auch kritisiert. Er führt aus, dass diese

139 GRETER, Besteuerung von Holding-, Beteiligungs- und Verwaltungsgesellschaften sowie neu eröffneter Unternehmen; DUSS, Der Beteiligungsabzug bei den Gewinnsteuern von Bund und Kantonen (DBG und StHG); NEUHAUS, Ausgewählte Fragen zum Beteiligungsabzug nach den Artikeln 69 und 70 DBG; RYSER, La réduction pour participations, les sociétés holding et de «domicile»; DALLO, Holding-Privileg und Beteiligungsabzug im revidierten basel-städtischen Steuergesetz.

140 «La loi reste incertaine», RYSER, La réduction pour participations, les sociétés holding et de «domicile», S. 389.

141 GRETER, Besteuerung von Holding-, Beteiligungs- und Verwaltungsgesellschaften sowie neu eröffneter Unternehmen, S. 162. Die Ausführungen decken sich praktisch mit denjenigen seiner Dissertation. DUSS, Der Beteiligungsabzug bei den Gewinnsteuern von Bund und Kantonen, S. 465, mit besonderen Hinweisen auf die Ausführungen in Harmonisierung des Unternehmenssteuerrechts.

142 2P.80/2004 vom 12.5.2005 = StE 2005 B 72.22 Nr. 11; s. Abschn. 3.1.3. CASANOVA, Kantonale Abgaben (inkl. Steuerharmonisierung), S. 89, verweist in seiner Rechtsprechungsübersicht zu den kantonalen Abgaben in der Hauptsache auf REICH/WALDBURGER, Rechtsprechung im Jahr 2005, S. 313.

143 EMCH/RENZ/ARPAGAU, Das Schweizerische Bankgeschäft, S. 236.

144 Beteiligungen können handelsrechtlich nur in Ausnahmefällen aufgewertet werden: Art. 670 Abs. 1 OR sieht die Möglichkeit der Aufwertung für den Fall vor, dass die Hälfte des Aktienkapitals und der gesetzlichen Reserven infolge eines Bilanzverlustes nicht mehr gedeckt sind.

145 GRETER, Der Beteiligungsabzug im harmonisierten Gewinnsteuerrecht, S. 140, mit Hinweis auf Form. 19 (s. dazu Fn 87).

Praxis zwei verschiedene Stichtage ins Verhältnis setze und die ausgeschiedene Beteiligung nach dem Verkauf keine Finanzierungskosten verursache.¹⁴⁶ Andere Autoren äussern die gleichen Bedenken.¹⁴⁷ Diese Schwäche hängt direkt mit der Anwendung der quotenmässigen Methode zur Verlegung zusammen. Würde man die Finanzierungsaufwendungen mittels der objektmässigen Methode verlegen, würde dieses Problem wegfallen.

Es ist offensichtlich, dass beide Methoden ihre Stärken und Schwächen haben. Jedoch werden keine unüberwindbaren Argumente angeführt, welche gegen die Anwendung einer der beiden Methoden der Verlegung sprechen. Die Wahl der Methode sagt m. E. in verschiedenen Fällen wenig über die Realitätsnähe der effektiven Ermittlung des zurechenbaren Finanzierungsaufwands aus. Entsprechend müssten die Steuerbehörden jede der im Einzelfall angewendeten Methoden auf ihre Plausibilität hin überprüfen.

Auf die von den Kritikern angeführten Argumente ist in der Folge vereinzelt nochmals zurückzukommen. Der Frage der Fungibilität wird entsprechend aus verschiedenen Perspektiven nachgegangen, und es wird dabei aufgezeigt, dass eine Durchbrechung unter gewissen Prämissen möglich ist.¹⁴⁸ Auch das Argument der Praktikabilität ist bei der Ausgestaltung der Umsetzungsvarianten zu berücksichtigen.¹⁴⁹

3.1.5.2 Substanzdividenden

In den bisherigen Ausführungen wurde jeweils stillschweigend davon ausgegangen, dass die Beteiligungserträge ieS jeweils in derselben Periode erarbeitet worden sind, in welcher sie auch ausgeschüttet wurden. Im Rahmen der Ausführungen zur Auslegung wurde hingegen festgestellt, dass aufgrund des Gesetzestexts die Finanzierungsaufwendungen jeweils den in der gleichen Periode anfallenden Beteiligungserträgen iwS gegenübergestellt werden müssen.¹⁵⁰

Die hier vertretene Meinung in Bezug auf die Kongruenz von Beteiligungserträgen ieS und den zurechenbaren Finanzierungsaufwendungen beruht auf verschiedenen Gründen. Einerseits spricht eine Auslegung der Norm klarerweise dafür. Andererseits geht es darum, Gleiches nach Massgabe seiner Gleichheit gleich zu behandeln und die Thesaurierung von Gewinnen, welche in einem

für die Unternehmung günstigen Szenario in eine Sonderdividende oder einen Kapitalgewinn mündet, in gleicher Weise wie laufende Dividendenausschüttungen zu behandeln.¹⁵¹ Würde eine unterschiedliche Regelung gelten, wäre es durch geschickte Steuerplanung möglich, eine geringere Verlegung von Finanzierungsaufwendungen zu erreichen und im Ergebnis von einem höheren Beteiligungsabzug zu profitieren.¹⁵²

In Bezug auf die Beteiligungserträge ieS würde dies bedeuten, dass die jeweiligen Ausschüttungen auf ihre Herkunft hin analysiert werden müssen. Z. B. müsste bei Dividenden die Frage gestellt werden, aus welchen Jahresgewinnen sie bezahlt werden. Einen grossen Anteil wird regelmässig der aktuelle Gewinn beitragen. Jedoch ist nicht auszuschliessen, dass Gewinne aus vergangenen Steuerperioden, welche heute in Form von Reserven vorhanden sind, zur Finanzierung der Dividendenausschüttung beitragen.¹⁵³ Diesem Sachverhalt kann zwangsläufig nur eine objektmässige Verlegung Rechnung tragen.¹⁵⁴

Aufgrund dieser theoretischen Überlegung sind verschiedene praktische Probleme zu lösen, so z. B. die Frage, welcher Teil der einbehaltenen Gewinne zu einem späteren Zeitpunkt ausgeschüttet wird und in welcher Periode die darauf entfallenden Finanzierungsaufwendungen angefallen sind.

Selbstverständlich setzen die Praktikabilität und das Verhältnismässigkeitsprinzip einer solchen Vorgehensweise Grenzen.¹⁵⁵ Grundsätzlich wird es für den Fiskus schwierig sein, an die benötigten Informationen zu kommen. Handelt es sich bei der Beteiligung um eine im Ausland domizilierte Gesellschaft, wird es für den schweizerischen Fiskus u. U. schwierig sein, die nötigen Informationen für eine Analyse der Dividendenausschüttungen in Bezug auf die von der Beteiligung erzielten Gewinne zu erhalten. Ob dem Unternehmen eine Offenlegungspflicht auferlegt werden kann, ist m. E. fraglich.¹⁵⁶

146 GRETER, Der Beteiligungsabzug im harmonisierten Gewinnsteuerrecht, S. 140. Diese Kritik wird von verschiedenen Autoren aufgenommen; s. anstelle vieler: DUSS/ALTORFER, Art. 70 DBG N 12.

147 S. anstelle vieler: DUSS/ALTORFER, Art. 70 DBG N 12.

148 S. Abschn. 3.2.

149 S. Abschn. 5.

150 S. Abschn. 2.2.

151 S. Abschn. 3.2.

152 S. die von BAUMANN, Die steuereffiziente Finanzierung schweizerischer Holdinggesellschaften, S. 1356, in Darst. 4 vorgelegten Berechnungen, welche eine laufende Dividendenausschüttung mit der Thesaurierung und späteren Substanzdividende vergleicht. Die nicht sachgemässe, unterschiedliche Behandlung wird schon heute in der Steuerplanung berücksichtigt.

153 Sog. Substanzdividende; s. zur Definition des Begriffs: MB SG Ausserordentliche Vermögenserträge.

154 S. auch Abschn. 3.2.4.

155 S. Abschn. 2.1.3.

156 Unter gewissen Umständen sind der Unternehmung die Informationen selbst nicht zugänglich, da sie bei der Beteiligung nur Minderheitsaktionärin ist. Auch wird die Motivation des Unternehmens zur Bereitstellung dieser Informationen relativ klein sein, wenn der Effekt negativ oder gering ausfällt.

3.1.5.3 Aufwandüberhänge

Von Aufwandüberhängen wird gesprochen, wenn bei einer Einzelfallbetrachtung nach Abzug der Verwaltungs- und Finanzierungsaufwendungen ein negativer Nettobeteiligungsertrag verbleibt.¹⁵⁷ Das KS Beteiligungserträge führt in Ziff. 2.6.1 aus, dass Beteiligungen mit einem negativen Nettobeteiligungsertrag ausser Betracht fallen und die anteiligen Aufwandüberhänge zu Lasten der steuerwirksamen Inlandfaktoren gehen. Angesichts der Mechanik des Beteiligungsabzugs und der im Kreisreiben vertretenen Meinung der Präferenz der quotenmässigen Verlegung des Finanzierungsaufwands ist dieser Praxis und mithin einer Einzelfallbetrachtung im Grundsatz zuzustimmen.¹⁵⁸ Falsch wäre es jedoch, die Problematik der Aufwandüberhänge isoliert zu betrachten. Werden rechnerisch bei Substanzdividenden und Kapitalgewinnen zeitlich frühere Finanzierungsaufwendungen bei der Verlegung des Finanzierungsaufwands berücksichtigt, müssen korrekterweise auch Aufwandüberhänge korrigierend miteinbezogen werden. So wäre ein Aufwandüberhang korrekterweise vorzutragen und in einer späteren Periode zu berücksichtigen.¹⁵⁹ Hinzunehmen wäre allenfalls ein residualer Aufwandüberhang, da ein Rücktrag bei schon definitiv veranlagten Steuerperioden nicht möglich wäre.

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

ALLEMANN RICHARD, Die Gestaltung der Konzernspitze unter steuerlichen Aspekten, Diss. Universität St.Gallen, Bern/Stuttgart/Wien 1997

ARNOLD BRIAN J., in: IFA (Hrsg.), *Deductibility of interest and other financing charges in computing in-*

come, Generalbericht, IFA-Kongress Toronto 1994, CDFI Bd. 79a, Deventer 1994

ARPAGAUS RETO, *Die Besicherung von Anleihen*, Diss. Universität Zürich, Zürich 1995

BAETGE JÖRG/KIRSCH HANS-JÜRGEN/THIELE STEFAN, *Bilanzen*, 6. A., Düsseldorf 2002

BAKKER ANUSCHKA J./VAN HOEY SMITH ARTHUR, *Recent Developments Regarding Deductibility of Interest on Loans Provided by a General Enterprise to its Permanent Establishment*, *International Transfer Pricing Journal* 2004, S. 13 - 19

BAUER-BALMELLI MAJA/SCHERRER BRUNO, *Wenig attraktive Ausgestaltung des Beteiligungsabzugs*, ST 1996, S. 169 - 175

BAUMANN RUEDI, *Gewinne aus Beteiligungen und Kapitalmarktgewinne*, FStR 2005, S. 210 - 223

– *Internationale Kapitalerträge zwischen verbundenen Gesellschaften im Steuerrecht. Grundsätze sowie Besteuerung im Verhältnis Schweiz-USA*, Diss. Universität St.Gallen, Zürich 1979

BAUMANN STEPHAN, *Die steuereffiziente Finanzierung schweizerischer Holdinggesellschaften*, ST 1998, S. 1351 - 1358

BEHR GIORGIO, *Rechnungslegung*, Zürich 2005

BENZ ROLF, *Handelsrechtliche und steuerrechtliche Grundsätze ordnungsmässiger Bilanzierung*, Diss. Universität Zürich, Zürich 2000

BERDOZ DENIS, in: Danielle Yersin/Yves Noël (Hrsg.), *Impôt fédéral direct. Commentaire de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct*, Basel 2008

BERNET BEAT, *Pricing von KMU-Krediten bei Schweizer Banken*, ST 2006, S. 947 - 950

BEUSCH MICHAEL, *Die Einheitsbeschwerde im Steuerrecht. Neuerungen und Konstanten beim formellen bundesgerichtlichen Rechtsschutz des Bundesgerichtsgesetzes*, 1. Teil: FStR 2006, S. 249 - 265; 2. Teil: FStR 2007, S. 3 - 18

– in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG)*, Bd. I/2a, Basel/Genf/München 2000

– *Was Kreisschreiben dürfen und was nicht*, ST 2005, S. 613 - 616

BINGERT PHILIPPE/HEINEMANN BERNHARD, in: Rolf Watter/Nedim Peter Vogt/Thomas Bauer/Christoph

157 S. KS Beteiligungserträge Ziff. 2.6.1 und, anstelle vieler, GRETER, *Der Beteiligungsabzug im harmonisierten Gewinnsteuerrecht*, S. 142 f., und DUSS/ALTORFER, Art. 70 DBG N 17.

158 A. M. NEUHAUS, *Ausgewählte Fragen zum Beteiligungsabzug nach den Artikeln 69 und 70 DBG*, S. 71 f.

159 Dafür würde auch das Argument sprechen, dass das Ergebnis einer Beteiligung in den wenigsten Fällen mit den Finanzierungsaufwendungen direkt zusammenhängt. So können die direkt zurechenbaren Finanzierungsaufwendungen über Jahre hinweg konstant sein, die Ausschüttungen der Beteiligung jedoch – allenfalls abhängig vom Marktumfeld – stark variieren.

- Winzler (Hrsg.), Basler Kommentar zum Bankengesetz, Basel 2005
- BLUMENSTEIN ERNST/LOCHER PETER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. A., Zürich 2002
- BOEMLE MAX, Der Jahresabschluss, 4. A., Zürich 2001
- BOEMLE MAX/CARSTEN STOLZ, Unternehmensfinanzierung, 13 A., Zürich 2002
- BRÜLISAUER PETER, Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte im internationalen Steuerrecht der Schweiz, Diss. Universität St.Gallen, Bern/Stuttgart/Wien 2006
- BRÜLISAUER PETER/KUHN STEPHAN, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Bd. I/2a, 2. A., Basel/Genf/München 2008
- BURKHALTER ROLAND, Massgeblichkeitsgrundsatz. Der steuerrechtliche Massgeblichkeitsgrundsatz im Lichte der Entwicklung des Rechnungslegungsrechts, Diss. Universität St.Gallen, Bern/Stuttgart/Wien 2003
- CASANOVA HUGO, Kantonale Abgaben (inkl. Steuerharmonisierung), ASA 76 (2007/2008), S. 73 - 108
- COPELAND THOMAS E./WESTON J. FRED/SHASTRI KULDEEP, Financial Theory and Corporate Policy, 4. A., New York 2005
- DALLO BRUNO, Holding-Privileg und Beteiligungsabzug im revidierten basel-städtischen Steuergesetz, StR 1998, S. 411 - 419
- DAMJI SALIM/DIAKONOVA IRINA/BRÜGGER URS, Corporate Treasury – Transfer Pricing. Transfer Pricing DNA as a tool to achieve the optimal balance of risks and efficiency, ST 2006, S. 185 - 191
- DELL'ANNA FABIO/RIEDER BRUNO, Kapitalgewinne auf Beteiligungen – Kostenverlegung beim Beteiligungsabzug, ST 1998, S. 643 - 648
- DEUTSCH HANS-PETER, Derivate und Interne Modelle. Modernes Risikomanagement, 3. A., Stuttgart 2004
- DIGERONIMO ANGELO, Le traitement fiscal des participations selon la réforme 1997 de l'imposition des sociétés (modifications législatives du 10 octobre 1997), ASA 66 (1997/1998), S. 693 - 725
- DUSS MARCO, Der Beteiligungsabzug bei den Gewinnsteuern von Bund und Kantonen, StR 1995, S. 457 - 476
- DUSS MARCO/ALTORFER JÜRIG, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Bd. I/2a, 2. A., Basel/Genf/München 2008
- DUSS MARCO/VON AH JULIA/RUTISHAUSER FRANK, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2. A., Basel/Frankfurt a. M. 2002
- EMCH URS/RENZ HUGO/ARPAGAU RETO, Das Schweizerische Bankgeschäft, 6. A., Zürich 2004
- FROHOFER SILVIA/KOCHER MARTIN, Die pauschale Steueranrechnung – Voraussetzungen und Rechtsfolgen, ASA 73 (2005/2006), S. 513 - 539
- GRETER MARCO, Besteuerung von Holding-, Beteiligungs- und Verwaltungsgesellschaften sowie neu eröffneten Unternehmen, StR 1997, S. 157 - 180
- Der Beteiligungsabzug im harmonisierten Gewinnsteuerrecht, Diss. Universität Zürich, Zürich 2000
- HÄFELIN ULRICH/HALLER WALTER, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 6. A., Zürich 2005
- HÄFELIN ULRICH/MÜLLER GEORG/UHLMANN FELIX, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. A., Zürich/Basel/Genf 2006
- HAUSMANN RAINER, Unternehmenssteuerreform, StR 1998, S. 4 - 19
- HEIL-FROIDEVAUX Adrienne, Steuerrechtliche Praktikabilität unter verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten, Diss. Universität Bern, Bern 2006
- HÖHN ERNST, Grundsatzüberlegungen zur Anwendung der Gesetzesnovelle über die Beteiligungserträge und -gewinne, in: IFF-Aktuell Kurs zur Unternehmenssteuerreform (Kurs-Unterlagen), St.Gallen 1997
- Praktische Methodik der Gesetzesauslegung, Zürich 1993
- HÖHN ERNST/MÄUSLI PETER, Interkantonaies Steuerrecht, 4. A., Bern/Stuttgart/Wien 2000
- HÖHN ERNST/WALDBURGER ROBERT, Steuerrecht, 2 Bde., 9. A., Bern/Stuttgart/Wien 2001/2002
- KÄFER KARL, in: Berner Kommentar. Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Bd. VIII/2, Obligationenrecht. Die kaufmännische Buchführung, Bern 1981

- KÄNZIG ERNST, Die direkte Bundessteuer (Wehrsteuer), II. Teil, Die Eidgenössischen Steuern, Zölle und Abgaben, Bd. 4a, 2. A., Basel 1992
- KOBETSKY MICHAEL, Intra-Bank Loans: Determining a Branch's Business Profits under Article 7 of the OECD Model, Bulletin for International Taxation (BIT) 2005, S. 48 - 62
- KRAMER ERNST, Juristische Methodenlehre, 2. A., Bern 2005
- LOCHER PETER, Einführung in das interkantonale Steuerrecht der Schweiz, 2. A., Bern 2003
- Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, II. Teil, Art. 49 - 101 DBG, Therwil/Basel 2004
- MASCARELLO SILVIA, Attribution of Profits to Permanent Establishments of Banks, International Transfer Pricing Journal 2006, S. 54 - 73
- MÄUSLI-AlLENSPACH PETER/OERTLI MATHIAS, Das schweizerische Steuerrecht. Ein Grundriss mit Beispielen, 3. A., Muri b. Bern 2006
- MCINTYRE MICHAEL J., An inquiry into the special status of interest payments, Duke Law Journal 1981, S. 765 - 810
- Tracing Rules and the Deduction for Interest Payments: A Justification for Tracing and a Critique of Recent U. S. Tracing Rules, in: John G. Head/Richard Krever (Hrsg.), Taxation Towards 2000, Sydney 1997
- NEFZGER PETER B., Neukonzeption des Beteiligungsabzugs, StR 1998, S. 157 - 164
- NEUHAUS HANS-JÜRIG, Ausgewählte Fragen zum Beteiligungsabzug nach den Artikeln 69 und 70 DBG, ASA 62 (1993/1994), S. 65 - 82
- NEUHAUS MARKUS R./BINZ PETER, in: Heinrich Honnig/Nedim Peter Vogt/Rolf Watter (Hrsg.), Basler Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht. Obligationenrecht I, Art. 530 - 1186 OR, 2. A., Basel 2002
- NEUHAUS MARKUS R./WATTER ROLF, Handels- und steuerrechtliche Aspekte von Up-, Down- und Sidestream-Garantien zugunsten von Konzerngesellschaften, in: Ernst A. Kramer/Peter Nobel/Robert Waldburger (Hrsg.), FS für Peter Böckli zum 70. Geburtstag, Zürich/Basel/Genf 2006, S. 173 - 217
- OBERSON XAVIER, Droit fiscal Suisse, 3. A., Basel 2007
- PELLENS BERNHARD/FÜLBIER ROLF UWE/GASSEN JOACHIM/SELLHORN THORSTEN, Internationale Rechnungslegung, 7. A., Stuttgart 2008
- REICH MARKUS, Die wirtschaftliche Doppelbelastung der Kapitalgesellschaften und ihrer Anteilhaber, Zürich 2000
- Ein Besteuerungskonzept für Holding- und Domicilgesellschaften, ASA 48 (1979/1980), S. 289 - 316
- REICH MARKUS/WALDBURGER ROBERT, Rechtsprechung im Jahr 2005 (2. Teil), FStR 2006, S. 290 - 304
- RICHNER FELIX, Direkte Bundessteuer, in: Klaus A. Vallender/Felix Richner (Hrsg.), Schweizerisches Steuerlexikon, Bd. 1: Bundessteuern, 2. A., Zürich 2006
- 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
- ROSS STEPHEN A./WESTERFIELD RANDOLPH/JAFFE JEFFREY, Modern Financial Management, Boston 2008
- RYSER WALTER, La réduction pour participations, les sociétés holding et de «domicile», ASA 61 (1992/1993), S. 387 - 403
- SCHIERENBECK HENNER, Ertragsorientiertes Bankmanagement, Bd. I: Grundlagen, Marktzinsmethode und Rentabilitätsprinzip, 8. A., Wiesbaden 2003
- SCHMID WERNER, Die Besteuerung der juristischen Personen, insbesondere der Kapitalgesellschaften, in: Ernst Höhn/Peter Athanas (Hrsg.), Das neue Bundesrecht über die direkten Steuern, Bern/Stuttgart/Wien 1993
- STOCKER RAOUL, Internationale Erfolgsabgrenzung bei Betriebsstätten. Der neue Betriebsstättenbericht der OECD, FStR 2007, S. 87 - 102
- WALDBURGER ANDRIN/BÄTSCHER ANDREA, in: Marianne Klöti-Weber/Dave Siegrist/Dieter Weber (Hrsg.), Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 2 Bde., 2. A., Muri b. Bern 2004
- WASSMER BRUNO, Ausgewählte Fragen zum Beteiligungsabzug, StR 1998, S. 718 - 722
- WEIDMANN HEINZ/GROSSMANN BENNO/ZIGERLIG RAINER, Wegweiser durch das st.gallische Steuerrecht, 6. A., Muri b. Bern 1999

WIDMER ANNE, La réduction pour participations («privilege holding»), Basel 2002

WOLF BIRGIT/HILL MARK/PFAUE MICHAEL, Strukturierte Finanzierungen, Stuttgart 2003

Berichte

Harmonisierung des Unternehmenssteuerrechts, Konferenz Staatlicher Steuerbeamter, Kommission Steuerharmonisierung, Harmonisierung des Unternehmenssteuerrechts, Muri/Bern 1995

OECD-MA, in: OECD, Committee on Fiscal Affairs, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, Stand 15.7.2005, Paris 2005, S. 21 ff.

OECD-MK, in: OECD, Committee on Fiscal Affairs, Model Tax Convention on Income and on Capital, OECD Committee on Fiscal Affairs, Condensed Version, Stand 15.7.2005, Paris 2005, S. 49 ff.

Report on the Attribution of Profits, OECD, Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, Parts I (General Remarks), II (Banks) and III (Global Trading), Paris 2006 (www.oecd.org/dataoecd/55/14/37861293.pdf)

Transfer Pricing Guidelines, OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Paris 1995

Rechtsquellen

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

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

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

ERV, V über die Eigenmittel und Risikoverteilung für Banken und Effektenhändler (Eigenmittelverordnung) (vom 29.9.2006), SR 952.03

OG, BG über die Organisation der Bundesrechtspflege (Bundesrechtspflegegesetz) (vom 16.12.1943), SR 173.110; in Kraft bis 31.12.2006

SchKG, BG über Schuldbetreibung und Konkurs (vom 11.4.1889), SR 281.1

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

VpStA, Verordnung über die pauschale Steueranrechnung (vom 22.8.1967), SR 672.201

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, S. 1 ff.

Botschaft Unternehmenssteuerreform 1997, Botschaft zur Reform der Unternehmensbesteuerung 1997 (vom 26.3.1997), BBI 1997 II, S. 1164 ff.

Praxisanweisungen, Formulare

Form. 19 – Angaben über Beteiligungen nach den Artikeln 69, 70 und 207a des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG), Steuerperiode 2007, www.estv.admin.ch – Dokumentation – Publikationen – Direkte Bundessteuer – Formulare

KS Beteiligungserträge 1995, KS Nr. 27 der ESTV – Steuerermässigung auf Beteiligungserträgen von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften (vom 29.12.1995), ASA 64 (1995/96), S. 710 ff.

KS Beteiligungserträge, KS Nr. 9 (W97-009) der ESTV – Auswirkungen des BG über die Reform der Unternehmensbesteuerung 1997 auf die Steuerermässigung auf Beteiligungserträgen von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften (vom 9.7.1998)

KS Verdecktes Eigenkapital, KS Nr. 6 (W97-006D) der ESTV – Verdecktes Eigenkapital (Art. 65 und 75 DBG) bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften (vom 6.6.1997)

MB SG Ausserordentliche Vermögenserträge, Merkblatt des KSTA St.Gallen – Ausserordentliche Vermögenserträge (vom 1.7.2000), St.Galler Steuerbuch (StB) 314 Nr. 4

MB SG Beteiligungen, Merkblatt des KSTA St.Gallen
– Beteiligungen (vom 1.9.2003), St.Galler Steuer-
buch (StB) 90 Nr. 1

Weisung ZH Beteiligungs-, Holding-, Domicil- und ge-
mischte Gesellschaften, Weisung der FD ZH – Be-
teiligungs-, Holding-, Domicil- und gemischte Ge-
sellschaften (vom 17.10.2000), Zürcher Steuerbuch
(ZH StB) Nr. 26/051

Gesetzgebungs-Agenda 2008/2

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

Inhalt

1	Bund	2.14	Wallis
1.1	Unternehmenssteuerreform II	2.15	Zug
1.2	Ehe- und Familienbesteuerung	2.16	Zürich
1.3	Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und Einführung der straflosen Selbstanzeige	3	Doppelbesteuerungsabkommen
1.4	Gaststaatgesetz	3.1	Bangladesh
1.5	Totalrevision des Mehrwertsteuergesetzes	3.2	Chile
1.6	In der Frühjahrsession 2008 behandelte Motionen und Initiativen	3.3	Ghana
		3.4	Türkei
2	Kantone		
2.1	Appenzell Ausserrhoden		
2.2	Basel-Stadt		
2.3	Bern		
2.4	Genf		
2.5	Glarus		
2.6	Graubünden		
2.7	Luzern		
2.8	Nidwalden		
2.9	Schaffhausen		
2.10	Schwyz		
2.11	St.Gallen		
2.12	Thurgau		
2.13	Uri		

* Leiter des Kantonalen Steueramts St.Gallen, St.Gallen.

** Juristischer Mitarbeiter des Kantonalen Steueramts St.Gallen, St.Gallen.

*** Senior Manager, Ernst & Young AG, Zürich.

1 Bund

1.1 Unternehmenssteuerreform II

Am 23.3.2007 verabschiedeten die eidg. Räte das BG über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (Unternehmenssteuerreformgesetz II).¹ Die vom Nationalrat in der Herbstsession 2006 beschlossenen Abweichungen gegenüber der Fassung des Ständerats² waren zuvor in der Frühjahrssession 2007 bereinigt worden.³ In der Volksabstimmung vom 24.2.2008, die zufolge eines eingereichten Referendums notwendig war, wurde das Unternehmenssteuerreformgesetz II vom Volk knapp gutgeheissen. Über das Inkrafttreten hat der Bundesrat noch zu befinden.

Gegen die Nachtragsgesetze der Kantone Basel-Landschaft, Bern und Zürich, welche für die Besteuerung der Dividenden ein Teilbesteuerungsverfahren vorsehen, und die in Volksabstimmungen gutgeheissen wurden, sind in der Zwischenzeit Beschwerden beim Bundesgericht eingereicht worden mit dem Ziel, die Verfassungsmässigkeit von Steuerentlastungen bei der Dividendenbesteuerung in kantonalen Gesetzen gerichtlich überprüfen zu lassen.

1.2 Ehe- und Familienbesteuerung

Der Reform der Ehe- und Familienbesteuerung, die nach der Ablehnung des Steuerpakets 2001 am 16.5.2004 neu angegangen werden muss, misst der Bundesrat ebenso grosse Bedeutung zu wie der 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 sollten. 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 sollten 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 sollten möglichst ausgewogene Belastungsrelationen zwischen den einzelnen Kategorien von Steuerzahlenden erreicht werden.⁸

Das Vernehmlassungsverfahren, das bis Ende Juni 2007 dauerte, führte indessen zu einem Patt und zur Erkenntnis, dass eine breit abgestützte, grundsätzliche Änderung des heutigen Systems vorerst nicht zu erreichen ist. Offensichtlich besteht kein gesellschaftspolitischer Konsens darüber, wie die Veränderungen in der Gesellschaft im Steuersystem abzubilden sind. Der Vorsteher des eidg. Finanzdepartements, BR Hans-Rudolf Merz, will indessen einen langwierigen und lähmenden Systemstreit vermeiden. Statt langfristiger Reformprojekte strebt er eine Verbesserung der Situation von natürlichen Personen an, die rasch umzusetzen ist. Da Kinder die grösste finanzielle Belastung für ein Paar und für Alleinerziehende sind, richtet er seinen Fokus auf die steuerliche Entlastung von Familien mit Kindern. Zu diesem Zweck hat er eine Arbeitsgruppe eingesetzt, welche mögliche Modelle, basierend auf dem heutigen System der Ehegattenbesteuerung, zu erarbeiten hat.⁹

1 S. BBl 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. BBl 2006, 4471.

5 S. BBl 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 www.efd.admin.ch/aktuell/medieninformation/00462/index.html?lang=de&msg-id=17590.

1.3 Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und Einführung der straflosen Selbstanzeige

Am 18.10.2006 leitete der Bundesrat den eidg. Räten eine Botschaft zu einem BG über die Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die Einführung der straflosen Selbstanzeige zu.¹⁰ Mit den entsprechenden Gesetzesänderungen will der Bundesrat die Steuerzahlenden motivieren, ihr bisher unversteuertes 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.¹¹

Am 20.3.2008 haben die eidg. Räte nunmehr der Gesetzesvorlage unter Vornahme geringfügiger Änderungen zugestimmt. Die Referendumsfrist läuft bis 10.7.2008.¹²

1.4 Gaststaatgesetz

Am 1.1.2008 ist das Bundesgesetz über die von der Schweiz als Gaststaat gewährten Vorrechte, Immunitäten und Erleichterungen sowie finanziellen Beiträge (Gaststaatgesetz, GSG) in Kraft getreten, das auch die steuerlichen Begünstigungen der diplomatischen Missionen und deren Mitarbeitenden regelt.¹³ Zu diesem Zweck sieht es entsprechende Anpassungen von DBG (Art. 15 Abs. 1, Art. 56 Bst. i), StHG (Art. 4a, Art. 23 Abs. 1 Bst. h) und VStG (Art. 28 Abs. 2) vor.

1.5 Totalrevision des Mehrwertsteuergesetzes

Im vergangenen Jahr führte der Bundesrat eine Vernehmlassung zu einem total revidierten Mehrwertsteuergesetz durch.¹⁴ Die Vernehmlassungsvorlage enthielt verschiedene Module. Grundlage bildete das Modul «Steuergesetz» mit über 50 Gesetzesänderungen. Im Modul «Einheitssatz» waren zusätzlich ein einheitlicher Steuersatz von 6 % sowie die Abschaffung von über 20 der heute bestehenden 25 Steuerausnahmen vorgesehen. Im Modul «2 Sätze» wurden der Normalsatz von 7,6 % beibehalten

und die aufgehobenen Steuerausnahmen einem reduzierten Satz von 3,4 % unterstellt.

Das Vernehmlassungsverfahren hat nun ergeben, dass der Reformbedarf bei der Mehrwertsteuer weitgehend bejaht und auch eine Totalrevision des Gesetzes befürwortet wird. Die Vereinfachungen, welche die Reformvorlage beinhaltet, werden grundsätzlich als gute Grundlage für die administrative Entlastung der Unternehmen und für eine grössere Rechtssicherheit erachtet. Die Umsetzung des Moduls «Steuergesetz» wird als wichtig, richtig und vordringlich beurteilt, wenn auch zu den einzelnen Bestimmungen zahlreiche Änderungswünsche vorgebracht wurden. Namhafte Vernehmlassende aus der Wirtschaft, die FDP und einige Kantone fordern noch weitergehende Vereinfachungen und Entlastungen für die steuerpflichtigen Unternehmen. Das Modul «Einheitssatz» wird von weiten Teilen der Wirtschaft und von wirtschaftsnahen Kreisen klar befürwortet, weil nur dieses eine konsequente Vereinfachung der Mehrwertsteuer bewirke. Mehrheitlich auf Ablehnung stösst die Aufhebung der Steuerausnahmen jedoch bei den Branchen, die davon direkt betroffen sind (Gesundheit, Soziales, Sport, Kultur und Bildung). Das Modul «2 Sätze» hat in der Vernehmlassung kaum Unterstützung gefunden und soll deshalb nicht weiter verfolgt werden.

Am 16.1.2008 hat der Bundesrat nunmehr beschlossen, dem Parlament eine Botschaft mit zwei voneinander unabhängigen Teilen zu unterbreiten, die im Sommer 2008 vorliegen soll. Das Fundament der Steuerreform bildet ein erster Teil mit einem vollständig überarbeiteten Mehrwertsteuergesetz. Dieses soll sich durch eine einfachere Systematik und inhaltliche Revision in über 50 Punkten auszeichnen. Vereinfachungen sollen u. a. durch die Vereinheitlichung der Mindestumsatzgrenze für die Mehrwertsteuerpflicht, den Wegfall der Besteuerung des baugewerblichen Eigenverbrauchs, die Ausweitung der Saldosteuersatzmethode und durch die Lockerung der formalen Vorschriften für Belege entstehen. Mehr Rechtssicherheit soll u. a. durch die abschliessende Wirkung von Steuerkontrollen, den Anspruch auf rechtsverbindliche Auskünfte der ESTV und die Verkürzung der Verjährungsfrist auf 10 Jahre erreicht werden. Eine stärkere Kundenorientierung soll u. a. über die Festbeschreibung des Rechts des Steuerpflichtigen auf Durchführung einer Kontrolle und die Erweiterung der Erlassmöglichkeit bei der Inlandsteuer umgesetzt werden. Das vollständig überarbeitete Mehrwertsteuergesetz soll damit wesentlich zum Abbau des oft gerügten Formalismus der Steuerbehörden beitragen. Der in die Vernehmlassung gegebene Gesetzesentwurf soll in dieser Hinsicht nochmals deutlich überarbeitet werden. Die heute gültigen Steuersätze und Ausnahmen sollen in diesem Teil der Botschaft indessen bestehen bleiben.

10 S. BBl 2006, 8795.

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

12 Referendumsvorlage s. BBl 2008, 2321.

13 SR 192.12.

14 S. Gesetzgebungs-Agenda 2006/4, Abschn. 1.6, FStR 2006, 319 f.

Im zweiten Teil der Botschaft schlägt der Bundesrat die Einführung eines Einheitssatzes von 6,1 % und die Abschaffung von möglichst vielen Steuerausnahmen vor. Da damit aufwendige und komplexe Abgrenzungsprobleme wegfallen, würde im Ergebnis ein Höchstmass an Vereinfachung erreicht. Ausnahmen sollen dort bestehen bleiben, wo der administrative Aufwand für die Erhebung in keinem Verhältnis zum Steuerertrag steht (Landwirtschaft) oder dort, wo es technisch schwierig oder gar unmöglich ist, die Steuerberechnungsgrundlage zu bestimmen (Finanz- und Versicherungsdienstleistungen). Bedeutsam ist der Beschluss des Bundesrates, die Ausnahmen im Gesundheits- und Sozialbereich aufzuheben. Die schädliche, strukturverzerrende *taxe occulte* ist hier ausserordentlich hoch. In diesen Branchen bestehen zudem zahlreiche Abgrenzungsprobleme. Nach Auffassung des Bundesrates überwiegen die Vorteile der Aufhebung dieser Ausnahmen die Nachteile, die sich insbesondere in einem zu erwartenden einmaligen Teuerungsschub bei den Krankenkassenprämien von rund 2,5 % äussern. Für gemeinnützige Institutionen, für ehrenamtlich geführte Vereine und für einfache Gesellschaften, die weder einen wirtschaftlichen Zweck verfolgen noch der obligationenrechtlichen Buchführungspflicht unterstehen, soll eine erhöhte Umsatzgrenze von mind. Fr. 250 000 für die Steuerpflicht vorgesehen werden. Im Bereich des Sports würde dadurch die Zahl der steuerpflichtigen Vereine trotz Aufhebung der Ausnahmen gegenüber heute praktisch gleich bleiben. Damit würde verhindert, dass die wichtige Freiwilligenarbeit erschwert wird, indem sich ehrenamtlich tätige Vorstandsmitglieder mit Mehrwertsteuerfragen befassen müssen.¹⁵

1.6 In der Frühjahrsession 2008 behandelte Motionen und Initiativen

Der Nationalrat hat:

- gegen den Widerstand des Ständerates an drei parlamentarischen Initiativen festgehalten, die den Kantonen das steuerbegünstigte Bausparen erlauben wollen.¹⁶

Der Ständerat hat:

- eine Nationalratsmotion abgelehnt, die eine Reduktion des Gewinnsteuersatzes für Unternehmen bei der direkten Bundessteuer von 8,5 auf 5 % verlangt;¹⁷

- eine von der Wirtschaftskommission abgeänderte Nationalratsmotion zur Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit durch eine Senkung der Unternehmensgewinnsteuer angenommen;¹⁸
- eine Nationalratsmotion, der zufolge die Verteidigung des Steuerföderalismus und des Steuerwettbewerbs zu den Legislaturzielen 2008 - 2011 gehören soll, als erfüllt abgelehnt.

2 Kantone

2.1 Appenzell Ausserrhoden

Der Regierungsrat des Kantons Appenzell Ausserrhoden plant eine Teilrevision des Steuergesetzes, mit der tiefe und mittlere Einkommen sowie Vermögen steuerlich entlastet werden sollen. Geplant sind insbesondere folgende Massnahmen:

- Erhöhung der Abzüge für Versicherungsprämien/Sparzinsen für Verheiratete von Fr. 3800 auf Fr. 4200 und für Alleinstehende von Fr. 1900 auf Fr. 2100 sowie für Kinder von Fr. 600 auf Fr. 700;
- Erhöhung des Zweiverdienerabzuges für Verheiratete auf 10 % der Nettoerwerbseinkünfte, mind. Fr. 2400 und max. Fr. 5000;
- Reduktion des Einkommenssteuertarifs für tiefe und mittlere Einkommen sowie Milderung der Progression bis Fr. 115 000 für Verheiratete und bis Fr. 90 000 für Alleinstehende;
- Senkung des Vermögenssteuertarifs auf einen einheitlichen Satz von 0,5 ‰ einfache Steuer;
- Erhöhung der Vermögensfreibeträge für Verheiratete von Fr. 100 000 auf Fr. 150 000 und für Alleinstehende von Fr. 60 000 auf Fr. 75 000.

Die detaillierten Vernehmlassungsunterlagen können im Internet eingesehen werden.¹⁹ Die Vernehmlassung zur Teilrevision des Steuergesetzes dauert bis 30.5.2008.

Für die 1. Lesung im Kantonsrat, welche voraussichtlich im Oktober 2008 stattfindet, sollen noch die Bestimmungen des Unternehmenssteuerreformgesetzes II sowie weitere bundesrechtliche Vorgaben in die Vorlage einfließen.

2.2 Basel-Stadt

Die Referendumsfrist für die Steuergesetzrevision vom 13.12.2007²⁰ ist am 2.2.2008 unbenutzt abgelaufen. Da-

15 Medienmitteilung des Eidg. Finanzdepartements (vom 17.1.2008), www.efd.admin.ch/aktuell/medieninformation/00462/index.html?lang=de&msg-id=16812.

16 Entscheidung des Ständerates s. Gesetzgebungs-Agenda 2008/1, Abschn. 1.5, FStR 2008, 67.

17 Entscheidung des Nationalrates s. Gesetzgebungs-Agenda 2007/4, Abschn. 1.6, FStR 2007, 314.

18 Entscheidung des Nationalrates s. Gesetzgebungs-Agenda 2007/4, Abschn. 1.6, FStR 2007, 314.

19 S. www.ar.ch – Regierungsrat – Vernehmlassungen.

20 S. Gesetzgebungs-Agenda 2008/1, Abschn. 2.3, FStR 2008, 68.

mit wurden die Steuerentlastungen bereits ab der Steuerperiode 2008 wirksam.

2.3 Bern

Die Stimmberechtigten des Kantons Bern haben am 24.2.2008 die Teilrevision des Steuergesetzes²¹ gutgeheissen. Dabei wurden die Grossratsvorlage abgelehnt und der Volksvorschlag angenommen. Die Änderungen treten gestaffelt am 1.1.2008 und am 1.1.2009 in Kraft.

2.4 Genf

Am 24.5.2007 hat der Staatsrat einen Gesetzesentwurf (PL 10 039) 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 am 1.6.2008 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 Kapitalsteuerpflicht 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.

2.5 Glarus

Der Landrat hat den nachfolgenden Änderungen des Steuergesetzes zugestimmt:

- 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;

21 S. Gesetzgebungs-Agenda 2008/1, Abschn. 2.4, FSr 2008, 68 f.

- 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, die übrigen Bestimmungen auf den 1.1.2009 in Kraft zu setzen. Die Landsgemeinde vom 4.5.2008 wird über die Änderungen Beschluss fassen.

2.6 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.

2.7 Luzern

Der Regierungsrat hat den Entwurf für eine weitere Teilrevision des Steuergesetzes (Teilrevision 2011) in die Vernehmlassung gegeben. Die Vernehmlassungsfrist dauert bis 20.6.2008. Geplant sind insbesondere folgende Änderungen:

- Halbierung der Gewinnsteuer: Nach der auf 2010 beschlossenen Senkung der Gewinnsteuer um 25 % soll diese auf 2011 nochmals halbiert werden. Der Kanton Luzern soll damit ab 2011 mit einer Gewinnsteuerbelastung von rund 4,3 % - 6,5 % (je nach Ge-

meinde) den ersten Rang unter den Kantonen einnehmen.

- Entlastung des Mittelstandes bei der Einkommenssteuer und Ausgleich der kalten Progression: Bei den mittleren Einkommen soll nochmals eine spürbare Entlastung und gleichzeitig – im Hinblick auf den Standortwettbewerb – eine Abflachung des Progressionsverlaufs bei den höheren Einkommen vorgenommen werden. Zudem soll die kalte Progression beim Tarif und bei den Abzügen vorzeitig ausgeglichen werden.
- Schaffung eines generellen Kinderbetreuungsabzugs: Für die Eigenbetreuung der Kinder sollen neu Fr. 3000 abgezogen werden. Fremdbetreuungskosten eines Kindes sollen nur soweit geltend gemacht werden können, als sie den generellen Kinderbetreuungsabzug von Fr. 3000 übersteigen. Der generelle Kinderbetreuungsabzug und der Fremdbetreuungskostenabzug sollen zusammen max. Fr. 6700 betragen.
- Höchstbelastung: Die Bestimmungen über die steuerliche Höchstbelastung der natürlichen Personen soll vereinfacht und den gesenkten Steuern angepasst werden.
- Einsicht in Steuerdaten: Die öffentliche Auflage des Steuerregisters sowie die Auskunftserteilung über die Steuerfaktoren werden vorab aus Gründen des vermehrten Persönlichkeitsschutzes als nicht mehr zeitgemäss empfunden und sollen deshalb abgeschafft werden.
- Anpassungen an das geänderte Bundesrecht: Unternehmenssteuerreformgesetz II (inkl. die Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer), BG über die kollektiven Kapitalanlagen, BG über Änderungen des Nachsteuerverfahrens und des Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung auf dem Gebiet der direkten Steuern sowie Gaststaatgesetz.

2.8 Nidwalden

Der Regierungsrat hat am 19.2.2008 eine Teilrevision des Steuergesetzes zuhanden des Landrates verabschiedet. Im Wesentlichen geht es um folgende Punkte:

- Senkung des Einkommenssteuertarifs für die natürlichen Personen des Mittelstandes um maximal 7 %, wobei die grössten Entlastungen bei steuerbaren Einkommen zwischen Fr. 70 000 und Fr. 90 000 erfolgen sollen;
- 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).

Die 1. Lesung im Landrat erfolgt am 28.5.2008. Die Teilrevision soll am 1.1.2009 in Kraft treten.

2.9 Schaffhausen

Der Regierungsrat des Kantons Schaffhausen hat am 26.2.2008 zuhanden des Kantonsrates eine Vorlage für eine Teilrevision des Steuergesetzes verabschiedet. Im Zentrum steht dabei die Entlastung des Mittelstandes und der Familien. Im Einzelnen geht es um folgende Änderungen:

- Verflachung des Einkommenssteuertarifs ab einem steuerbaren Einkommen von Fr. 30 000, wobei sich die grösste Entlastung für Einkommen zwischen Fr. 60 000 und Fr. 110 000 ergibt; insgesamt können rund 85 % der Steuerpflichtigen von dieser Massnahme profitieren;
- Reduktion des Vermögenssteuertarifs von bisher 7 auf neu nur noch 3 Stufen; für Vermögen ab Fr. 1 Mio. soll neu ein einheitlicher Steuersatz von 2,3 ‰ gelten (bisher Maximalsteuersatz von 2,6 ‰ ab einem Vermögen von Fr. 857 000);
- Erhöhung des Kinderabzuges um Fr. 500 auf Fr. 6500;
- Abschaffung der ergänzenden Vermögenssteuer;
- Anpassung an verschiedene Änderungen des Bundesrechts (BG über Änderungen des Nachsteuerverfahrens und des Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung auf dem Gebiet der direkten Steuern, neues GmbH-Recht).

2.10 Schwyz

Der Regierungsrat hat eine Vernehmlassungsvorlage zur Teilrevision des Steuergesetzes angekündigt. Die Neuerungen sollen auf das Jahr 2010 in Kraft treten. Schwerpunkte werden eine gezielte Entlastung unterer und mittlerer Einkommen sowie eine Reduktion der Gewinnbesteuerung juristischer Personen sein. Im Übrigen geht es vor allem um die Anpassung an geändertes Bundesrecht.

Der Regierungsrat beantragt dem Kantonsrat, die beiden Volksinitiativen «Abschaffung der Handänderungssteuer» und «Kompensation des Steuerausfalls der Gemeinden» den Stimmbürgern zur Ablehnung zu empfehlen.²² Auch die Mehrheit der Gemeinden lehnt eine Abschaf-

fung der Handänderungssteuer und eine allfällige Kompensation durch den Kanton ab.

2.11 St.Gallen

Der Kantonsrat hat am 16.4.2008 die Teilrevision des Steuergesetzes gutgeheissen. Im Wesentlichen geht es um 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;
- Rückzahlung von zuviel bezahlten Steuern für Einelfamilien ab Steuerperiode 2001.

Gegenüber der Vorlage der Regierung²³ beschlossen die vorberatende Kommission und in der Folge der Kantonsrat insbesondere folgende Änderungen:

- Abschaffung der frankenmässigen Obergrenze beim Eigenmietwertabzug; neu wird der Mietwert des Eigenheims, das der Steuerpflichtige an seinem Wohnsitz dauernd selbst bewohnt, generell um 30 % herabgesetzt;
- Kompensation eines Teils der Steuerausfälle der politischen Gemeinden durch den Kanton.

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 Teilrevision untersteht dem obligatorischen Referendum. Davon ausgenommen ist die Regelung der Rückzahlung der zuviel bezahlten Steuern für Einelfamilien, die dem fakultativen Referendum untersteht.

22 S. Gesetzgebungs-Agenda 2007/1, Abschn. 2.12, FStR 2007, 81, und 2007/2, Abschn. 2.10, FStR 2007, 167.

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

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. Die Regierung hat in der Folge am 8.2.2008 der Bundesversammlung eine entsprechende Standesinitiative eingereicht.

Der Kantonsrat hat in der Februarsession 2008 die Motion «Standesinitiative zur Abschaffung der Pauschalbesteuerung für Ausländer – Gleichbehandlung mit Schweizer Steuerpflichtigen» gutgeheissen. Die Regierung hat deshalb am 2.4.2008 der Bundesversammlung eine Standesinitiative zur Abschaffung der Pauschalbesteuerung eingereicht.

2.12 Thurgau

Der Regierungsrat hat eine Vernehmlassungsvorlage für die Steuergesetzrevision 2010 ausgearbeitet. Im Wesentlichen sind folgende Änderungen geplant:

- Einführung eines proportionalen Einkommenssteuertarifs von 5,88 % (flat rate tax);
- bei der Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung des Einkommens aus Beteiligungen soll vom Halbsatzverfahren zum Teilbesteuerungsverfahren gewechselt werden. Bei Beteiligungen im Geschäftsvermögen sollen die Gewinnausschüttungen und Veräusserungsgewinne lediglich zu 50 % steuerbar sein, wenn die Beteiligungsquote mind. 10 % ausmacht. Bei Beteiligungen im Privatvermögen sollen die Gewinnausschüttungen lediglich zu 60 % steuerbar sein, wobei ebenfalls eine Beteiligungsquote von mind. 10 % vorausgesetzt wird;
- Erhöhung des Kinderbetreuungskostenabzuges von max. Fr. 4000 auf max. Fr. 10 000;
- Einführung von Sockelfreibeträgen bei den Sozialabzügen infolge der Einführung eines proportionalen Steuertarifs: Fr. 29 000 für Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, sowie für verwitwete, gerichtlich oder tatsächlich getrennt lebende, geschiedene und ledige Steuerpflichtige, die mit Kindern oder unterstützungsbedürftigen Personen im gleichen Haushalt zusammenleben und deren Unterhalt zur Hauptsache bestreiten; Fr. 15 000 für die übrigen Steuerpflichtigen;
- Einführung eines zusätzlichen Sozialabzuges von Fr. 2000 für Steuerpflichtige in bescheidenen wirtschaftlichen Verhältnissen. Bei Vorliegen besonderer Verhältnisse (AHV-Alter, Erwerbsunfähigkeit oder Verwitwung) sind max. Fr. 4000 abziehbar, wobei sich der Abzug um Fr. 200 pro Fr. 1000 Mehreinkommen reduziert, falls das steuerbare Einkommen nach Subtraktion der Sozialabzüge mehr als Fr. 2000 beträgt.

- Anpassungen an das geänderte Bundesrecht: BG über die kollektiven Kapitalanlagen, BG über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (Unternehmenssteuerreformgesetz II), BG über Änderungen des Nachsteuerverfahrens und des Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung auf dem Gebiet der direkten Steuern, Strafgesetzbuch.

Die Vernehmlassung dauert bis 15.8.2008. Die Vorlage kann im Internet eingesehen werden.²⁴

2.13 Uri

Der Regierungsrat hat am 8.4.2008 eine Teilrevision des Steuergesetzes verabschiedet. 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. 7500;
- 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. 80 000 und einem zusätzlichen Verheiratetenabzug von Fr. 80 000;
- 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).

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.

24 S. www.steuerverwaltung.tg.ch – Aktuelles.

2.14 Wallis

Der Grosse Rat hat am 8.11.2007 den Entwurf zur Teilrevision des Steuergesetzes²⁵ in erster und einziger Lesung angenommen. Die Teilrevision unterlag dem fakultativen Referendum. Die Referendumsfrist lief Anfang März 2008 unbenutzt ab.

Die Teilrevision trat grundsätzlich auf den 1.1.2008 in Kraft, wobei einzelne Bestimmungen rückwirkend bereits ab 1.1.2007 gelten.

2.15 Zug

Am 27.3.2008 hat der Kantonsrat Bericht und Antrag des Regierungsrates zur Änderung des Steuergesetzes (2. Revisionspaket) vom 14.8.2007²⁶ in 1. Lesung durchberaten.

Bei der Vermögenssteuer für natürliche Personen will der Kantonsrat den maximalen einfachen Vermögenssteuersatz bereits per 1.1.2009 von heute 2,5 ‰ auf 2 ‰ senken und die wirtschaftliche Doppelbelastung sowohl bei der Einkommenssteuer als auch bei der Vermögenssteuer neu um 50 % statt wie bisher um 30 % mildern. Weiter soll der Kinderabzug von heute Fr. 8000 auf neu Fr. 11 000 erhöht werden. Bei den juristischen Personen soll der einfache Gewinnsteuersatz für den Fr. 100 000 übersteigenden Gewinn in den Steuerjahren 2009 und 2010 von 7 % auf 6,75 % sinken und ab dem Steuerjahr 2011 noch 6,5 % betragen. Bei den anderen Revisionspunkten folgte der Kantonsrat den Vorschlägen des Regierungsrates.

Die 2. Lesung im Kantonsrat ist auf Ende Mai 2008 geplant, das Inkrafttreten auf den 1.1.2009.

2.16 Zürich

Am 14.5.2007 hatte der Kantonsrat das dringliche Postulat «betreffend Zürcher Steuerbelastungsindex: Transparente Grundlagen für eine wettbewerbsorientierte Steuerstrategie» überwiesen. Mit diesem Postulat wurde der Regierungsrat eingeladen, dem Kantonsrat jährlich Bericht zu erstatten über die Position des Kantons Zürich im interkantonalen Steuerwettbewerb.

In Erfüllung dieses Postulats hat die Finanzdirektion BAK Basel Economics mit der Erstellung eines jährlichen Berichts beauftragt, in dem die Position des Kantons Zürich im interkantonalen Steuerwettbewerb dargestellt wird. Bei den juristischen Personen soll auch der

internationale Steuerwettbewerb berücksichtigt werden. Der Bericht soll zudem auf aktuelle Steuergesetzänderungen in anderen Kantonen hinweisen. Damit kann, zusammen mit den jährlichen Belastungsvergleichen und Indizes, die von der ESTV berechnet werden, ein kontinuierliches Monitoring zur Konkurrenzfähigkeit des Kantons Zürich gewährleistet werden.

Mit dem ersten Bericht von BAK Basel Economics («Zürcher Steuerbelastungsmonitor 2007») werden die bisherigen Aussagen zur aktuellen Position des Kantons Zürich im interkantonalen und – bei den juristischen Personen – auch im internationalen Steuerwettbewerb bestätigt: Der Kanton Zürich schneidet bei den mittleren bis hohen Einkommen gut ab; dagegen fällt er sowohl bei den niedrigen wie bei den sehr hohen Einkommen und höchsten Vermögen zurück. Bei den juristischen Personen nimmt der Kanton Zürich im internationalen Vergleich eine Spitzenposition ein; im interkantonalen Vergleich hat er hier jedoch nur eine mittlere Position.

Zurzeit wird im kantonalen Steueramt eine Steuergesetzrevision zu den natürlichen Personen vorbereitet. Dabei wird, unter Berücksichtigung der Finanzierbarkeit, geprüft, inwieweit den Erkenntnissen des ersten Berichts von BAK Basel Economics Rechnung getragen werden kann. Der Entscheid des Regierungsrates ist für Mai/Juni 2008 geplant. Bei der Anpassung des kantonalen Steuergesetzes an das Unternehmenssteuerreformgesetz II des Bundes sollen auch Entlastungen bei den juristischen Personen geprüft werden.

Der Zürcher Steuerbelastungsmonitor 2007 ist auf dem Website des kantonalen Steueramtes abrufbar.²⁷

3 Doppelbesteuerungsabkommen

3.1 Bangladesh

Am 10.12.2007 ist in Dhaka das Abkommen zwischen der Schweiz und Bangladesh zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen unterzeichnet worden. Das Abkommen folgt weitgehend dem MA der OECD. Für Dividendenzahlungen ist eine Sockelsteuer von 15 % bzw. 10 % (für Beteiligungen von mind. 20 %) vorgesehen (Art. 10). Für Zinsen (Art. 11) und Lizenzen (Art. 12) beträgt die Sockelsteuer 10 %. Amtshilfe wird für die richtige Durchführung des Abkommens gewährt (Art. 25). Abkommenstext und Botschaft werden demnächst den eidg. Räten unterbreitet.

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

26 S. Gesetzgebungs-Agenda 2008/1, Abschn. 2.18, FStR 2008, 73.

27 S. www.steuern.ch.

3.2 Chile

Am 2.4.2008 ist in Santiago de Chile das Abkommen zwischen der Schweiz und Chile zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen unterzeichnet worden. Das Abkommen folgt weitgehend dem MA der OECD²⁸. Abkommenstext und Botschaft werden demnächst den eidg. Räten unterbreitet.

3.3 Ghana

Am 11.3.2008 ist in Akkra ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen, Vermögen und Kapitalgewinnen mit der Republik Ghana paraphiert worden. Das Abkommen folgt in weiten Teilen dem MA der OECD. Als Betriebsstätten gelten nach Art. 5 u. a. der Ort der Geschäftsleitung sowie die Bauausführung und Montage, wenn ihre Dauer 9 Monate überschreitet. Die Zuteilung von Unternehmensgewinnen (Art. 7) folgt den geltenden OECD-Prinzipien. Leistungsbeziehungen zwischen verbundenen Unternehmen sind nach Art. 9 nach dem Grundsatz des Fremdvergleichs abzurechnen. Für wesentliche Beteiligungen an Kapitalgesellschaften und Genossenschaften sieht Art. 10 ab einer Beteiligungsschwelle von 10 % ein Besteuerungsrecht des Quellenstaates in der Höhe von 5 % vor. In allen anderen Fällen beträgt die Sockelsteuer 15 %. Art. 11 sieht für Zinsen ein Besteuerungsrecht des Quellenstaates in Höhe von 10 % vor. Für Lizenzzahlungen beträgt der Sockelsatz 8 % (Art. 12). Art. 23 sieht eine Begrenzung der Abkommensvorteile für diejenigen Einkünfte vor, die nach dem Recht eines Vertragsstaats gemäss dem remittance base-Grundsatz nicht der Besteuerung unterliegen. Amtshilfe wird zur richtigen Durchführung des Abkommens gewährt (Art. 27).

3.4 Türkei

Am 22.5.2008 wird in Bern das Abkommen zwischen der Schweiz und der Türkei zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen unterzeichnet. Das Abkommen folgt mehrheitlich dem MA der OECD²⁹. Abkommenstext und Botschaft werden demnächst den eidg. Räten unterbreitet.

28 S. Gesetzgebungs-Agenda 2007/3, Abschn. 3.1, FStR 2007/3, 254.

29 S. Gesetzgebungs-Agenda 2007/1, Abschn. 3, FStR 2007/1, 83.

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:
