
IFF Institut für Finanzwissenschaft
und Finanzrecht



Universität St.Gallen

IFF Forum für Steuerrecht

Aus dem Inhalt

Dr. Peter Baumgartner/
Christoph Schelling, Fürspr.

Lic. iur. et lic. oec.
Florian Regli

Lic. iur. Harun Can, LL.M.

Lic. oec. publ. Stefan G.
Widmer/Lic. oec. Reto Arnold

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

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

**Schiedsgerichtsbarkeit im internationalen Steuerrecht wird Realität
Wichtige Ergänzung des OECD-Musterabkommens**

**Verlegung des Finanzierungsaufwands bei der Berechnung des
Beteiligungsabzugs
Plädoyer für eine objektmässige Verlegung (2. Teil)**

Mehrwertsteuer-Folgen der Abtretung von Geldforderungen

**Umsatzabgabebefreiung von Unternehmensumstrukturierungen –
eine unzulängliche Regelung**

Rechtsprechung im Jahr 2007 (1. Teil)

Gesetzgebungs-Agenda 2008/3

2008/3

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

Unternehmenssteuer: Prof. Dr. oec. Peter Athanas

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

Umsatzsteuer und Verkehrssteuern: 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

Herstellung

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

2008/3

Inhalt

	Artikel	
Dr. Peter Baumgartner/ Christoph Schelling, Fürspr.	Schiedsgerichtsbarkeit im internationalen Steuerrecht wird Realität Wichtige Ergänzung des OECD-Musterabkommens	159
	Praxis-Forum	
Lic. iur. et lic. oec. Florian Regli	Verlegung des Finanzierungsaufwands bei der Berechnung des Beteiligungsabzugs Plädoyer für eine objektmässige Verlegung (2. Teil)	182
Lic. iur. Harun Can, LL.M.	Mehrwertsteuer-Folgen der Abtretung von Geldforderungen	199
Lic. oec. publ. Stefan G. Widmer/ Lic. oec. Reto Arnold	Umsatzabgabebefreiung von Unternehmensumstrukturierungen – eine unzulängliche Regelung	215
	Rechtsprechungs-Überblick	
Prof. Dr. Markus Reich/ Prof. Dr. Robert Waldburger	Rechtsprechung im Jahr 2007 (1. Teil)	224
	Gesetzgebungs-Agenda	
Lic. iur. Rainer Zigerlig/ Lic. iur. Heinz Baumgartner/ Dr. Raoul Stocker	Gesetzgebungs-Agenda 2008/3	235

Schiedsgerichtsbarkeit im internationalen Steuerrecht wird Realität

Wichtige Ergänzung des OECD-Musterabkommens

Dr. ès sc. pol. Peter Baumgartner/Christoph Schelling, Fürspr.



*Peter Baumgartner, Dr. ès sc. pol. IUHEI, Direktor, SwissHoldings, Verband der Industrie- und Dienstleistungskonzerne in der Schweiz, Bern**



*Christoph Schelling, Fürspr. und dipl. Steuerexperte, SwissHoldings, Verband der Industrie- und Dienstleistungskonzerne in der Schweiz, Bern**

Inhalt

- | | |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>1 Einleitung</p> <p>2 Kurzer Überblick über die Lösung von Steuerkonflikten im internationalen Steuerrecht</p> <p>2.1 Verständigungsverfahren (Art. 25 Abs. 1 - 4 OECD-MA)</p> <p>2.2 Schwächen und Mängel des bisherigen Verständigungsverfahrens</p> <p>2.3 Bestrebungen internationaler Wirtschaftskreise zur Aufwertung des Verständigungsverfahrens</p> <p>2.4 OECD-Bestrebungen zur Verbesserung der DBA-Streitschlichtung</p> <p>3 Ausgewählte Fragen im Zusammenhang mit der neuen Schiedsklausel (Art. 25 Abs. 5 OECD-MA)</p> <p>3.1 Eigenständiges Schiedsverfahren oder Ergänzung des Verständigungsverfahrens</p> <p>3.2 Sachlicher Geltungsbereich der OECD-Schiedsklausel</p> <p>3.3 Recht des Steuerpflichtigen auf Durchführung eines Schiedsverfahrens</p> <p>3.4 Verhältnis zum innerstaatlichen Rechtsweg</p> <p>3.5 Verzicht auf weitere Einschränkungen</p> <p>3.6 Verpflichtung zur Umsetzung der schiedsgerichtlichen Lösung</p> | <p>4 Verfahrensfragen im Zusammenhang mit der neuen OECD-Schiedsklausel</p> <p>4.1 Verfahren im ausschliesslichen Zuständigkeitsbereich der beiden Staaten</p> <p>4.2 Mustervereinbarung gemäss OECD-Kommentar</p> <p>4.2.1 Einreichung des Gesuchs um eine schiedsgerichtliche Regelung</p> <p>4.2.2 Vom Schiedsgericht zu regelnde Fragen (Terms of Reference)</p> <p>4.2.3 Auswahl der Schiedsrichter</p> <p>4.2.4 Entschädigung der Schiedsrichter und Verteilung der Kosten</p> <p>4.2.5 «Streamlined Arbitration» als Alternative</p> <p>4.2.6 Zurverfügungstellung von Information und Vertraulichkeit</p> <p>4.2.7 Mitwirkungsrechte des Steuerpflichtigen</p> <p>4.2.8 Durchführung des Schiedsverfahrens</p> <p>4.2.9 Rechtliche Grundlagen</p> <p>4.2.10 Entscheidungsfindung und Kommunikation des Entscheids</p> <p>4.2.11 Anfechtung des Schiedsentscheids</p> <p>4.2.12 Umsetzung des Schiedsentscheids</p> <p>4.2.13 Abschluss des Verständigungsverfahrens während eines laufenden Schiedsverfahrens</p> |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

(Fortsetzung auf der nächsten Seite)

* Die beiden Autoren haben aktiv an den Arbeiten zur Ergänzung des OECD-Musterabkommens mitgearbeitet: Peter Baumgartner im Rahmen der internationalen Wirtschaftsorganisationen BIAC und ICC und Christoph Schelling in seiner damaligen Funktion bei der ESTV.

5	Umsetzung der neuen Schiedsklausel
5.1	OECD-Idee eines neuen multilateralen Ansatzes zur Umsetzung
5.2	Bestrebungen in der UNO-Expertenkommission
5.3	Schiedsgerichtsbarkeit in den schweizerischen DBA
5.3.1	Überblick über den derzeitigen Stand
5.3.2	Überlegungen zu den Durchführungsmodalitäten betreffend Schiedsklauseln in den DBA der Schweiz
6	Zusammenfassung
	Literatur
	Tagungsunterlagen
	Berichte
	Rechtsquellen

1 Einleitung

Das Update 2008 zum Musterabkommen der OECD zur Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung enthält als bedeutsame Neuerung eine Ergänzung zu Art. 25 OECD-MA über das Verständigungsverfahren. Der revidierte Art. 25 OECD-MA sieht in Abs. 5 die Möglichkeit einer schiedsgerichtlichen Lösung von Besteuerungskonflikten vor, sofern die Steuerbehörden im Rahmen eines Verständigungsverfahrens nach Ablauf von 2 Jahren keine Einigung erzielen können. Namentlich durch das Bestreben der internationalen Wirtschaft ist es innerhalb von wenigen Jahren gelungen, die bei zahlreichen Steuerbehörden vorhandenen Bedenken gegen eine obligatorische schiedsgerichtliche Lösung von internationalen Steuerkonflikten abzubauen und den Weg für die Aufnahme von derartigen Klauseln in die bilateralen DBA zu ebnen. Die Neuerung ist besonders auch für die in der Schweiz ansässigen Unternehmen mit internationalen Aktivitäten von Bedeutung. Während in der EU grenzüberschreitende Besteuerungskonflikte über Verrechnungspreise oder die Gewinnzurechnung an Betriebsstätten aufgrund des Schiedsübereinkommens der EU-Mitgliedstaaten auf Antrag des Steuerpflichtigen gelöst werden müssen, fehlte eine derartige Möglichkeit bisher in der Schweiz.

In diesem Artikel werden die Entstehungsgeschichte und die Gründe für die Notwendigkeit einer Verbesserung des bisherigen Verständigungsverfahrens aufgezeigt. Danach wird auf die Probleme eingegangen, die im Zusammenhang mit der Einführung der Schiedsgerichtsklausel im Rahmen der OECD-Diskussionen zu lösen waren. Die vorgeschlagene Regelung wird sodann dargestellt, einschliesslich der Vorschläge im Kommentar zum OECD-Musterabkommen für eine Mustervereinbarung zwischen den Steuerbehörden über die Umsetzung der Schiedsklausel in Art. 25 OECD-MA. Schliesslich wird auf die Situation unter den bestehenden und im Hinblick auf die künftig von der Schweiz abzuschliessenden DBA eingegangen.

2 Kurzer Überblick über die Lösung von Steuerkonflikten im internationalen Steuerrecht

2.1 Verständigungsverfahren (Art. 25 Abs. 1 - 4 OECD-MA)

Das OECD-Musterabkommen¹ sowie die meisten bilateralen DBA sehen im Falle von Doppelbesteuerungskon-

1 Erste Version von 1963 und derzeit gültiges OECD-Musterabkommen von 1977 mit den seitherigen Ergänzungen des Abkommens und der OECD-Kommentare. Die gleiche Klausel findet sich auch im UNO-Musterabkommen (Version von 2001).

flikten oder Unklarheiten und Meinungsverschiedenheiten über die Auslegung oder Umsetzung der Bestimmungen eines DBA die Durchführung eines Verständigungsverfahrens vor. Die entsprechenden Bestimmungen finden sich in Art. 25 OECD-MA.²

Art. 25 Mutual Agreement Procedure

1. Where a person considers that the actions of one or both of the Contracting States result or will result for him in taxation not in accordance with the provisions of this Convention, he may, irrespective of the remedies provided by the domestic law of those States, present his case to the competent authority of the Contracting State of which he is a resident or, if his case comes under paragraph 1 of Article 24, to that of the Contracting State of which he is a national. The case must be presented within three years from the first notification of the action resulting in taxation not in accordance with the provisions of the Convention.
2. The competent authority shall endeavour, if the objection appears to it to be justified and if it is not itself able to arrive at a satisfactory solution, to resolve the case by mutual agreement with the competent authority of the other Contracting State, with a view to the avoidance of taxation which is not in accordance with the Convention. Any agreement reached shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic law of the Contracting States.
3. The competent authorities of the Contracting States shall endeavour to resolve by mutual agreement any difficulties or doubts arising as to the interpretation or application of the Convention. They may also consult together for the elimination of double taxation in cases not provided for in the Convention.
4. The competent authorities of the Contracting States may communicate with each other directly, including through a joint commission consisting of themselves or their representatives, for the purpose of reaching an agreement in the sense of the preceding paragraphs.

Das Verständigungsverfahren bietet eine flexible Möglichkeit, sich stellende Probleme bezüglich der Anwendung des DBA zwischen den zuständigen Behörden beider Staaten zu lösen. Dabei geht es speziell um eine drohende oder bereits eingetretene abkommenswidrige Besteuerung in einem oder beiden Vertragsstaaten (Abs. 1) oder allgemeiner um die einvernehmliche Beseitigung von Schwierigkeiten oder Unklarheiten bei der Auslegung oder Anwendung des DBA (Abs. 3). Der letztgenannte Absatz eröffnet zudem ausdrücklich die Möglichkeit, eine Doppelbesteuerung auch in Fällen zu vermeiden, die im DBA nicht behandelt werden.

Das Verfahren hat sich grundsätzlich während Jahrzehnten bewährt und ist von den Steuerpflichtigen und den Steuerbehörden immer wieder zur Lösung von Konflikten benutzt worden.

2.2 Schwächen und Mängel des bisherigen Verständigungsverfahrens

Das bisherige Verständigungsverfahren weist neben seinen unbestreitbaren Vorzügen auch Schwächen auf. Am gravierendsten ist aus der Sicht der Steuerpflichtigen die Tatsache, dass das Verfahren keine Verpflichtung zur Beseitigung einer Doppelbesteuerung vorsieht. Art. 25 Abs. 2 OECD-MA besagt nur, dass sich die zuständigen Behörden bemühen sollen («shall endeavour»),³ auftretende Konflikte oder Schwierigkeiten zu lösen. Ein eigentlicher Zwang, zu einer Einigung zu kommen – und namentlich eine eingetretene oder drohende Doppelbesteuerung zu vermeiden –, fehlte bisher jedoch in Art. 25 OECD-MA.

Dies ist aus der Sicht der Steuerpflichtigen ein schwer wiegender Mangel, sehen sie sich doch in Fällen, in denen keine Einigung zustande kommt, mit einer Doppelbesteuerung konfrontiert. Unbefriedigend kann die Situation aber auch für eine Steuerbehörde sein, wenn die Behörde des anderen Vertragsstaats keinerlei Bereitschaft zeigt, auf ein, allenfalls sogar offensichtlich berechtigtes, Anliegen einzugehen. Will die betreffende Steuerbehörde in einem solchen Fall vermeiden, dass ihr Steuerpflichtiger zu Schaden kommt, muss sie der drohenden oder eingetretenen Doppelbesteuerung einseitig zulasten ihres eigenen Steuersubstrats Rechnung tragen.

Das Verständigungsverfahren weist aber aus der Sicht der betroffenen Steuerpflichtigen noch weitere Schwächen auf.⁴ So wird es generell als zeitaufwändiges und, je nach Komplexität des Falles, kostspieliges Verfahren eingestuft.⁵ Überlegungen zum Verhältnis zwischen Kosten und Nutzen sowie der letztlich fehlende Einigungszwang führen auch dazu, dass die Steuerpflichtigen unter Umständen davon gar keinen Gebrauch machen. Sie versuchen eine drohende Doppelbesteuerung bereits vorher abzuwenden, z. B. durch entsprechende Zugeständnisse im Rahmen des Einschätzungsverfahrens oder durch die Anrufung der lokalen Gerichte. Bemängelt wurde seitens der Wirtschaft immer wieder auch die Tatsache, dass sich das Verständigungsverfahren ausschliesslich zwischen den zuständigen Steuerbehörden abspielt. Der betroffene Steuerpflichtige hat zwar die Möglichkeit, der zuständi-

2 Die bilateralen DBA der Schweiz enthalten idR eine Art. 25 OECD-MA analoge Bestimmung. In den Schweizer DBA fehlt jedoch die in Abs. 2 enthaltene Verpflichtung, die im Verständigungsverfahren erzielte Einigung ungeachtet der Verjährungsfristen im internen schweizerischen Recht umzusetzen. Die Schweiz hat dazu (wie auch einige andere Staaten) im OECD-Kommentar einen Vorbehalt angebracht.

3 Vgl. die französische Version von Art. 25 Abs. 2 OECD-MA: «L'autorité compétente s'efforce, si la réclamation lui paraît fondée, ...»

4 Vgl. Mutual Agreement Procedure in Transfer Pricing: Practical Experiences of Multinational Enterprises – BIAC Comments on OECD questionnaire.

5 Dies gilt namentlich für komplexere Verrechnungspreisfälle. Da es dabei um sehr hohe Summen gehen kann, bleibt den betroffenen Unternehmen jedoch in vielen Fällen nichts anderes übrig, als den Weg des Verständigungsverfahrens zu beschreiten.

gen Behörde seinen Fall zu schildern und entsprechende Unterlagen einzureichen. Im entscheidenden Moment, nämlich bei der Behandlung seines Falles, ist er aber nicht dabei.⁶ Er hat aber idR immerhin ausdrücklich das Recht, das vereinbarte Resultat anzunehmen oder – falls er damit nicht zufrieden ist – abzulehnen.⁷ Diesfalls kann er noch offene innerstaatliche Rechtsmittelmöglichkeiten weiterverfolgen. Stehen solche aber nicht mehr offen oder bringen sie ihm keinen Erfolg, muss er letztendlich die Folgen und Nachteile einer Doppelbesteuerung tragen.

2.3 Bestrebungen internationaler Wirtschaftskreise zur Aufwertung des Verständigungsverfahrens

Angesichts der Globalisierung und der sich intensivierenden grenzüberschreitenden Wirtschaftsbeziehungen sowie namentlich auch der zunehmenden Komplexität der konzerninternen Transaktionen hatte die internationale Wirtschaft seit den neunziger Jahren des vorausgehenden Jahrhunderts immer wieder für eine Verbesserung des Streitschlichtungsverfahrens unter den DBA plädiert. Dies namentlich auch aufgrund der Tatsache, dass in der EU bereits 1990 eine Einigung über ein Schiedsübereinkommen gefunden werden konnte (EU-Schiedsübereinkommen). Dieses sieht im Falle von Konflikten über die Gewinnzuweisung (zwischen verbundenen Unternehmen und zwischen Hauptsitz und Betriebsstätte) in Ergänzung zum Verständigungsverfahren die Möglichkeit einer schiedsgerichtlichen Lösung vor.

Bestimmungen über schiedsgerichtliche Regelungen wurden in den neunziger Jahren auch in verschiedene bilaterale DBA eingefügt, wobei diese Klauseln idR nur zur Anwendung gelangen können, wenn beide Vertragsparteien in einem konkreten Einzelfall damit einverstanden sind, eine schiedsgerichtliche Einigung zu suchen.⁸ Namentlich verschiedene seit 1990 durch die USA abgeschlossene Abkommen sehen diese Möglichkeit vor.⁹

Die Internationale Handelskammer (International Chamber of Commerce [ICC]) mit Sitz in Paris verabschiedete Anfang 2000 ein so genanntes Policy Statement, in welchem sie auf die Notwendigkeit und die Vorzüge einer schiedsgerichtlichen Lösung von grenzüberschreitenden Steuerkonflikten hinwies.¹⁰ Zur Unterstreichung des Anliegen publizierte sie bereits 2 Jahre später ein weiteres Policy Statement, in welchem ein konkreter Vorschlag für einen Schiedsgerichts-Artikel im OECD-Musterabkommen gemacht wurde.¹¹ Diese Bestrebungen wurden durch weitere Vorstöße und Arbeiten, namentlich seitens der International Fiscal Association (IFA)¹² und des Business and Industry Advisory Committee to the OECD (BIAC) in Paris¹³, tatkräftig unterstützt.

2.4 OECD-Bestrebungen zur Verbesserung der DBA-Streitschlichtung

Das Zusammentreffen dieser Umstände veranlasste die OECD dazu, sich ernsthaft mit der Thematik auseinanderzusetzen. Von da an ging es fast Schlag auf Schlag. Das Fiskalkomitee der OECD beschloss im Jahr 2003 ein Projekt zu starten, um mögliche Verbesserungen bei der Konfliktlösung unter den DBA zu prüfen. Zu diesem Zweck wurde eine besondere OECD-Arbeitsgruppe ins Leben gerufen.¹⁴ Mittels Hearings und in einer Umfrage bei den Steuerbehörden und den interessierten Organisationen und Wirtschaftsverbänden versuchte die OECD in Erfahrung zu bringen,¹⁵ welches die hauptsächlichen Schwächen des bestehenden Verfahrens waren und wie Verbesserungen aussehen sollten.¹⁶ Bereits im Juli 2004 veröffentlichte die OECD einen ersten Bericht über die

als bindend anzuerkennen. Die im Abkommen vorgesehenen Notenwechsel über die Aktivierung der Schiedsklausel und die Regelung der Verfahrensbestimmungen sind bisher nicht erfolgt, so dass die Bestimmung vorläufig nicht anwendbar ist.

6 Das Verfahren wird deshalb gelegentlich mit einer Blackbox verglichen, vor allem weil seitens der Steuerbehörden über die getroffenen Regelungen meist nicht öffentlich Rechenschaft abgelegt wird (Wahrung des Steuergeheimnisses).

7 Vgl. Ziff. 3.8 des Manual on Effective Mutual Agreement Procedures (MEMAP) – OECD CTPA (nähere Hinweise in Fn 27). Anders aber die (gegenwärtig nicht anwendbare) Schiedsklausel im DBA-US aus dem Jahre 1996 (s. Fn 9).

8 Vgl. MARIO ZÜGER, Arbitration under Tax Treaties, Improving Legal Protection in International Tax Law, S. 239 ff. Eine Spezialität beinhaltet das DBA D-A, das in Art. 25 Abs. 5 die Anrufung des EuGH als Schiedsinstanz vorsieht.

9 So auch das revidierte DBA-US in Art. 25 Abs. 6. Das Schiedsverfahren bedarf in jedem Einzelfall der Zustimmung der zuständigen Behörden beider Vertragsstaaten sowie aller betroffenen Steuerpflichtigen. Letztere müssen zudem im Voraus schriftlich erklären, die schiedsgerichtliche Entscheidung

10 Arbitration in International Tax Matters – ICC Policy Statement. Die Thematik war bereits in einem früheren ICC Policy Statement vom 3.4.1984 aufgegriffen worden.

11 Arbitration in International Tax Matters, Bilateral Convention Article – ICC Policy Statement.

12 WILLIAM W. PARK/DAVID R. TILLINGHAST, Income Tax Arbitration. Diese Studie wurde durch eine Spende der Schweiz. Vereinigung für Steuerrecht/IFA Swiss Branch ermöglicht. Bereits am IFA-Kongress von 1993 in Florenz hatte die IFA in einer Resolution die Einführung der obligatorischen Schiedsgerichtsbarkeit gefordert.

13 BIAC und ICC arbeiteten dabei eng zusammen, vor allem als es darum ging, die OECD von der Notwendigkeit eines Handelns zu überzeugen.

14 Joint Working Party mit Vertretern der Arbeitsgruppen Nr. 1 (OECD-Musterabkommen) und Nr. 6 (Verrechnungspreisfragen).

15 Konsultation zwischen den OECD-Gremien und Vertretern der Wirtschaft am 17.12.2003 in Paris.

16 S. Mutual Agreement Procedure in Transfer Pricing: Practical Experiences of Multinational Enterprises – BIAC Comments on OECD questionnaire.

bis dahin gewonnenen Erkenntnisse.¹⁷ Der Bericht enthielt zahlreiche Verbesserungsvorschläge und wurde namentlich seitens der Wirtschaft sehr positiv aufgenommen.¹⁸

Am 1.2.2006 verabschiedete die OECD einen weiteren Bericht,¹⁹ der in der Folge im Rahmen einer Konsultationsveranstaltung in Tokio zwischen Vertretern der OECD (Sekretariat und Mitgliedstaaten) und den interessierten Wirtschaftskreisen ausführlich diskutiert wurde.²⁰ Am 7.2.2007 wurde die endgültige Fassung des OECD-Berichts über die Streitschlichtung verabschiedet und der Öffentlichkeit vorgestellt.²¹ Dieser sieht einen neuen Abs. 5 von Art. 25 OECD-MA vor:

Add the following new paragraph 5 to Article 25:

5. Where,

- a) under paragraph 1, a person has presented a case to the competent authority of a Contracting State on the basis that the actions of one or both of the Contracting States have resulted for that person in taxation not in accordance with the provisions of this Convention, and
- b) the competent authorities are unable to reach an agreement to resolve that case pursuant to paragraph 2 within two years from the presentation of the case to the competent authority of the other Contracting State,

any unresolved issues arising from the case shall be submitted to arbitration if the person so requests. These unresolved issues shall not, however, be submitted to arbitration if a decision on these issues has already been rendered by a court or administrative tribunal of either State. Unless a person directly affected by the case does not accept the mutual agreement that implements the arbitration decision, that decision shall be binding on both Contracting States and shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic laws of these States. The competent authorities of the Contracting States shall by mutual agreement settle the mode of application of this paragraph.²²

Darüber hinaus sieht der Bericht umfangreiche Änderungen und Ergänzungen des Kommentars zum Musterabkommen vor. Die vorgeschlagenen Änderungen dieses Kommentars enthalten zudem eine Mustervereinbarung,²³ die es den interessierten Steuerbehörden erleichtern soll, die technischen Details des vorgesehenen Schiedsgerichtsverfahrens festzulegen.²⁴ Die Änderungen von Art. 25 OECD-MA sowie die neuen Kommentierungen werden mit dem Update 2008 zu einem offiziellen Bestandteil des OECD-Musterabkommens.²⁵

Der revidierte Kommentar zu Art. 25 OECD-MA sieht wichtige Klarstellungen und Verbesserungen beim Verständigungsverfahren vor. Die Klarstellungen betreffen vor allem die Freiräume, welche die Staaten derzeit bezüglich der Einleitung und Durchführung eines Verständigungsverfahrens für sich in Anspruch nehmen. Da unter dem bisherigen Verständigungsverfahren kein Einigungszwang besteht, kann sich ein Staat im Einzelfall auf den Standpunkt stellen, er trete auf ein Begehren um Einleitung eines Verfahrens nicht oder noch nicht ein, oder aber es kommt im Verfahren einfach nicht zu einer Einigung. Der revidierte Kommentar zeigt die Grenzen solcher Praktiken auf, handelt es sich bei den DBA doch um Vereinbarungen zum Zweck der Vermeidung von Doppelbesteuerungen, wozu sich beide Vertragsstaaten mit dem Vertragsschluss grundsätzlich verpflichtet haben.²⁶

Daneben veröffentlichte die OECD im Jahr 2007 auch ein ausführliches Handbuch, in welchem den Steuerbehörden und den Steuerpflichtigen im Sinne von Best Practices zahlreiche Informationen und unverbindliche Anregungen zur Ausgestaltung einer effizienten Konfliktlösung unter dem Verständigungsverfahren aufgezeigt werden.²⁷ Dieses Dokument wurde in Wirtschaftskreisen sehr positiv aufgenommen. Es soll periodisch verbessert und laufend aufdatiert werden. Wichtige In-

17 Improving the Process for Resolving International Tax Disputes – OECD CTPA Report.

18 OECD Discussion Draft on Improving the Process for Resolving International Tax Disputes – BIAAC Comments.

19 Proposals for Improving Mechanisms for the Resolution of Tax Treaty Disputes, Public Discussion Draft – OECD CTPA.

20 Recent OECD Initiatives in Improving International Tax Dispute Settlement Procedures: OECD Consultation between Business and Government, Tokyo, 13.3.2006 (www.oecd.org/dataoecd/4/52/36054180.pdf).

21 Improving the Resolution of Tax Treaty Disputes – OECD CTPA Report.

22 In einer Fussnote zum neuen Abs. 5 zu Art. 25 OECD-MA wird vor allem darauf hingewiesen, dass sich einzelne Staaten ausser Stande sehen, Schiedsklauseln in von ihnen abgeschlossene DBA aufzunehmen: «In some States, national law, policy or administrative considerations may not allow or justify the type of dispute resolution envisaged under this paragraph. In addition, some States may only wish to include this paragraph in treaties with certain States. For these reasons, the paragraph should only be included in the Convention where each State concludes that it would be appropriate to do so based on the factors described in paragraph 47 of the Commentary on the paragraph. As mentioned in paragraph 54 of that Commentary, however, other States may be able to agree

to remove from the paragraph the condition that issues may not be submitted to arbitration if a decision on these issues has already been rendered by one of their courts or administrative tribunals».

23 OECD Sample Mutual Agreement on Arbitration, Annex to revised OECD Commentaries to Article 25. Vgl. auch die Ausführungen in Abschn. 4.2 und Fn 65.

24 Vgl. die Ausführungen in Abschn. 4.

25 Verabschiedung des Update 2008 per Ende Juni 2008 durch das OECD-Fiskalkomitee. Publikation als offizielle Ergänzung des OECD-Musterabkommens voraussichtlich im Herbst 2008.

26 Vgl. zu den Verbesserungen insb. Tz 26 - 29, aber auch Tz 42 - 49 des revidierten OECD-Kommentars zu Art. 25 OECD-MA.

27 Manual on Effective Mutual Agreement Procedures (MEMAP) – OECD CTPA. Der Anhang 1 enthält Vorgaben zum erwünschten zeitlichen Ablauf eines Verständigungsverfahrens, und der Anhang 2 enthält 25 Best Practices zu den sich stellenden Problemen und Verfahrensschritten.

formationen zur Praxis in den einzelnen Ländern stehen als Online-Version zur Verfügung.

3 Ausgewählte Fragen im Zusammenhang mit der neuen Schiedsklausel (Art. 25 Abs. 5 OECD-MA)

3.1 Eigenständiges Schiedsverfahren oder Ergänzung des Verständigungsverfahrens

Die Vorstellungen, wie eine Schiedsregelung aussehen soll, gingen anfänglich zwischen den Steuerbehörden, aber auch zwischen der Wirtschaft und den Vertretern des OECD-Sekretariats recht stark auseinander. Zur Diskussion stand einerseits die Schaffung eines eigenständigen Schiedsverfahrens für DBA-Besteuerungskonflikte, die unter dem Verständigungsverfahren nicht gelöst werden konnten. Ein solches Verfahren hätte sich an die Lösungen angelehnt, die im Bereich der kommerziellen Streitbeilegung Anwendung finden oder auch im Zusammenhang mit Konflikten zwischen Investoren und Staaten über Direktinvestitionen.²⁸ Zudem sehen die meisten bi- oder multilateralen Staatsverträge Bestimmungen zur Beilegung von Konflikten vor, idR in der Form von Schiedsklauseln. In der erwähnten Studie der IFA war, gestützt auf Kommentare seitens der IFA-Länderorganisationen, ein eigenständiges Schiedsverfahren vorgeschlagen und hinsichtlich der technischen Ausgestaltung beschrieben worden.²⁹ Auch die Internationale Handelskammer sprach sich für die Einfügung eines speziellen Artikels zur Schiedsgerichtsbarkeit im OECD-Musterabkommen in Ergänzung zum Verständigungsverfahren aus.³⁰

Die OECD beschritt schliesslich einen anderen Weg. Die schiedsgerichtliche Regelung sollte ein integraler Teil des Verständigungsverfahrens sein und sich verfahrensmässig in die in den meisten DBA enthaltene Konfliktlösungsmöglichkeit einordnen. Der revidierte OECD-Kommentar zu Art. 25 Abs. 5 OECD-MA macht dies unmissverständlich klar: «The arbitration process provided for under paragraph 5 ... is an integral part of the mutual agreement procedure and does not constitute an alternative route to solving disputes concerning the application of the convention.»³¹

Diesem Entscheid im Rahmen der OECD lag vor allem die Befürchtung zu Grunde, die Mitgliedstaaten könnten einem eigenständigen Schiedsverfahren die Zustimmung versagen.³² Indem das Verfahren als Ergänzung zum Verständigungsverfahren ausgestaltet wurde, war es einfacher, grundsätzlichen Bedenken gegen diese Neuerung den Boden zu entziehen.³³ Effektiv neu war im Grunde nur die Tatsache, dass die Steuerbehörden nach Ablauf von 2 Jahren auf Begehren eines Steuerpflichtigen eine Regelung der offenen Fragen durch ein (weitgehend) unabhängiges Schiedsgericht hinzunehmen haben, sofern sie selbst nicht in der Lage sind, zu einer Einigung zu gelangen.³⁴ Die vom Schiedsgericht getroffenen Entscheidung über die strittigen Punkte müssen sodann von den zuständigen Behörden im Rahmen einer den Fall abschliessenden bilateralen Verständigungslösung konkret umgesetzt werden.

Die von der OECD in Abs. 5 von Art. 25 OECD-MA vorgesehene Lösung geht insofern über die im Schiedsübereinkommen der EU-Mitgliedstaaten enthaltene Regelung hinaus,³⁵ als die zuständigen Steuerbehörden die vom Schiedsgericht erarbeitete Lösung umsetzen müssen. Das Übereinkommen der EU-Staaten sieht dagegen bloss vor, dass das Schiedsgericht eine unabhängige Meinung abgibt. Die zuständigen Behörden sollen aber nicht an die vorgeschlagene Lösung gebunden sein, sofern es ihnen möglich ist, sich innerhalb von 6 Monaten auf eine eigene Lösung, welche die Doppelbesteuerung beseitigt, zu einigen. Die EU-Staaten hatten Anfang der neunziger Jahre bewusst davon abgesehen, das Schiedsverfahren zu

28 Convention on the Settlement of Investment Disputes between States and Nationals of other States.

29 Vgl. WILLIAM W. PARK/DAVID R. TILLINGHAST, *Income Tax Arbitration*.

30 Vgl. *Arbitration in International Tax Matters, Bilateral Convention Article – ICC Policy Statement*.

31 OECD-Komm. Art. 25 OECD-MA Tz 5.

32 Wegen dem in der OECD geltenden Einstimmigkeitsprinzip waren diese Bedenken nicht unberechtigt. Japan äusserte grundsätzliche Vorbehalte, gab sich aber schliesslich mit einer Fussnote zum neuen Abs. 5 von Art. 25 OECD-MA zufrieden, in der ausdrücklich erwähnt wird, dass einzelne Staaten der Aufnahme eines solchen Absatzes in den bilateralen Verhandlungen nicht zustimmen können (vgl. Fn 22). Dies ist indes eine Selbstverständlichkeit und gilt auch für andere Bestimmungen, zu denen ein Staat einen Vorbehalt oder, bezüglich des OECD-Kommentars, eine Bemerkung angebracht hat.

33 Obwohl die Staaten in zahlreichen bilateralen oder multilateralen Staatsverträgen eine Schiedsgerichtsbarkeit vorsehen oder sich gar einem internationalen Tribunal unterwerfen, galt dies für den Steuerbereich während langer Zeit als fast undenkbar. Vordergründig wurde die hohe technische Komplexität allfälliger Entscheide, z. B. in Verrechnungspreisfällen, als Grund für diese Haltung aufgeführt; hintergründig spielte jedoch der Gedanke eine Rolle, es handle sich bei der Besteuerung um eine besonders sensible Ausprägung der Hoheitsrechte eines Staates.

34 Bei der OECD-Lösung wird klar unterschieden zwischen der Lösung von offenen Fragen (Kompetenz des Schiedsgerichts) und der Regelung des Verständigungsfalls (durch die zuständigen Behörden). Damit behalten die Behörden auch in Schiedsfällen ihre bestehenden Kompetenzen unter Art. 25 OECD-MA grundsätzlich bis zum Verfahrensabschluss bei.

35 Art. 12 EU-Schiedsübereinkommen.

einem Instrument der EU-Kommission zu machen. Das Schiedsübereinkommen unterliegt auch nicht der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH). Es handelt sich vielmehr um ein selbstständiges zwischenstaatliches Übereinkommen, das dem ausschliesslichen Zuständigkeitsbereich jedes EU-Mitgliedstaates angehört.³⁶

3.2 Sachlicher Geltungsbereich der OECD-Schiedsklausel

Zu klären war auch die Frage, auf welche Fälle sich die OECD-Schiedsklausel beziehen sollte. Das Übereinkommen der EU-Mitgliedstaaten sieht eine Einschränkung auf Verrechnungspreiskonflikte sowie Konflikte über die Gewinnaufteilung zwischen Hauptsitz und Betriebsstätte vor. Der Vorschlag der Internationalen Handelskammer ging wesentlich weiter. Das Schiedsverfahren sollte, wie dies im Rahmen des Verständigungsverfahrens vorgesehen ist, bei allen drohenden oder bereits eingetretenen Doppelbesteuerungen und grundsätzlich auch bei Unklarheiten und weiteren Fragen zur Interpretation der Bestimmungen eines DBA Anwendung finden.³⁷

Die OECD-Lösung beschränkte sich schliesslich darauf, die Möglichkeit einer schiedsgerichtlichen Regelung bei Doppelbesteuerungen vorzusehen, die bereits eingetreten sind.³⁸ Der Schiedslösungen zugängliche Bereich potenzieller Konflikte ist damit im Rahmen des Verständigungsverfahrens eingeschränkt. Zudem werden durch die Einschränkung in Abs. 5 auch die in Abs. 3 von Art. 25 OECD-MA erwähnten Fragen der Auslegung und Anwendung des DBA einer schiedsgerichtlichen Beurteilung entzogen.³⁹

3.3 Recht des Steuerpflichtigen auf Durchführung eines Schiedsverfahrens

Die Frage, wer in welcher Situation berechtigt sein soll, eine schiedsgerichtliche Beurteilung zu verlangen, musste ebenfalls geregelt werden. Grundsätzlich soll ein Steuerpflichtiger erst im Falle einer eingetretenen und ungeklärten Doppelbesteuerung⁴⁰ das Recht haben, die Durchführung eines Schiedsverfahrens zu verlangen.

Von praktischer Bedeutung ist insbesondere die Frage, unter welchen Voraussetzungen er sein Recht geltend machen kann. Er kann die Einleitung eines Schiedsverfahrens verlangen, sofern sich die zuständigen Behörden innerhalb von 2 Jahren nach der Einleitung des Verständigungsverfahrens nicht einigen können. Massgebend für den Beginn der Zweijahresperiode ist der Zeitpunkt, zu dem der Doppelbesteuerungsfall der andern (2.) zuständigen Behörde zur Kenntnis gebracht wird.⁴¹

Die Frage, was als Einigung bzw. als Nichteinigung zu verstehen ist, gab im Rahmen der Konsultationen mit der Wirtschaft in Tokio zu ausführlichen Diskussionen Anlass. Sollte ein Steuerpflichtiger sein Recht auch verlieren, wenn sich die Steuerbehörden darüber verständigen, dass sie sich nicht einigen können, z. B. weil sie eine bestimmte Klausel unterschiedlich interpretieren und daraus eine Doppelbesteuerung entsteht? Aufgrund des Vernehmlassungsentwurfs der OECD vom Februar 2006 sowie von Äusserungen von Vertretern der Steuerbehörden und des OECD-Sekretariats erschien eine solche Auslegung (agree to disagree) in bestimmten Fällen als eine Möglichkeit, die sich die Behörden offen halten wollten. Eine solche, restriktive Lösung wurde im revidierten Kommentar schliesslich verworfen.⁴²

Ein anderer wichtiger Punkt, den es zu klären galt, betraf die Frage, ob der Steuerpflichtige eine Einigung akzeptieren muss, selbst wenn diese nach seiner Auffassung nicht in Übereinstimmung mit den Bestimmungen des DBA steht. Dieses Problem kann sich unter dem Verständigungsverfahren durchaus stellen, sind doch die zuständigen Behörden nicht gezwungen, eine Lösung zu finden, die in jeder Hinsicht den Bestimmungen des jeweiligen DBA entspricht.⁴³ Der Musterartikel der Internationalen Handelskammer und derjenige in der IFA-Stu-

36 Die Tatsache, dass das Übereinkommen kein EU-Instrument ist, führte in der Folge zu Schwierigkeiten. So galt das Übereinkommen zunächst nur für 5 Jahre, das heisst vom 1.1.1995 bis zum 31.12.1999. Nach Ablauf dieser Frist sollte das Übereinkommen grundsätzlich um weitere 5 Jahre verlängert werden, doch traten bei der Ratifikation des Verlängerungsprotokolls Verzögerungen auf. Italien hinterlegte die Ratifikationsurkunde erst am 4.8.2004. Zur Vermeidung einer intertemporalen Regelungslücke ergab sich die Notwendigkeit, das Übereinkommen mit Rückwirkung auf den 1.1. 2000 wiederum in Kraft zu setzen. Zusätzlich erschwert wurde das Inkrafttreten durch die Aufnahme von zahlreichen neuen Mitgliedstaaten im Jahr 2004.

37 ICC-Musterartikel 25A Abs. 1 und Kommentar (s. Arbitration in International Tax Matters, Bilateral Convention Article – ICC Policy Statement). Einen ähnlich weiten Geltungsbereich hat auch die im DBA-US enthaltene Schiedsklausel, vgl. Fn 9.

38 Art. 25 Abs. 5 Bst. a OECD-MA (Update 2008).

39 Die Staaten können im bilateralen DBA demgegenüber auch eine Ausdehnung auf solche Fälle vorsehen. Der OECD-Kommentar zu Art. 25 Abs. 5 OECD-MA erwähnt in Tz 73 diese Möglichkeit ausdrücklich.

40 Art. 25 Abs. 5 Bst. a OECD-MA: «...action of one or both of the Contracting States has resulted ... in a taxation not in accordance with the Convention».

41 Art. 25 Abs. 5 Bst. b OECD-MA.

42 Tz 71 des revidierten OECD-Kommentars zu Art. 25 OECD-MA. Sofern die beiden Behörden aber übereinkommen, dass alle offenen Punkte im Sinne des DBA gelöst worden seien, hat der Steuerpflichtige keinen Anspruch mehr auf ein Schiedsverfahren.

43 Abs. 2 von Art. 25 OECD-MA spricht nur davon, dass sich die zuständigen Behörden bemühen sollen, eine Einigung zu fin-

die⁴⁴ wollten dem Steuerpflichtigen das Recht geben, in Fällen, in denen die von den zuständigen Behörden gefundene Lösung nach seiner Beurteilung nicht in Übereinstimmung mit den DBA-Regeln steht, eine schiedsgerichtliche Beurteilung zu verlangen. Auch in dieser Frage entschied sich die OECD schliesslich dafür, lediglich sicherzustellen, dass ungelöste Fragen des hängigen Verständigungsfalls entschieden werden.⁴⁵

Immerhin wurde den Steuerpflichtigen das Recht eingeräumt, die auf der Grundlage des Schiedsentscheids getroffene Verständigungslösung nicht zu akzeptieren. Er hat in einem solchen Fall grundsätzlich die Möglichkeit, den innerstaatlichen Rechtsweg (wieder) zu beschreiten.⁴⁶

3.4 Verhältnis zum innerstaatlichen Rechtsweg⁴⁷

Zu Diskussionen Anlass gab auch die Frage, in welchem Verhältnis das neue Schiedsverfahren zum innerstaatlichen Rechtsweg stehen soll. Die Lösung, die schliesslich vereinbart wurde, lehnt sich an die Haltung verschiedener Staaten unter dem bisherigen Verständigungsverfahren an.⁴⁸ Verlangt ein Steuerpflichtiger eine schiedsgerichtliche Regelung, so muss er auf die Beschreitung des innerstaatlichen Rechtswegs verzichten. Dieser Weg sollte ihm erst wieder offen stehen, wenn er mit der erzielten Einigung nicht einverstanden ist. Im Diskussionsentwurf vom Februar 2006 war noch vorgesehen worden, dass der Steuerpflichtige auf die Möglichkeit der Beschreitung des innerstaatlichen Rechtswegs endgültig verzichten muss, wenn er eine schiedsgerichtliche Beurteilung verlangt.⁴⁹ Eine solche Bedingung war aus der

Sicht der Wirtschaft als viel zu einschränkend kritisiert worden.⁵⁰ Dies vor allem auch aus dem Grunde, dass dem Steuerpflichtigen nach dem vorgeschlagenen Verfahren nicht einmal bekannt gewesen wäre, wie die sog. Terms of Reference,⁵¹ die den Rahmen der schiedsgerichtlichen Lösung vorgeben sollten, ausgestaltet sind. Die internationale Wirtschaft⁵² forderte deshalb als Minimum, dass der Steuerpflichtige nur auf sein Recht verzichten muss, wenn er mit dem Inhalt der Terms of Reference einverstanden ist. Oder als Alternative dazu, dass der Verzicht automatisch rückgängig gemacht werden sollte, wenn sich die Steuerbehörden über den Fall während des laufenden Schiedsverfahrens in einer Weise einigen sollten, die nicht mit dem Vorschlag des Schiedsgerichts übereinstimmt. Die schlussendlich vorgeschlagene Lösung macht nur noch die Einschränkung, dass vorgängig kein entsprechender Entscheid gefällt worden ist.⁵³ Vorgesehen wird im Kommentar daher ein Aufschub für die Begehung des innerstaatlichen Rechtswegs bis zum Vorliegen eines aus der Sicht des Steuerpflichtigen nicht akzeptablen Ergebnisses des Verständigungsverfahrens.⁵⁴

Abs. 5 sieht aber vor, dass ein Fall nicht der Schiedsgerichtsbarkeit unterworfen werden kann, wenn in einem der beiden Vertragsstaaten ein ordentliches Gericht oder ein Verwaltungsgericht über einen entsprechenden Sachverhalt bereits einen Entscheid gefällt hat. Begründet wird diese Einschränkung mit der Überlegung, dass eine schiedsgerichtliche Lösung nicht im Widerspruch zum Entscheid eines innerstaatlichen Gerichts stehen sollte. Bezüglich dieser Bestimmung stellen sich die verschiedensten Fragen, die im Kommentar nur zum Teil beantwortet werden. Der Kommentar sieht aber auch ausdrücklich vor, dass die Staaten in ihren bilateralen Abkommen auf eine derartige Einschränkung verzichten können.⁵⁵

3.5 Verzicht auf weitere Einschränkungen

Im schliesslich vorgelegten Kommentar zu Abs. 5 verzichtete die OECD auf eine weitere, in den Diskussions-

den, damit eine nicht dem DBA entsprechende Besteuerung vermieden wird.

44 ICC-Musterartikel 26 Abs. 1 (s. Arbitration in International Tax Matters, Bilateral Convention Article – ICC Policy Statement) und IFA-Musterartikel 25A Abs. 1 (in: WILLIAM W. PARK/DAVID R. TILLINGHAST, *Income Tax Arbitration*, S. 30 ff.).

45 «... any unresolved issues arising from the case shall be submitted to arbitration ...», Art. 25 Abs. 5 OECD-MA.

46 Art. 25 Abs. 5 OECD-MA sowie Tz 71 des revidierten OECD-Kommentars zu Art. 25 OECD-MA.

47 Vgl. Tz 76 - 80 des revidierten OECD-Kommentars zu Art. 25 OECD-MA.

48 Die Frage des Verhältnisses zwischen dem Verständigungsverfahren und dem innerstaatlichen Rechtsweg war im bisherigen OECD-Kommentar zu Art. 25 OECD-MA zwar angesprochen worden (alte Tz 24 und 31). Grundsätzlich war die gleichzeitige Verfolgung beider Wege zulässig. Da ein Staat aber immer die Möglichkeit hatte, nicht auf ein Verständigungsverfahren einzutreten oder sich einer Einigung zu entziehen, stellten sich diese und andere Fragen nicht mit der gleichen Konsequenz wie bei der Einführung eines verbindlichen Schiedsverfahrens.

49 Vorschlag für einen Abs. 5 zu Art. 25 OECD-MA in den Proposals for Improving Mechanisms for the Resolution of Tax Treaty Disputes vom Februar 2006, S. 5.

50 Proposals for Improving Mechanisms for the Resolution of Tax Treaty Disputes – BIAC Comments Ziff. 4.

51 Vgl. OECD Sample Mutual Agreement on Arbitration, Annex to revised OECD Commentaries to Article 25 Ziff. 3 und die Ausführungen in Abschn. 4.

52 Proposals for Improving Mechanisms for the Resolution of Tax Treaty Disputes – BIAC Comments Ziff. 4.

53 Art. 25 Abs. 5 OECD-MA sowie OECD-Komm. Art. 25 OECD-MA Tz 76.

54 Für Staaten, die nicht auf ein Schiedsverfahren eintreten können, solange noch die Möglichkeit eines abweichenden innerstaatlichen Gerichtsentscheids besteht, sieht Tz 80 des OECD-Kommentars zu Art. 25 OECD-MA die Bestellung von Sicherheiten zugunsten des Steuerpflichtigen vor (dies entspricht Vorschlägen von Seiten der Wirtschaft).

55 OECD-Komm. Art. 25 OECD-MA Tz 76.

entwürfen vorgesehene Einschränkung, nach der die zuständigen Behörden ein Eintreten auf ein Begehren um eine schiedsgerichtliche Beurteilung hätten abweisen können, wenn der Steuerpflichtige nicht gutgläubig gehandelt hat oder wenn für sein Verhalten in einem der beiden Staaten eine schwere Busse (serious penalty) vorgesehen ist.⁵⁶ Derartige Strafen sind namentlich im Bereich der Verrechnungspreise häufig anzutreffen. Eine solche Einschränkung findet sich auch im Schiedsüber-einkommen der EU-Mitgliedstaaten.⁵⁷ Gerade im Zusammenhang mit der Regelung in der EU war aber deutlich geworden, wie problematisch eine derartige Klausel sein kann.⁵⁸ Dass die OECD schliesslich darauf verzichtet und für das Schiedsverfahren die gleiche Zulassungsschwelle übernommen hat wie für das Verständigungsverfahren, ist sachgerecht und entspricht dem gewählten Ansatz, nach welchem das Schiedsverfahren ein integraler Bestandteil des Verständigungsverfahrens sein soll.⁵⁹

3.6 Verpflichtung zur Umsetzung der schiedsgerichtlichen Lösung

Art. 25 Abs. 5 OECD-MA sieht vor, dass die zuständigen Behörden die vom Schiedsgericht getroffenen Entscheidungen zu den offenen Fragen im Rahmen des Abschlusses eines Verständigungsverfahrens übernehmen müssen. Die Lösung soll, wie im Verständigungsverfahren üblich (gilt nicht für die Schweiz), ungeachtet allfälliger zeitlicher Einschränkungen im innerstaatlichen Recht der betroffenen Staaten umgesetzt werden. Der Steuerpflichtige ist aber – wie bisher – berechtigt, die vorgesehene Verständigungslösung abzulehnen.

Der Kommentar sieht zudem eine interessante Option vor, von welcher verschiedene Staaten vermutlich Gebrauch machen dürften.⁶⁰ Wie unter dem EU-Schiedsübereinkommen können die beiden Vertragsstaaten gemäss dieser Option in ihrem bilateralen DBA vorsehen, dass sie nicht an die vom Schiedsgericht vorgeschlagene Lösung gebunden sind. Sie können sich vielmehr das

Recht vorbehalten, innerhalb einer Frist von 6 Monaten eine eigene Lösung zu finden, mit der die Doppelbesteuerung vermieden werden kann. Das Schiedsgericht hätte in diesem Fall im Prinzip nur die Rolle eines unabhängigen Gremiums, das Vorschläge für die Lösung von offenen Fragen in einem bestehenden Konflikt macht. Dies kommt der Idee eines Mediationsverfahrens nahe, bei dem ein unabhängiger Dritter Vorschläge unterbreitet. In Abs. 4 von Art. 25 OECD-MA ist bereits die Möglichkeit vorgesehen, einen Verständigungsfall einer Kommission zur Beurteilung zu unterbreiten.

Die interessante Frage, was geschehen soll, wenn ein Staat oder beide Staaten die vom Schiedsgericht vorgeschlagene Lösung nicht, nur teilweise oder inhaltlich abweichend umsetzen, wird im neuen Kommentar für die Hauptvariante des ab dem Zeitpunkt seiner Bekanntgabe zwingenden Schiedsentscheids nicht explizit angesprochen. Anders als beim gewöhnlichen Verständigungsverfahren besteht bezüglich der Schiedsverfahren ein internationales Übereinkommen, welches die Signatarstaaten zur Anerkennung und Vollstreckung der vom Übereinkommen erfassten ausländischen Schiedssprüche verpflichtet.⁶¹ Es ist allerdings fraglich, ob Schiedsentscheide im Rahmen eines DBA angesichts der Besonderheit ihrer Einbettung ins Verständigungsverfahren vom Geltungsbereich des Abkommens über die Vollstreckung ausländischer Schiedssprüche erfasst werden.

4 Verfahrensfragen im Zusammenhang mit der neuen OECD-Schiedsklausel

4.1 Verfahren im ausschliesslichen Zuständigkeitsbereich der beiden Staaten

Abs. 5 von Art. 25 OECD-MA sieht vor, dass sich die zuständigen Behörden im Rahmen eines Verständigungsverfahrens über die Modalitäten zur Anwendung der Schiedsgerichtsklausel einigen sollen (insbesondere Verfahrens- und Organisationsfragen). Indem die Ausgestaltung des Verfahrens ausschliesslich den Steuerbehörden überlassen wird, erteilte die OECD den Bestrebungen zur Schaffung eines einheitlichen Schiedsverfahrens für DBA-Konflikte im Prinzip eine Absage. Die OECD verzichtete damit auch auf die aus Schiedsgerichtskreisen vorgeschlagenen, international gebräuchlichen und den Besonderheiten von Steuerkonflikten angepassten Ver-

56 Proposals for Improving Mechanisms for the Resolution of Tax Treaty Disputes, Public Discussion Draft – OECD CTPA Tz 47. Proposals for Improving Mechanisms for the Resolution of Tax Treaty Disputes – BIAC Comments Ziff. 6.

57 Art. 8 EU-Schiedsübereinkommen, mit Erklärungen zur Auslegung in den einzelnen Staaten.

58 Code of conduct for the effective implementation of the EU Arbitration Convention – EU Joint Transfer Pricing Forum, COM (2004) 297 final, 23.4.2004, Ziff. 3.2.

59 Falls ein Staat aus einem bestimmten Grunde (z. B. Selbstverschulden des Steuerpflichtigen) auf ein Verständigungsverfahren nicht eintritt, hat ein Steuerpflichtiger selbstverständlich auch keine Möglichkeit, eine schiedsgerichtliche Regelung zu verlangen, vgl. Tz 68 des revidierten OECD-Kommentars zu Art. 25 OECD-MA.

60 Revidierter OECD-Kommentar zu Art. 25 OECD-MA Tz 84.

61 Übereinkommen über die Anerkennung und Vollstreckung ausländischer Schiedssprüche. Vgl. dazu auch WILLIAM W. PARK/DAVID R. TILLINGHAST, *Income Tax Arbitration*, S. 57 ff.

fahrensregeln.⁶² Sowohl der Vorschlag der Internationalen Handelskammer⁶³ als namentlich auch die von der IFA in Auftrag gegebene Studie⁶⁴ enthielten Vorschläge für einen eigenständigen Schiedsgerichtsartikel, in welchem neben der Verpflichtung zur Einleitung eines Schiedsverfahrens auch die wichtigsten Elemente des Verfahrens vorgegeben worden wären. Die IFA-Studie sah ein ergänzendes Memorandum of Understanding mit praktischen, technischen und insbesondere auch rechtlichen Vorgaben zur Durchführung des Schiedsverfahrens vor. Der von der OECD gewählte Weg ist aus den erwähnten Gründen nachvollziehbar. Er weist aber auch einige Schwächen auf, auf die nachstehend hingewiesen wird, und er ist im Grunde ein Kompromiss zwischen dem Wünschbaren und dem Machbaren.

Im Wissen darum, dass die Schiedsgerichtsbarkeit für die meisten Steuerbehörden Neuland ist und dass die in Abs. 5 von Art. 25 OECD-MA neu vorgeschlagene schiedsgerichtliche Lösung in der Praxis nur erfolgreich umgesetzt werden kann, wenn sich die beiden Staaten auch auf ein entsprechendes Verfahren einigen, wurde im neuen Kommentar zu Abs. 5 eine Mustervereinbarung vorgeschlagen, die von den interessierten Staaten übernommen werden kann.

Auf wichtig erscheinende Aspekte der insgesamt 20 Ziffern umfassenden Mustervereinbarung soll nachstehend eingegangen werden.⁶⁵

4.2 Mustervereinbarung gemäss OECD-Kommentar

Selbstverständlich sind die Staaten hinsichtlich der Ausgestaltung des Schiedsverfahrens frei. Wenn dieses aber funktionieren soll, ist es unumgänglich, dass die Verfahrensschritte und die wichtigsten Elemente des Verfahrens festgelegt werden. Um eine Einigung im Falle von ungelösten Verständigungsverfahren nicht noch zusätzlich zu verzögern,⁶⁶ sollten die Verfahrensregeln zudem bereits im Zeitpunkt des Inkrafttretens eines DBA festgelegt

werden.⁶⁷ In rechtlicher Hinsicht handelt es sich bei einer solchen Verfahrensregelung um eine Verständigungslösung zwischen den zuständigen Behörden auf der Grundlage von Art. 25 Abs. 5 OECD-MA.

4.2.1 Einreichung des Gesuchs um eine schiedsgerichtliche Regelung

Das Gesuch muss vom Steuerpflichtigen schriftlich an eine der beiden Vertragsparteien gerichtet werden, und diese muss das Gesuch innerhalb von 10 Tagen an die andere zuständige Behörde weiterleiten. Der Gesuchsteller und – in Fällen, in denen noch andere Steuerpflichtige direkt betroffen sind (z. B. bei Verrechnungspreiskonflikten) – jede andere direkt betroffene Person muss bei Einleitung des Verfahrens zudem bestätigen, dass für das gleiche Verfahren noch kein innerstaatliches Gerichtsurteil ergangen ist.⁶⁸ Ziff. 2 der Mustervereinbarung enthält zudem Klarstellungen hinsichtlich der Frist von 2 Jahren, innerhalb der das Gesuch um Einleitung eines Schiedsverfahrens gestellt werden muss.⁶⁹

4.2.2 Vom Schiedsgericht zu regelnde Fragen (Terms of Reference)

Der in den sog. Terms of Reference enthaltene Auftrag an das Schiedsgericht ist für die Lösung eines Falles von zentraler Bedeutung. Die OECD-Mustervereinbarung sieht diesbezüglich vor, dass die Festlegung der Terms of Reference den zuständigen Behörden obliegen soll. Dies ist im Bereich der Schiedsgerichtsbarkeit unüblich, denn eigentlich ist es Sache des unabhängigen Schiedsgerichts, gestützt auf die Eingaben der Parteien und in Absprache mit diesen zu entscheiden, welches die Fragen sind, die es zu klären gilt.⁷⁰

Gerade in Steuerfällen, die im Verständigungsverfahren nicht gelöst werden konnten und bei denen die Situation deshalb vielfach verfahren sein dürfte, könnte sich die Einigung über die Terms of Reference in der Praxis als

62 Vgl. MARCUS DESAX/MARC VEIT, *Arbitration of Tax Treaty Disputes: The OECD Proposal*, S. 406 ff. Vgl. auch WILLIAM W. PARK/DAVID R. TILLINGHAST, *Income Tax Arbitration*, Appendix I, S. 94 ff.

63 Vgl. *Arbitration in International Tax Matters*, *Bilateral Convention Article – ICC Policy Statement*.

64 Vgl. WILLIAM W. PARK/DAVID R. TILLINGHAST, *Income Tax Arbitration*. Der vorgeschlagene IFA-Musterartikel (in: WILLIAM W. PARK/DAVID R. TILLINGHAST, *Income Tax Arbitration*, S. 30 ff.) enthält bezüglich der Ausgestaltung verschiedene mögliche Varianten.

65 Revidierter OECD-Kommentar zu Art. 25 OECD-MA, Annex, nachstehend «Mustervereinbarung» oder «OECD Sample Mutual Agreement».

66 Falls ein Staat in einem konkreten Fall ein Schiedsverfahren verhindern wollte, könnte er die Einigung über die Modalitäten ungebührlich hinauszögern.

67 Im Gegensatz zu Schiedsklauseln, die nur zur Anwendung gelangen, wenn beide Staaten im konkreten Einzelfall zustimmen (wie z. B. beim DBA-US, vgl. Fn 9), sind mit der Einführung eines obligatorischen Schiedsverfahrens vorgegebene Fristen zu beachten, was eine vorgängige Einigung über das Verfahren als ratsam erscheinen lässt. Auch in Tz 85 des OECD-Kommentars zu Art. 25 OECD-MA wird empfohlen, die bilaterale Durchführungsvereinbarung wenn möglich zeitlich parallel zur DBA-Schiedsklausel zu erstellen und in Kraft zu setzen.

68 OECD Sample Mutual Agreement Ziff. 1.

69 OECD Sample Mutual Agreement Ziff. 2.

70 IFA-Vorschlag Memorandum of Understanding Ziff. 1 Bst. d. Aus der Sicht der von der OECD vorgeschlagenen Lösung ist es dagegen konsequent, wenn die zuständigen Behörden auch darüber entscheiden können, für welche im Verständigungsverfahren offen gebliebenen Fragen das Schiedsgericht eine Antwort finden soll.

schwierig erweisen. Dies auch in Fällen, in denen die beiden Parteien ganz unterschiedliche Auffassungen hinsichtlich des einzuschlagenden Lösungswegs haben. Das von der OECD vorgesehene Verfahren ist deshalb schon früh als unzweckmässig kritisiert worden.⁷¹ Die Tatsache, dass mit der Festlegung der zu klärenden Fragen ganz am Anfang des Verfahrens die entscheidenden Weichen gestellt werden, zeigt die Bedeutung dieser möglichen Schwachstelle in der OECD-Mustervereinbarung.

Gemäss Mustervereinbarung müssen die Terms of Reference dem Steuerpflichtigen zwar schriftlich unterbreitet werden. Auch diesbezüglich wäre es angezeigt gewesen, dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit einzuräumen, zu den Terms of Reference Stellung zu nehmen und Änderungsvorschläge einzureichen. Letztlich geht es um Fragen, auf die der betroffene Steuerpflichtige eine befriedigende Antwort haben möchte, so dass er der vorgeschlagenen Lösung des Steuerkonflikts schliesslich zustimmen kann. Das gleiche Recht sollte auch das Schiedsgericht selbst erhalten. Es müsste sich z. B. zur Frage äussern können, ob der ihm erteilte Auftrag klar genug formuliert ist. Das Schiedsgericht sollte zudem das Recht haben, sich zu gewissen verfahrenstechnischen Fragen zu äussern und die diesbezüglichen Vorgaben der zuständigen Behörden nach Rücksprache mit diesen abzuändern.⁷²

Für den Fall, dass die Terms of Reference dem Steuerpflichtigen oder der anderen zuständigen Behörde nach Ablauf von 3 Monaten nicht zur Kenntnis gebracht worden sind, sieht die OECD-Mustervereinbarung in Ziff. 4 vor, dass der Steuerpflichtige oder die andere Behörde innerhalb eines Monats eine Liste von Punkten, die vom Schiedsgericht zu klären sind, erstellen und den involvierten Parteien unterbreiten kann. Aus dieser Liste formuliert das Schiedsgericht sodann innerhalb eines Monats nach der Ernennung der Schiedsrichter die provisorischen Terms of Reference und stellt diese den beiden zuständigen Behörden und dem Antragsteller zu. Die zuständigen Behörden haben in der Folge einen weiteren Monat Zeit, um sich auf die endgültigen Terms of Reference zu einigen. Tun sie dies nicht, ist die vom Schiedsgericht erarbeitete Fassung massgebend.⁷³

4.2.3 Auswahl der Schiedsrichter

Innerhalb von 3 Monaten, nachdem die Terms of Reference endgültig feststehen, muss gemäss der OECD-Mustervereinbarung jede der zuständigen Behörden einen Schiedsrichter ernennen. Diese beiden Schiedsrichter müssen sich sodann innerhalb von 2 Monaten auf einen dritten Schiedsrichter einigen, der den Vorsitz hat. Sind die 3 Schiedsrichter nicht innerhalb der angegebenen Zeitspanne bestimmt worden, obliegt diese Aufgabe gemäss Ziff. 5 der Mustervereinbarung dem Direktor des OECD Centre for Tax Policy and Administration. Dieser muss in diesem Fall innerhalb von 10 Tagen nach Eingang eines entsprechenden Gesuchs des Steuerpflichtigen die fehlenden Ernennungen vornehmen.

Die Vorschläge der OECD hinsichtlich der Auswahl der Schiedsrichter sind intensiv diskutiert worden.⁷⁴ Es geht dabei zum einen um einen ganz entscheidenden Punkt, nämlich um die Unabhängigkeit des Schiedsgerichts. Zum anderen geht es aber auch um die ebenso wichtige Frage, wie das Schiedsgericht seine Entscheide fällen soll, wenn es aus 2 Parteivertretern und einem unabhängigen Vorsitzenden zusammengesetzt ist.⁷⁵

In den kommerziellen Schiedsverfahren sowie den Verfahren über internationale Investitionsstreitigkeiten wird der Unabhängigkeit des Schiedsgerichts ein sehr hoher Stellenwert beigemessen. Die von der OECD vorgesehene Lösung weicht diesbezüglich von den Grundsätzen der modernen Schiedsgerichtsbarkeit ab. Dies kann sich allenfalls als eine Schwachstelle des vorgeschlagenen Verfahrens herausstellen. Zwar wird in Ziff. 7 der Mustervereinbarung ausdrücklich ausgeschlossen, dass Personen, die in das betreffende Steuerverfahren involviert gewesen waren, als Schiedsrichter ernannt werden können. Alle anderen Personen, einschliesslich Vertretern aus der Steuerverwaltung des jeweiligen Vertragsstaates, sollen dagegen zugelassen sein.

Aufgrund der Erfahrungen mit der internationalen Schiedsgerichtsbarkeit wurden bereits sehr früh erhebliche Bedenken gegen eine solche Regelung geäussert.⁷⁶ Die von der OECD aufgeführten Gründe für die vorgeschlagene Regelung wurden dabei nur als vordergründig richtig beurteilt.⁷⁷ Zwar sind nach dieser Einschätzung

71 MARCUS DESAX/MARC VEIT, Arbitration of Tax Treaty Disputes: The OECD Proposal, mit konkreten Vorschlägen zum Diskussionspapier der OECD (Proposals for Improving Mechanisms for the Resolution of Tax Treaty Disputes gemäss Public Discussion Draft – OECD CTPA), S. 418 f.

72 MARCUS DESAX/MARC VEIT, Arbitration of Tax Treaty Disputes: The OECD Proposal, Vorschlag für eine alternative Formulierung, S. 419.

73 OECD Sample Mutual Agreement Ziff. 4.

74 Vgl. IFA-Musterartikel 25A Abs. 5 (in: WILLIAM W. PARK/DAVID R. TILLINGHAST, Income Tax Arbitration, S. 30 ff.).

75 Proposals for Improving Mechanisms for the Resolution of Tax Treaty Disputes – BIAC Comments Ziff. 5.

76 MARCUS DESAX/MARC VEIT, Arbitration of Tax Treaty Disputes: The OECD Proposal, S. 420 f. WILLIAM W. PARK/DAVID R. TILLINGHAST, Income Tax Arbitration, S. 77 ff.

77 MARCUS DESAX/MARC VEIT, Arbitration of Tax Treaty Disputes: The OECD Proposal, S. 420 f. WILLIAM W. PARK/DAVID R. TILLINGHAST, Income Tax Arbitration, S. 33 ff.

Fachkenntnisse wichtig und können auch die Entscheidungsfindung beschleunigen. Bei den von den Steuerbehörden vorgeschlagenen Schiedsrichtern dürfte es sich um Personen handeln, die in vielfältiger Weise mit dem jeweiligen Vertragsstaat verbunden sind. Sie können damit in den meisten Fällen wohl kaum als völlig unabhängig gelten. Wenn ein Schiedsgericht somit aus 3 Personen besteht, von denen nur eine, nämlich der Vorsitzende, wirklich unabhängig ist, dürfte die ganze Last der Entscheidungsfindung beim Vorsitzenden liegen. Dies wiederum kann zu arbiträren Lösungsvorschlägen führen. Dies dürfte bei einem unabhängigen Schiedsgericht, das aus mehreren Personen besteht, viel weniger der Fall sein.⁷⁸

Angesichts des von der OECD vorgesehenen Verfahrens ist die Frage, welche Anforderungen der Vorsitzende des Schiedsgerichts zu erfüllen hat, von zentraler Bedeutung. Die Mustervereinbarung der OECD sieht diesbezüglich nur vor, dass die beiden von den betroffenen Staaten ernannten Schiedsrichter den Vorsitzenden bestimmen sollen. Schiedsgerichtsexperten machten diesbezüglich darauf aufmerksam, dass es sich beim Vorsitzenden unbedingt um eine Person handeln sollte, die mit der internationalen Schiedsgerichtsbarkeit vertraut ist. Sie werten diese Eigenschaften als wesentlich wichtiger als Fachkenntnisse im Steuerbereich. Denn dem Vorsitzenden kommt in der vorgeschlagenen Zusammensetzung des Schiedsgerichts eine ganz zentrale Funktion zu: Er ist verantwortlich für die Koordination eines komplexen, durch verschiedene zeitliche, rechtliche und sachliche Bedingungen eingeschränkten Verfahrens. Er muss auch sicherstellen, dass das Schiedsgericht seine Entscheidung schlussendlich als unabhängiges Gremium fällt. Da das Schiedsgericht Mehrheitsentscheidungen fällen soll, ist der Vorsitzende in jedem Fall darauf angewiesen, wenigstens einen weiteren Vertreter für die Unterstützung der von ihm vertretenen (unabhängigen) Position zu gewinnen. Dies könnte in der Praxis zu heiklen Situationen führen.

Kritisiert wird in diesem Zusammenhang auch, dass der Direktor der zuständigen OECD-Stelle für die Ernennung der Schiedsrichter zuständig sein soll, wenn sich die beiden Schiedsrichter nicht auf einen Vorsitzenden einigen können oder wenn eine Partei keinen Vertreter bestimmt hat. Der betreffende Direktor kennt zwar aufgrund seiner Funktion namentlich die Vertreter der Steuerbehörden der OECD-Mitgliedstaaten. Zur Sicherstellung der Effizienz des Verfahrens und der Unabhängigkeit der Entscheidungsfindung dürfte aber eine neutrale Stel-

le, wie etwa der Ständige Schiedsgerichtshof in Den Haag, wesentlich besser geeignet sein.⁷⁹

Wiederum zur Sicherstellung der Unabhängigkeit wurde seitens der mit der Schiedsgerichtsbarkeit vertrauten Experten auch angeregt, dass jeder Staat das Recht haben sollte, die Qualifikation des von der anderen Partei vorgeschlagenen Schiedsrichters in Frage zu stellen. Auch die Beurteilung dieser Frage könnte dem Ständigen Schiedsgerichtshof in Den Haag zugewiesen werden. Zwar würde das Schiedsverfahren dadurch zum Teil etwas verlängert, die Arbeitsweise des Gremiums sowie die Entscheidungsfindung könnten im Gegenzug aber wesentlich verbessert werden.⁸⁰

4.2.4 Entschädigung der Schiedsrichter und Verteilung der Kosten

Die Entschädigungsfrage ist ebenfalls in Ziff. 5 der Mustervereinbarung der OECD enthalten, doch lässt sie diese heikle Frage ausdrücklich offen.⁸¹

In Ziff. 13 ist hingegen vorgesehen, wie die Kosten verteilt werden sollen, wenn dies von den zuständigen Behörden nicht anders bestimmt worden ist.⁸² Grundsätzlich soll jede Partei ihre eigenen Kosten im Zusammenhang mit der schiedsgerichtlichen Regelung tragen. Das gilt auch für die Entschädigung des von ihr bestimmten Schiedsrichters und die Tragung der bei diesem anfallenden Kosten. Die Auslagen im Zusammenhang mit dem dritten Schiedsrichter sowie die durch das Schiedsgericht verursachten administrativen Kosten sollen hälftig zwischen den beiden Staaten aufgeteilt werden. Erfreulich ist, dass dem Steuerpflichtigen aus dem Schiedsverfahren (wie beim bisherigen Verständigungsverfahren) keine direkten Kosten erwachsen. Er trägt aber indirekt bis zur Umsetzung des Schiedsgerichtsentscheids weiterhin die Kosten aus der bereits eingetretenen Doppelbesteuerung.

78 OECD Sample Mutual Agreement on Arbitration, Annex to revised OECD Commentaries to Article 25 Ziff. 13.

79 IFA-Musterartikel 25A Ziff. 5 (in: WILLIAM W. PARK/DAVID R. TILLINGHAST, *Income Tax Arbitration*, S. 30 ff.). MARCUS DESAX/MARC VEIT, *Arbitration of Tax Treaty Disputes: The OECD Proposal*, S. 421.

80 Vgl. Begründungen zu den genannten Problemen in MARCUS DESAX/MARC VEIT, *Arbitration of Tax Treaty Disputes: The OECD Proposal*, S. 420 ff.

81 OECD Sample Mutual Agreement Ziff. 5. Im Text wird in Klammern lediglich als eine der Möglichkeiten auf die Entschädigungsregelung unter dem EU-Schiedsübereinkommen hingewiesen. Da die Frage der Aufteilung der Kosten erst später (in Ziff. 13) ausdrücklich geregelt wird, trägt der Verweis in Ziff. 5 nicht unbedingt zur Klarheit bei. Im Vorschlag der IFA werden bezüglich der Entschädigung der Schiedsrichter verschiedene Möglichkeiten aufgeführt, WILLIAM W. PARK/DAVID R. TILLINGHAST, *Income Tax Arbitration*, S. 99 f.

82 OECD Sample Mutual Agreement Ziff. 13.

4.2.5 «Streamlined Arbitration» als Alternative

Die OECD-Staaten waren sich der Komplexität des vorgeschlagenen Verfahrens bewusst und sehen in der Mustervereinbarung deshalb als Alternative auch ein stark vereinfachtes Schiedsverfahren vor. Bei diesem werden die Entscheide nur durch einen einzigen, von den beiden Vertragsparteien bestimmten Schiedsrichter gefällt.⁸³ Das Verfahren dürfte namentlich bei Konflikten über faktische Fragen zum Tragen kommen. Die zuständigen Behörden haben die Möglichkeit, dieses Verfahren in den Terms of Reference als anwendbar zu erklären. Die beiden Behörden haben dabei innerhalb eines Monats, nachdem die Terms of Reference dem Steuerpflichtigen zugestellt worden sind, einen Schiedsrichter zu bestimmen. Die Behörden müssen diesem sodann innerhalb von 2 Monaten nach der Ernennung ihre Antworten auf die in den Terms of Reference gestellten Fragen zustellen. Der Schiedsrichter soll in der Folge innerhalb von einem Monat auf die gestellten Fragen im Sinne der einen oder anderen Vertragspartei entscheiden und seine Wahl zusammen mit einer kurzen Begründung den zuständigen Behörden mitteilen. Diese müssen die vom Schiedsrichter vorgeschlagene Lösung gemäss der in Ziff. 19 der OECD-Mustervereinbarung vorgesehenen Regelung umsetzen.

Es handelt sich dabei um eine spezielle Form der Schiedsgerichtsbarkeit, die in der Fachsprache als «last best offer» oder «baseball arbitration» bezeichnet wird. Das Schiedsgericht nimmt dabei eine eigenständige und unabhängige Beurteilung vor, ist aber bei seinem Entscheid insofern eingeschränkt, als es der von der einen oder anderen Partei vertretenen Position zustimmen muss.⁸⁴ Ein solches Verfahren hat Vor- und Nachteile. Weil sich die beiden Parteien bewusst sein müssen, dass das Schiedsgericht nur eine der jeweiligen Lösungen wählen kann, dürfte das Verfahren in vielen Fällen dazu führen, dass sich die Positionen beider Parteien annähern. Beide müssen ihre Lösungsvorschläge nämlich so ausgestalten, dass sie bei einer unabhängigen Beurteilung die Chance haben, vom Schiedsgericht gewählt zu werden.

4.2.6 Zurverfügungstellung von Information und Vertraulichkeit

Für die in der Praxis wichtige Frage der Gewährleistung der Vertraulichkeit der steuerlichen Informationen sieht die Mustervereinbarung der OECD in Ziff. 8 vor, dass jeder von einer Partei bestimmte Schiedsrichter als bevollmächtigter Vertreter der jeweiligen zuständigen Behörde gelten soll bzw. dass der idR von beiden Behörden bestimmte Vorsitzende den Vertraulichkeitsregeln des Staates unterstellt sein soll, in dem der strittige Steuerfall erstmals anhängig gemacht worden ist.⁸⁵

Etwas heikler könnte für den Steuerpflichtigen Ziff. 9 der Mustervereinbarung sein. In Fällen, in denen die Kooperation des Steuerpflichtigen im Verständigungsverfahren aus der Sicht der Behörden ungenügend war, weil er die von ihm verlangten Informationen nicht fristgerecht geliefert hat und eine Verständigungslösung deshalb nicht innerhalb der Frist von 2 Jahren getroffen werden konnte, erhält die betroffene zuständige Behörde das Recht, die Ernennung der Schiedsrichter um die gleiche Frist zu verzögern, wie dies der Steuerpflichtige getan hat.⁸⁶ Aus der Sicht der Steuerbehörden mag eine solche Bestimmung als sachgerecht erscheinen. Für den Steuerpflichtigen stellt sie jedoch eine Erschwernis dar, die es einer zuständigen Behörde erlauben kann, das Schiedsverfahren zu verzögern.

Von erheblicher praktischer Bedeutung kann auch die in Ziff. 10 enthaltene Einschränkung sein, dass Informationen, die den zuständigen Behörden im Rahmen des Verständigungsverfahrens nicht zur Verfügung gestellt worden waren, bei der Entscheidungsfindung im Rahmen des Schiedsverfahrens ohne die Zustimmung der zuständigen Behörden beider Vertragsstaaten nicht verwendet werden dürfen.⁸⁷ Es ist zu hoffen, dass die zuständigen Behörden in der Praxis diese Zustimmung erteilen werden. Das Schiedsgericht soll als unabhängige Instanz die Möglichkeit haben, vom Steuerpflichtigen und von den zuständigen Behörden neue Informationen einzuverlangen, um die sich stellenden Fragen beantworten zu können. Wird diese Möglichkeit ausgeschlossen, so bedeutet dies eine allenfalls gravierende Einschränkung in Bezug auf die unabhängige Entscheidungsfindung durch das Schiedsgericht.

83 OECD Sample Mutual Agreement Ziff. 6.

84 Eine solche Klausel findet sich im Protokoll zum DBA USA-Deutschland vom 1.6.2006. Dabei dürfte auch die Überlegung mitgespielt haben, dass die beiden Staaten die Kompetenz zur Auslegung des Rechts damit nicht an eine Drittpartei abtreten (zur Auswahl stehen die Vorschläge der beiden Steuerbehörden), was aus souveränitätspolitischen Überlegungen eher als akzeptabel erschien.

85 OECD Sample Mutual Agreement Ziff. 8. Gleiches Verfahren auch im IFA-Vorschlag, Memorandum of Understanding Ziff. 4.

86 OECD Sample Mutual Agreement Ziff. 9.

87 OECD Sample Mutual Agreement Ziff. 10.

4.2.7 Mitwirkungsrechte des Steuerpflichtigen

Die Frage der Rechtsstellung des Steuerpflichtigen war ebenfalls ein wichtiger Punkt, bei dem die Vertreter der Wirtschaft auf Verbesserungen gedrängt hatten, zumal es bis dahin nicht gelungen war, diesen Aspekt im bestehenden Verständigungsverfahren erheblich zu verbessern.⁸⁸ Wie im Verständigungsverfahren hat der Steuerpflichtige keine Parteistellung; er hat aber das Recht, dem Schiedsgericht seine Sicht der Dinge schriftlich einzureichen. Zusätzlich kann ihm das Schiedsgericht gestatten, seine Auffassung im Laufe des Schiedsverfahrens auch mündlich vorzubringen.⁸⁹

4.2.8 Durchführung des Schiedsverfahrens

Die zuständige Behörde, bei der der streitige Steuerfall erstmals anhängig gemacht worden ist, muss in Bezug auf die Durchführung des Schiedsverfahrens die notwendige administrative und logistische Unterstützung sicherstellen. Das zur Verfügung gestellte Personal soll in Bezug auf die Durchführung des Verfahrens ausschließlich gegenüber dem Vorsitzenden des Schiedsgerichts verantwortlich sein.⁹⁰ Weder Art. 25 Abs. 5 OECD-MA noch die Mustervereinbarung enthalten Vorschriften über die Bestimmung des Ortes des Schiedsgerichts. Da der Steuerpflichtige den Schiedsantrag im Allgemeinen an die zuständige Behörde im Staat seiner Ansässigkeit richten wird und diese danach für die Logistik der Durchführung des Schiedsverfahrens zuständig ist, wird im praktischen Ergebnis ein Standort im Ansässigkeitsstaat des Steuerpflichtigen als Ort des Schiedsgerichts gelten,⁹¹ sofern in den Terms of Reference nicht eine andere Regelung getroffen wurde.

4.2.9 Rechtliche Grundlagen

Die vorgeschlagene Mustervereinbarung der OECD verweist hinsichtlich der zu berücksichtigenden Rechtsquellen auf das anwendbare DBA, auf das innerstaatliche

Recht sowie für die Auslegung des DBA auf das Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge.⁹² Ferner sollen die massgebenden Bestimmungen des Kommentars zum OECD-Musterabkommen sowie, in Bezug auf das arm's-length-Prinzip, die Verrechnungspreis-Richtlinien der OECD Anwendung finden. Dagegen soll den Schiedsrichtern die Heranziehung anderer Rechtsquellen nur erlaubt sein, wenn diese von den zuständigen Behörden im Rahmen der Terms of Reference ausdrücklich aufgeführt sind.⁹³ Dies ist eine Einschränkung, die mit dem Anspruch auf eine unabhängige und sachgerechte Entscheidungsfindung kollidieren kann. Sie zeugt aber auch von einem gewissen Unbehagen des Fiskalkomitees der OECD gegenüber Rechtsquellen, die allenfalls nicht die autorisierte OECD-Sicht wiedergeben.

4.2.10 Entscheidungsfindung und Kommunikation des Entscheids

Die Entscheide sollen vom Schiedsgericht mit einfacher Mehrheit gefällt werden. Sie sind dem Steuerpflichtigen und den zuständigen Behörden sodann in schriftlicher Form zu eröffnen. Im Entscheid sollen die Rechtsquellen erwähnt werden. Die Schlussfolgerungen sind zu begründen. Eine Veröffentlichung in anonymisierter Form soll hingegen nur möglich sein, wenn sowohl der Steuerpflichtige als auch die beiden involvierten Behörden zustimmen. Zudem soll dem Entscheid keine Präzedenzwirkung für andere Fälle zukommen.⁹⁴

Bezüglich der wichtigen Frage der Dauer des Schiedsverfahrens sieht die OECD-Mustervereinbarung vor, der Entscheid sei den zuständigen Behörden der am Verfahren beteiligten Staaten sowie dem Steuerpflichtigen, der das Schiedsverfahren verlangt hat, innerhalb von 6 Monaten zu eröffnen. Diese Frist berechnet sich ab dem Zeitpunkt, in dem der Vorsitzende den involvierten Parteien mitgeteilt hat, dass er alle für die Beratung nötigen Informationen erhalten hat.⁹⁵ Für den Fall, dass eine der zuständigen Behörden die benötigten Informationen nicht liefert, sieht die vorgeschlagene Mustervereinbarung die Ansetzung einer Nachfrist von 2 Monaten vor. Falls auch bis dahin keine Angaben eingetroffen sind, soll der Entscheid ohne Berücksichtigung der entscheidenden Informationen gefällt werden.⁹⁶

Sollte der Entscheid vom Schiedsgericht nicht innerhalb der vorgesehenen Frist gefällt werden, so sieht Ziff. 17 die Ansetzung einer Nachfrist von weiteren 6 Monaten

88 Mutual Agreement Procedure in Transfer Pricing: Practical Experiences of Multinational Enterprises – BIAC Comments on OECD questionnaire und Proposals for Improving Mechanisms for the Resolution of Tax Treaty Disputes – BIAC Comments sowie Arbitration in International Tax Matters – ICC Policy Statement. Vgl. aber auch Manual on Effective Mutual Agreement Procedures (MEMAP) – OECD CTPA, Annex 2, Best Practice no. 13 – Taxpayer presentations to competent authorities.

89 OECD Sample Mutual Agreement Ziff. 11. In einer früheren Version des OECD-Kommentars (Tz 76) war vorgesehen gewesen, dass ein Steuerpflichtiger vor dem Schiedsgericht nur auftreten könne, wenn alle Beteiligten einverstanden sind.

90 OECD Sample Mutual Agreement Ziff. 12.

91 Vgl. MARCUS DESAX/MARC VEIT, Arbitration of Tax Treaty Disputes: The OECD Proposal, S. 425.

92 Art. 31 - 34 WÜRV.

93 OECD Sample Mutual Agreement Ziff. 14.

94 OECD Sample Mutual Agreement Ziff. 15.

95 OECD Sample Mutual Agreement Ziff. 16.

96 OECD Sample Mutual Agreement Ziff. 16.

sowie ggf. die Ernennung eines neuen Schiedsrichters vor.⁹⁷

4.2.11 Anfechtung des Schiedsentscheids

Der Entscheid des Schiedsgerichts soll endgültig sein, ausser in Fällen, in denen ein Gericht in einem der Vertragsstaaten den Entscheid als nicht umsetzbar (unenforceable) beurteilt, weil Abs. 5 von Art. 25 OECD-MA oder eine der in den Terms of Reference enthaltenen Bestimmungen nicht eingehalten worden ist.⁹⁸ Sollte dies der Fall sein, wird davon ausgegangen, dass kein Gesuch um Einleitung eines Schiedsverfahrens erfolgt ist und dass ein solches Verfahren nicht stattgefunden hat.⁹⁹

4.2.12 Umsetzung des Schiedsentscheids

Der Entscheid des Schiedsgerichts soll innerhalb von 6 Monaten, nachdem er den Betroffenen mitgeteilt worden ist, im Rahmen eines Verständigungsverfahrens umgesetzt werden.¹⁰⁰ Damit wird das Verfahren wieder in das bisherige Verständigungsverfahren gemäss Art. 25 OECD-MA zurückgeführt.¹⁰¹

4.2.13 Abschluss des Verständigungsverfahrens während eines laufenden Schiedsverfahrens

Für den Fall, dass die zuständigen Behörden in der Zeit zwischen dem Begehren um eine schiedsgerichtliche Beurteilung und dem Zeitpunkt, in dem der Entscheid ergangen ist, auf dem Wege der Verständigung zu einer Einigung über sämtliche in den Terms of Reference erwähnten Fragen gelangen, soll das Schiedsverfahren ohne Entscheid in der Sache abgebrochen werden.¹⁰² Damit behalten die zuständigen Behörden das Heft bis zum Schluss in der Hand und können autonom entscheiden, ob ein anberaumtes Schiedsverfahren tatsächlich zu Ende geführt oder abgebrochen werden soll.

5 Umsetzung der neuen Schiedsklausel

5.1 OECD-Idee eines neuen multilateralen Ansatzes zur Umsetzung

Angesichts der Tatsache, dass seitens der internationalen Wirtschaft der dringende Wunsch bestand, dass das neu vorgesehene Schiedsverfahren in der Praxis möglichst rasch Anwendung finde, wurde intensiv darüber nachgedacht, wie dies zu bewerkstelligen wäre. Da zwischen den OECD-Staaten in aller Regel bereits bilaterale DBA in Kraft stehen und Revisionsverhandlungen in zeitlicher und verfahrensrechtlicher Hinsicht aufwändig sind, überlegte sich namentlich das OECD-Sekretariat neue Verfahrensmodelle für die Umsetzung von Änderungen im DBA-Musterabkommen.¹⁰³ Erörtert wurde, ob dies mittels eines multilateralen Abkommens geschehen könne, in welchem die beteiligten Staaten übereinkämen, dass der neue Abs. 5 von Art. 25 OECD-MA für alle DBA zwischen den am multilateralen Abkommen beteiligten Staaten Anwendung finden solle. Diese Idee wurde schliesslich nicht weiterverfolgt – ob auf Verlangen der Staaten oder weil sich zu viele technische und rechtliche Fragen stellten, entzieht sich unserer Kenntnis. Der Kommentar zum neuen Abs. 5 von Art. 25 OECD-MA befürwortet aber ausdrücklich, dass auch Staaten, deren DBA keinen Abs. 5 enthalten, sich im Rahmen eines Verständigungsverfahrens auf alternative Konfliktlösungsverfahren einigen können.¹⁰⁴ In Frage käme in solchen Fällen aber vermutlich nur ein Verfahren, bei dem Dritte den beiden zuständigen Behörden Lösungsmöglichkeiten aufzeigen (Mediation). Eine Verpflichtung zur Übernahme der Vorschläge des Schiedsgerichts dürfte ohne ausdrückliche Gutheissung einer solchen Lösung durch den Gesetzgeber in zahlreichen Staaten nicht möglich sein.¹⁰⁵

5.2 Bestrebungen in der UNO-Expertenkommission

Der Vollständigkeit halber soll hier noch erwähnt werden, dass die Expertenkommission für internationale Steuerfragen der UNO (UN Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters) die Idee der Ver-

97 OECD Sample Mutual Agreement Ziff. 18.

98 S. zu den Anfechtungsfragen auch die Ausführungen in Abschn. 5.3.2.

99 OECD Sample Mutual Agreement Ziff. 18, wobei aber die vereinbarten Regeln bezüglich Kosten und der Vertraulichkeit trotzdem Anwendung finden sollen.

100 OECD Sample Mutual Agreement Ziff. 19.

101 Zur Frage der Rechtsfolgen bei Nichtumsetzung s. die Ausführungen in Abschn. 3.6.

102 OECD Sample Mutual Agreement Ziff. 20.

103 Das Problem der Anpassung einer Vielzahl bestehender Abkommen stellt sich bei allen Änderungen im OECD-Musterabkommen. Im Falle der aus der Sicht der Wirtschaft gewünschten raschen Einführung eines Schiedsverfahrens trat die Problematik aber klar zutage.

104 OECD-Komm. Art. 25 Tz 86. Der revidierte OECD-Kommentar sieht in Tz 69 zu Art. 25 OECD-MA einen entsprechenden Wortlaut für eine Verständigungsvereinbarung vor.

105 Dies dürfte auch in Bezug auf die Schweiz gelten, sehen doch die bisherigen bilateralen DBA im Rahmen des Verständigungsverfahrens keine Verpflichtung zur Beseitigung der Doppelbesteuerung vor.

besserung des Verständigungsverfahrens gemäss Art. 25 des Musterabkommens der UNO an ihrer 2. (2006)¹⁰⁶ und 3. (2007)¹⁰⁷ Sitzung ebenfalls diskutiert hat. Das Thema soll auch auf der Traktandenliste für die 4. Sitzung vom Oktober 2008 figurieren.¹⁰⁸ Während die Verbesserung des Verständigungsverfahrens im Sinne der OECD-Vorschläge breite Unterstützung finden dürfte, ist bezüglich der Frage der Einführung einer verbindlichen Schiedsgerichtsbarkeit bei verschiedenen Nicht-OECD-Staaten noch Überzeugungsarbeit zu leisten.

5.3 Schiedsgerichtsbarkeit in den schweizerischen DBA

5.3.1 Überblick über den derzeitigen Stand

Die Vertreter der Schweizer Steuerbehörden in den zuständigen Gremien der OECD standen der Idee der Schaffung einer schiedsgerichtlichen Regelung für ungelöste Verständigungsfälle von Anfang an positiv gegenüber. Auf eine solche Möglichkeit war auch seitens der interessierten schweizerischen Wirtschaftskreise seit den neunziger Jahren immer wieder gedrängt worden, hatten die in der EU ansässigen Unternehmen mit dem Schiedsübereinkommen diesbezüglich doch einen nicht zu unterschätzenden Standortvorteil (Zwang zur Beseitigung einer drohenden Doppelbesteuerung bezüglich der Gewinnaufteilung). Ein Anfang wurde mit der Aufnahme einer (freiwilligen) Schiedsgerichtsklausel ins revidierte DBA-US von 1996 gemacht.¹⁰⁹ Vertreter der ESTV arbeiteten in der Folge auch in den zuständigen Arbeitsgruppen der OECD aktiv mit.

Als Land mit einer hohen Dichte an international tätigen Konzernen hat die Schweiz ein besonderes Interesse daran, dass diese vor den Gefahren einer internationalen Doppelbesteuerung geschützt werden können. Konfliktpotenzial ergibt sich namentlich bei den konzerninternen Verrechnungspreisen, zumal die Schweiz als Tiefsteuerland gilt und hinsichtlich des Austausches von steuerlichen Informationen unter den DBA eine sehr restriktive Politik verfolgt. Die in der Schweiz ansässigen Konzerne haben deshalb ein grosses Interesse an einem funktionierenden Verständigungsverfahren mit fairen Regeln und effizienten Abläufen. Der 2008 neu ins OECD-Musterabkommen aufgenommene Abs. 5 von Art. 25 OECD-MA, der neugefasste Kommentar zu Art. 25 OECD-MA

sowie das Manual on Effective Mutual Agreement Procedures (MEMAP)¹¹⁰ stellen wichtige Verbesserungen dar.

Hinzu kommt die präventive Wirkung eines verbindlich vorgeschriebenen Schiedsverfahrens. Aufgrund der Erfahrungen mit dem Schiedsübereinkommen zwischen den EU-Mitgliedstaaten hat sich gezeigt, dass ein solches Verfahren wesentlich dazu beitragen kann, dass auch bei schwierigen Steuerkonflikten im Verständigungsverfahren schliesslich eine Regelung gefunden wird.

Nachdem die Ergebnisse der Arbeiten in der OECD in etwa absehbar waren, stellte sich auch in der Schweiz die Frage der Aufnahme von Schiedsklauseln in den DBA-Verhandlungen. Erstmals wurde eine zwingend ausgestaltete Schiedsklausel in das revidierte DBA mit Südafrika aufgenommen, welches am 8.5.2007 unterzeichnet wurde. Sofern die parlamentarische Genehmigung und die Ratifikation ohne Verzögerung durchgeführt werden können, sollte das Abkommen ab dem 1.1.2009 anwendbar sein.¹¹¹ Schiedsklauseln wurden dem Vernehmen nach auch in das revidierte DBA mit den Niederlanden sowie ins Revisionsprotokoll zum DBA mit Frankreich aufgenommen.

Die neuen Schiedsklauseln in den revidierten DBA mit Südafrika und den Niederlanden erfassen alle eingetretenen, aber im Verständigungsverfahren ungelösten Doppelbesteuerungskonflikte, jene mit Frankreich ausschliesslich Verrechnungspreiskonflikte und die Gewinnzuteilung im Verhältnis zwischen Hauptsitz und Betriebsstätte.

Im Falle der vorgesehenen Schiedsklausel gemäss dem revidierten DBA mit den Niederlanden wird ein erfolgloses Verständigungsverfahren von mindestens 2 Jahren Dauer, bei jenen gemäss den revidierten DBA mit Südafrika und Frankreich ein solches von mindestens 3 Jahren Dauer vorausgesetzt.

Die vorgesehenen DBA-Schiedsklauseln mit Südafrika und den Niederlanden wie auch jene mit den USA setzen voraus, dass die Steuerpflichtigen schriftlich im Voraus einwilligen, die Schiedslösung zu akzeptieren.¹¹² Demgegenüber wird gemäss der geplanten DBA-Schiedsklausel mit Frankreich keine entsprechende Erklärung der Steuerpflichtigen vorausgesetzt.

106 S. Dispute resolution/arbitration in tax treaty disputes – Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters.

107 S. Dispute resolution – Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters.

108 S. Report of the third Session – Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, S. 14.

109 Vgl. Fn 9.

110 Vgl. Fn 27.

111 Mitteilungen zu den Entwicklungen auf dem Gebiet des internationalen Steuerrechts (vom 2.6.2008) – ESTV.

112 Dies in Abweichung zu Art. 25 Abs. 5 OECD-MA; vgl. die Ausführungen in Abschn. 3.3 sowie Fn 9.

5.3.2 Überlegungen zu den Durchführungsmodalitäten betreffend Schiedsklauseln in den DBA der Schweiz

In formeller Hinsicht sind die im Rahmen der Durchführung von DBA-Schiedsfällen zur Anwendung gelangenden Verfahrens- und Organisationsregeln gemäss den Empfehlungen des Fiskalkomitees der OECD in einer bilateralen Vereinbarung zwischen den Vertragsstaaten zu bestimmen. Die Vereinbarung sollte den Verlauf und die Organisation des Schiedsverfahrens in allgemeingültiger, d. h. nicht einzelfallbezogener Weise regeln¹¹³ und möglichst zeitnah zum Inkrafttreten der Schiedsklausel des DBA abgeschlossen werden.¹¹⁴

Die Abkommensbestimmung betreffend das Schiedsverfahren regelt in Analogie zum Vorschlag des Fiskalkomitees der OECD die Form, welche die Vereinbarung über die Durchführungsmodalitäten anzunehmen hat.¹¹⁵ Gebräuchlich ist eine im völkerrechtlichen Vertrag vereinbarte Delegation der entsprechenden Kompetenz an die gemäss DBA-Vorschrift zuständigen Behörden der Vertragsstaaten,^{116, 117} welche auf dieser Grundlage eine bilaterale Verständigungsvereinbarung über die im Schiedsverfahren zur Anwendung gelangenden Verfahrens- und Organisationsbestimmungen treffen.

Es gibt weitere formelle Möglichkeiten zur Regelung des doppelbesteuerungsrechtlichen Schiedsverfahrens, insbesondere den Austausch von Noten zwischen den Vertragsstaaten¹¹⁸ oder den Abschluss eines Protokolls.¹¹⁹ Ein Notenaustausch stellt aus schweizerischer Sicht einen völkerrechtlichen Vertrag dar, dessen Genehmigung gemäss den verfassungsrechtlichen Vorgaben entweder in der Kompetenz des Bundesrats oder der Bundesver-

sammlung liegt.¹²⁰ Es darf davon ausgegangen werden, dass ein Notenaustausch über die Durchführungsmodalitäten der Schiedsgerichtsbarkeit im Rahmen eines bestimmten DBA in der Genehmigungskompetenz des Bundesrates liegt. Dies ist vergleichend daraus ersichtlich, dass der Notenaustausch im vorliegenden Zusammenhang die Alternative zu einer einfachen Verständigungsvereinbarung bildet, deren Genehmigung die Bundesversammlung mittels Zustimmung zum DBA sogar an eine dem Bundesrat untergeordnete Verwaltungsinstanz, nämlich die zuständige Behörde gemäss DBA-Vorschrift, delegiert.¹²¹

Materiell bildet die im Anhang zum Kommentar zu Art. 25 Abs. 5 OECD-MA vorgeschlagene Mustervereinbarung¹²² eine gute Basis für jene Vereinbarungen, welche die Schweiz zur Umsetzung der neu in die DBA aufgenommenen Schiedsklauseln mit den entsprechenden Partnerstaaten treffen wird. Die zuständigen Organe der Vertragsstaaten sind in der Ausgestaltung ihrer bilateralen Durchführungsvereinbarung aber selbstverständlich frei und können vom Text der Mustervereinbarung im gegenseitigen Einvernehmen nach Belieben abweichen.¹²³ Sie sind so auch in der Lage, den vorherrschenden Anschauungen, der Praxis und dem Recht in jedem der Vertragsstaaten bei der Ausgestaltung des Schiedsverfahrens im Rahmen des Möglichen Rechnung zu tragen. Der vorliegende Beitrag handelt die besonders interessierenden Aspekte der Mustervereinbarung in den Abschn. 4.2.1 - 4.2.13 ab. Dort wird auch auf einige mögliche Alternativen zu den Vorschlägen der OECD eingegangen.

Einige weitere potenziell relevante Punkte werden in der Mustervereinbarung und in der Schiedsklausel des OECD-Musterabkommens ausdrücklich offen gelassen oder nicht bzw. nicht abschliessend behandelt. Dazu gehören etwa:

- die Frage der Parteistellung der betroffenen steuerpflichtigen Personen im Schiedsverfahren;
- die Festlegung der Entschädigungsansätze für die Schiedsrichter;
- die Bestimmung des Orts und der Sprache des Schiedsgerichts;
- der Einfluss der allgemein auf internationale Schiedsverfahren Anwendung findenden innerstaatlichen

113 Vgl. MADELEINE SIMONEK, Problemfelder aus dem Verhältnis von Doppelbesteuerungsabkommen und Verständigungsvereinbarungen zum innerstaatlichen Recht, S. 122 ff.

114 Vgl. die Ausführungen in Abschn. 4.2.

115 Art. 25 Abs. 5 OECD-MA in der Fassung von 2008; vgl. die Ausführungen in Abschn. 2.1.

116 Die Definition der zuständigen Behörden findet sich idR in Art. 3 der DBA (vgl. auch Art. 3 Abs. 1 Bst. f OECD-MA). Alle durch die Schweiz abgeschlossenen DBA bezeichnen den Direktor der ESTV oder seinen bevollmächtigten Vertreter als zuständige Behörde auf schweizerischer Seite. Auf Grund der ihm durch den Direktor erteilten generellen Vollmacht übt der Chef der Abt. für Internationales der ESTV die Funktion der zuständigen Behörde für die Schweiz aus.

117 Die Zuweisung der Kompetenz zum Erlass der Durchführungsmodalitäten an die zuständigen Behörden wird durch das Fiskalkomitee der OECD empfohlen, vgl. Art. 25 Abs. 5 OECD-MA in der Fassung von 2008. Eine entsprechende Kompetenzdelegation nimmt die neue Schiedsklausel im totalrevidierten DBA der Schweiz mit Südafrika vor, und Gleiches gilt für die im Rahmen der DBA-Revision mit Frankreich paraphierte Schiedsklausel.

118 Einen Notenwechsel sieht die Schiedsklausel des totalrevidierten DBA mit den Niederlanden vor (paraphiert).

119 S. auch Tz 85 des OECD-Kommentars zu Art. 25 OECD-MA.

120 Vgl. Umsetzung von Schengen/Dublin auf Kurs. Aussprache des Bundesrates – Übernahme der Weiterentwicklung des Schengenbesitzstandes – Medienmitteilung des EJPD (vom 20.2.2008), www.ejpd.admin.ch/ejpd/de/home/dokumentation/mi/2008/2008-02-200.html.

121 Vgl. Fn 113.

122 Vgl. Fn 64 und die Ausführungen in Abschn. 4.2.

123 So auch ausdrücklich der Ingress zur OECD-Mustervereinbarung im Anhang zum OECD-Kommentar zu Art. 25 Abs. 5 OECD-MA. Vgl. auch Abschn. 4.2

Organisations- und Verfahrensbestimmungen am Ort des Schiedsgerichts;

- die Frage der Anwendbarkeit des Übereinkommens über die Anerkennung und Vollstreckung ausländischer Schiedssprüche.¹²⁴ Dies betrifft die Umsetzung des DBA-Schiedsentscheids durch die Vertragsstaaten (i) bei der Einigung auf eine Lösung im Rahmen des Verständigungsverfahrens und (ii) beim einzelstaatlichen Vollzug der Verständigungslösung.

Art. 25 OECD-MA, der zugehörige Kommentar und die Mustervereinbarung enthalten keine ausdrücklichen Angaben zur Frage, wer die Parteien des Verständigungsverfahrens und des DBA-Schiedsverfahrens sind. Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten gelten jedenfalls als Verfahrensparteien. Die Stellung der betroffenen steuerpflichtigen Person im Schiedsverfahren entspricht gemäss Mustervereinbarung¹²⁵ in etwa jener im Verständigungsverfahren: Der Steuerpflichtige kann seine Position in einer schriftlichen Eingabe dem Schiedsgericht darlegen und mit Einverständnis des Schiedsgerichts auch mündlich vortragen. Den betroffenen steuerpflichtigen Personen kommt hingegen im Verständigungsverfahren¹²⁶ und auf der Grundlage der OECD-Mustervereinbarung sinngemäss auch im Schiedsverfahren keine Parteistellung zu. Eine gegenteilige Betrachtungsweise würde dem Steuerpflichtigen im DBA-Schiedsverfahren eine parteiähnliche Stellung einräumen.¹²⁷ Um allfällige Zweifel soweit wie möglich auszuschliessen, könnte die bilaterale Ausführungsvereinbarung zum Schiedsverfahren im gegenseitigen Einverständnis die Parteistellung der steuerpflichtigen Personen ausdrücklich ausschliessen oder, mit entsprechenden rechtlichen Konsequenzen, festschreiben.

Die Höhe der Entschädigungsansätze für die Schiedsrichter ist in der Praxis ein wichtiger und kostenrelevanter Punkt.¹²⁸ Hier scheint es naheliegend, dass sich die Schweiz als Vertragsstaat unter anderem auch an den praktischen Erfahrungen orientiert, die andere Staaten im Rahmen von DBA-Schiedsverfahren, namentlich in der EU, bereits gesammelt haben.

Ort und Sprache des Schiedsgerichts werden in der OECD-Mustervereinbarung nicht behandelt und damit implizit einer Regelung in den Terms of Reference überlassen.

Die Vertragsstaaten haben sich darüber Rechenschaft abzugeben, dass mit der Bestimmung des Ortes des Schiedsgerichts u. U. auch Zuständigkeiten der lokalen Gerichtsbarkeit im Zusammenhang mit dem Schiedsverfahren begründet werden könnten. Die sich stellenden Fragen können beispielhaft für den Fall aufgezeigt werden, dass als Ort eines DBA-Schiedsverfahrens ein Standort in der Schweiz gilt. Bei dieser Ausgangslage wird am Ort des Schiedsgerichts in der Schweiz ergänzend auch ein potenzieller Gerichtsstand der staatlichen Gerichtsbarkeit begründet, und es stellt sich die Frage, ob auf das Schiedsverfahren grundsätzlich die schweizerischen Regeln über die internationale Schiedsgerichtsbarkeit anwendbar sind.¹²⁹ Ob dies zutrifft, ist anhand der Regeln des Kapitels des IPRG über die internationale Schiedsgerichtsbarkeit zu beurteilen. Wird der schweizerische Richter durch eine Partei des DBA-Schiedsverfahrens angerufen, entscheidet er zur Klärung der Anwendbarkeit der Bestimmungen des IPRG über die internationale Schiedsgerichtsbarkeit insbesondere, (i) ob die Spruchbehörde des DBA-Schiedsverfahrens im gesetzlichen Sinne ein Schiedsgericht mit Sitz in der Schweiz darstellt¹³⁰ und (ii) ob Gegenstand des Schiedsverfahrens ein vermögensrechtlicher Anspruch^{131, 132} ist. Die Einwirkung des

129 Vgl. Art. 176 - 194 IPRG.

130 Vgl. Art. 176 Abs. 1 IPRG. Die Rechtsmittel und -behelfe des IPRG stehen nur für Entscheide von Schiedsgerichten zur Verfügung. Deren Schiedssprüchen kommt grundsätzlich dieselbe Bestandeskraft – insbesondere materielle Rechtskraft und Vollstreckbarkeit – zu wie den Entscheidungen der staatlichen Gerichte. Davon abzugrenzen sind Schiedsgutachten, welche die verbindliche Feststellung von Tatsachen oder Tatbestandskomplexen, die Klarstellung von Rechtsverhältnissen oder die Feststellung von Rechtsfragen zum Gegenstand haben. Entscheidend für die Abgrenzung ist, ob ein vollstreckungsfähiger Entscheid erfolgt; vgl. FELIX R. EHRT/DANIEL C. PFIFFNER, Art. 176 IPRG N 10 und 13.

131 Vgl. Art. 177 Abs. 1 IPRG. Die schweizerische Literatur scheint im Zusammenhang mit dem Prozessrecht von einem sehr weit gefassten Begriff der vermögensrechtlichen Ansprüche auszugehen, beschränkt aber die Erörterungen auf den Bereich des Zivilrechts; vgl. ROBERT BRINER, Art. 177 IPRG N 9 f. In Deutschland hält § 1030 Abs. 1 Zivilprozessordnung (ZPO) in vergleichbarer Weise fest, dass «jeder vermögensrechtliche Anspruch» Gegenstand einer Schiedsvereinbarung sein kann. Dort gilt, dass privatrechtliche wie auch öffentlichrechtliche Ansprüche von der Bestimmung erfasst werden und damit schiedsfähig im Sinne des Gesetzes sind, vgl. CHRISTOPH A. STUMPF, Alternative Streitbeilegung im Verwaltungsrecht, S. 58 f.

132 Interessant für die Frage der Abgrenzung zwischen einem Schiedsspruch und einem Schiedsgutachten könnte unter anderem ein Vergleich zwischen der Regelung der EU-Mitgliedstaaten (s. Fn 35) und jener von Art. 25 Abs. 5 OECD-MA sein. Gemäss Art. 7 Abs. 1 EU-Schiedsübereinkommen setzen die

124 Vgl. Fn 61.

125 Ziff. 11 der OECD-Mustervereinbarung.

126 Vgl. DANIEL LÜTHI, Das Verständigungsverfahren im Internationalen Steuerrecht der Schweiz, S. 432.

127 Möglicherweise in diese Richtung tendieren MARCUS DESAX/MARC VEIT, Revised Version of Tentative Terms of Reference. Sie weisen allerdings im Beitrag «Arbitration of Tax Treaty Disputes: The OECD Proposal» auf S. 415 auch darauf hin, dass sich die Rechtsstellung des Steuerpflichtigen im DBA-Schiedsverfahren von jener eines Klägers im Bereich der Handelsschiedsgerichtsbarkeit in verschiedener Hinsicht unterscheidet.

128 S. die Ausführungen in Abschn. 4.2.4.

innerstaatlichen Rechts am Ort des Schiedsgerichts wäre jedenfalls auf wichtige formelle Fragen des Schiedsverfahrens beschränkt. Dazu gehören etwa das für die Schiedsrichter geltende Unabhängigkeitserfordernis und die Ablehnung von Schiedsrichtern¹³³ oder die limitative Aufzählung der Anfechtungsgründe des im Übrigen endgültigen Entscheids des Schiedsgerichts.¹³⁴ Die prozeduralen Regeln werden durch die bilaterale Durchführungsvereinbarung zum DBA-Schiedsverfahren und die Terms of Reference bestimmt. Die Verfahrensbestimmungen des IPRG wären, sofern die gesetzlichen Voraussetzungen für dessen Anwendung gegeben sind,¹³⁵ nur ergänzend heranzuziehen, wenn durch die Parteien vereinbarte spezielle Ausführungsbestimmungen für das Schiedsverfahren fehlen.¹³⁶ Durch eine geeignete Ausgestaltung der bilateralen Ausführungsbestimmungen dürften sich in aller Regel die Fälle, in denen das innerstaatliche Recht am Ort des Schiedsgerichtes auf das DBA-Schiedsverfahren einzuwirken vermag, auf ein Minimum reduzieren lassen.

Sofern die DBA-Schiedsbehörde ihren Sitz in der Schweiz hat und sich ihr Entscheid als Schiedsspruch iSv Art. 189 IPRG qualifizieren sollte, wäre für dessen Anfechtung ohne anderslautende Regelung in der Schiedsklausel oder den anwendbaren Durchführungsbestimmungen für das Schiedsverfahren¹³⁷ grundsätzlich Art. 190 Abs. 2 IPRG massgeblich. Dieser beschränkt die Anfechtungsmöglichkeiten auf grundlegende Verfahrensfehler. Die im Gesetz genannten Anfechtungsgründe sind abschliessend.¹³⁸ Grundsätzlich ist der Schiedsentscheid mit seiner Eröffnung endgültig.¹³⁹

Ziff. 18 OECD-Mustervereinbarung befasst sich ihrerseits mit den Wirkungen eines DBA-Schiedsentscheids. Die Schiedssprüche sind grundsätzlich endgültig und

zwingend. Die Anfechtung des Schiedsentscheids vor einem Gericht in einem der Vertragsstaaten¹⁴⁰ soll aber möglich sein und die Durchsetzung des Schiedsentscheids soll verweigert werden, wenn die Vorschriften der DBA-Schiedsbestimmung oder einer Vollzugsbestimmung in den Terms of Reference oder der bilateralen Vollzugsvereinbarung verletzt werden.¹⁴¹

Marcus Desax und Marc Veit¹⁴² äussern gewichtige Bedenken gegen diesen Inhalt von Ziff. 18 OECD-Mustervereinbarung. Die dort vorgesehenen weitläufigen Anfechtungsmöglichkeiten wegen Verletzung irgendwelcher Verfahrensbestimmungen der Terms of Reference oder der bilateralen Durchführungsvereinbarung würden den Gerichten in den Vertragsstaaten viel Spielraum verschaffen, um DBA-Schiedsentscheide aufzuheben. Dies sei mit dem Zweck der Schiedsgerichtsbarkeit schwer vereinbar und laufe der Natur des Verständigungsverfahrens, gegen dessen Ergebnisse kein Rechtsmittel gegeben ist, zuwider. Zu befürworten seien demgegenüber genau definierte gerichtliche Anfechtungsmöglichkeiten am Ort des Schiedsgerichts. Die Anfechtungsmöglichkeiten müssten sich ausschliesslich auf die folgenden Rügen beschränken: (i) das Schiedsgericht habe ihm nicht unterbreitete Fragen entschieden, (ii) das Schiedsgericht habe ihm vorgelegte Fragen nicht gelöst, (iii) der Anspruch der Parteien auf rechtliches Gehör sei verletzt, oder (iv) der Gleichbehandlungsgrundsatz sei missachtet worden.¹⁴³ Alle anderen gemäss dem Recht am Ort des Schiedsgerichts möglichen Anfechtungsgründe sollten hingegen in der bilateralen Durchführungsvereinbarung ausdrücklich ausgeschlossen werden.

Damit stünden die Voraussetzungen zur gerichtlichen Überprüfung von DBA-Schiedsentscheiden auch in einer gewissen Übereinstimmung mit den allgemein geltenden Regeln und Prinzipien der internationalen Schiedsgerichtsbarkeit. Ein Schiedsspruch einer Schiedsbehörde mit Sitz in der Schweiz, der einen vollstreckungsfähigen Inhalt hat,¹⁴⁴ kann mit einer Vollstreckbarkeitsbescheinigung¹⁴⁵ versehen und in der Schweiz durchgesetzt werden.¹⁴⁶

zuständigen Behörden einen Beratenden Ausschuss mit dem Auftrag ein, eine Stellungnahme zur Frage abzugeben, wie die Doppelbesteuerung beseitigt werden soll. Die zuständigen Behörden sind weiter dazu ermächtigt, einvernehmlich eine Entscheidung zu treffen, die von der Stellungnahme des Beratenden Ausschusses abweicht (Art. 12 Abs. 1 EU-Schiedsübereinkommen). Demgegenüber ordnet Art. 25 Abs. 5 OECD-MA einen Schiedsentscheid (arbitration decision) an, der vom Zeitpunkt seiner Bekanntgabe an für beide Vertragsstaaten bindend ist.

133 Vgl. Art. 180 IPRG.

134 Vgl. Art. 190 IPRG. Einzige Beschwerdeinstanz ist in diesen Fällen das Bundesgericht, s. Art. 191 IPRG.

135 Vgl. dazu insbesondere die Fn 131 - 133.

136 Die Regelung der internationalen Schiedsgerichtsbarkeit im IPRG wird vom Prinzip der Autonomie der Parteien beherrscht, die das Schiedsgerichtsverfahren selbst und autonom regeln können, vgl. DANIEL HOCHSTRASSER/MARC BLESSING, Einl. zum 12. Kapitel: Grundlagen der Internationalen Schiedsgerichtsbarkeit, N 200.

137 Vgl. STEPHEN V. BERTI/ANTON K. SCHNYDER, Art. 190 IPRG N 4.

138 Vgl. STEPHEN V. BERTI/ANTON K. SCHNYDER, Art. 190 IPRG N 24.

139 Art. 190 Abs. 1 IPRG.

140 Die vorstehenden Ausführungen beziehen sich demgegenüber auf Zuständigkeiten der staatlichen Gerichte am Ort des Schiedsgerichts.

141 Vgl. die Ausführungen in Abschn. 4.2.11.

142 MARCUS DESAX/MARC VEIT, Arbitration of Tax Treaty Disputes: The OECD Proposal, S. 428 f.

143 MARCUS DESAX/MARC VEIT, Arbitration of Tax Treaty Disputes: The OECD Proposal, haben dazu einen ausformulierten Vorschlag in englischer Sprache vorgelegt (S. 429).

144 Vgl. Fn 131.

145 Vgl. Art. 193 Abs. 2 IPRG.

146 Die Vollstreckung richtet sich nach den Regeln des SchKG. Vgl. Solothurnische Gerichtspraxis (SOG) 2001 Nr. 9.

Ein mit vollstreckungsfähigem Inhalt versehener Schiedsspruch einer DBA-Schiedsbehörde mit Sitz im Ausland ist bei Vorliegen einer Art. 25 Abs. 5 OECD-MA nachgeformten Schiedsklausel nach staatsvertraglicher Vorschrift für die Schweiz verbindlich und muss umgesetzt werden. Die OECD-Mustervereinbarung sieht vor, dass dies in der Form einer Verständigungsvereinbarung geschieht.¹⁴⁷

Die Frage, ob allenfalls das New Yorker Übereinkommen über die Anerkennung und Vollstreckung ausländischer Schiedssprüche¹⁴⁸ auf Entscheidungen von DBA-Schiedsgerichten mit Sitz im Ausland Anwendung finden kann, wird im neuen OECD-Kommentar nicht angesprochen.¹⁴⁹

6 Zusammenfassung

Das Update 2008 zum OECD-Musterabkommen sieht im neuen Abs. 5 von Art. 25 die Möglichkeit einer schiedsgerichtlichen Regelung von Doppelbesteuerungskonflikten vor, sofern sich die zuständigen Steuerbehörden beider Staaten innerhalb von 2 Jahren nicht über die Beseitigung einer eingetretenen Doppelbesteuerung einigen können. Zudem wird das Verständigungsverfahren durch Ergänzungen im Kommentar zu Art. 25 OECD-MA sowie die Publikation eines Handbuchs mit Best Practices hinsichtlich der Anwendung ganz erheblich verbessert.

Die vorgeschlagenen Verbesserungen beseitigen eine aus der Sicht der Steuerpflichtigen stossende Schwachstelle der Streitbeilegung in den DBA. Unter dem bisherigen Verständigungsverfahren bestand für die Steuerbehörden beider Vertragsstaaten nämlich kein Zwang, zu einer Einigung zu kommen. Sie sollten sich lediglich «bemühen», drohende oder bereits eingetretene Besteuerungskonflikte im Sinne des DBA zu lösen.

Mit dem Abschluss der Arbeiten der OECD an diesem wichtigen Projekt wird ein langjähriges Begehren der internationalen Wirtschaft erfüllt. Während die Verbesserungen beim Verständigungsverfahren ihre Wirkungen sofort entfalten dürften, muss die in Abs. 5 von Art. 25 OECD-MA vorgesehene Schiedsklausel von den Staaten idR in die bestehenden oder neu abzuschliessenden DBA aufgenommen werden.

Entgegen den Anregungen aus Schiedsgerichtskreisen und seitens eines Teils der Wirtschaft hat die OECD kein

eigenständiges Schiedsverfahren für DBA-Streitigkeiten vorgeschlagen. Die dem Steuerpflichtigen neu eröffnete Möglichkeit, eine schiedsgerichtliche Regelung für ungelöste Doppelbesteuerungskonflikte zu verlangen, wurde vielmehr als ein integraler Teil des bisherigen Verständigungsverfahrens gemäss Art. 25 OECD-MA ausgestaltet. Die gewählte Lösung hat Vor- und Nachteile. Sie dürfte aber die Wahrscheinlichkeit, dass die Staaten die obligatorische Schiedsgerichtsbarkeit in ihre DBA aufnehmen, erheblich verbessern.

Auch bezüglich der Verfahrensbestimmungen hat sich die OECD über weite Strecken von der Überlegung leiten lassen, dass die Staaten im innenpolitisch sensiblen Steuerbereich möglichst wenig von ihren bisherigen Hoheitsrechten aufgeben müssen. Die beiden Steuerbehörden sollen bis zum Schluss die Möglichkeit haben, ein laufendes Schiedsverfahren zu beenden, indem sie selbst eine Lösung finden.

Zudem sollen die beiden Vertragsstaaten bzw. zuständigen Steuerbehörden hinsichtlich der Ausgestaltung der Verfahrensbestimmungen freie Hand haben. Der revidierte Kommentar zum Art. 25 OECD-MA enthält jedoch eine ausformulierte Mustervereinbarung für die Ausgestaltung der Verfahrensbestimmungen, über den im Rahmen der Vorbereitungsarbeiten in der OECD intensiv diskutiert worden ist. Diese Mustervereinbarung kann von den zuständigen Behörden übernommen werden. Eine entsprechende Einigung sollte möglichst bereits mit dem Inkrafttreten des DBA erfolgen.

Insgesamt erscheint die von der OECD vorgeschlagene Lösung aus der Sicht der betroffenen Steuerbehörden und der internationalen Wirtschaft als sachgerecht und praktikabel. Die Erfahrungen mit dem Schiedsübereinkommen der EU-Mitgliedstaaten haben zudem gezeigt, dass eine obligatorische Schiedsklausel wesentlich dazu beitragen kann, dass zwischen den zuständigen Steuerbehörden auf dem Wege des herkömmlichen Verständigungsverfahrens bereits innerhalb der gesetzten Frist von 2 Jahren eine Einigung erzielt werden kann.

Die Schweiz kann dem erwähnten, seit 1995 in Kraft stehenden EU-Schiedsübereinkommen zur Beseitigung von Verrechnungspreiskonflikten nicht beitreten. Aus der Sicht der international tätigen schweizerischen Unternehmen besteht deshalb ein grosses Interesse, dass unser Land die von der OECD vorgeschlagene Schiedslösung in die bestehenden und künftigen DBA aufnimmt. Klauseln mit einer obligatorischen Schiedsgerichtsbarkeit sind bereits in die kürzlich revidierten DBA mit Frankreich, den Niederlanden und Südafrika aufgenommen worden. Für die ESTV als zuständige Behörde gilt es nun, sich vertiefte Gedanken über die anwendbaren Verfahrensbestimmungen zu machen und sodann mit den zu-

147 Vgl. Ziff. 19 OECD Sample Agreement.

148 Fn 61. Vgl. auch Art. 194 IPRG.

149 Vgl. die Ausführungen in Abschn. 3.6 am Schluss.

ständigen Behörden der betroffenen Vertragsstaaten eine Einigung zu suchen. Die Regelungen mit den einzelnen Staaten müssen den Bedürfnissen unseres Landes entsprechen und sollten zudem möglichst einheitlich ausgestaltet werden. Es ist aufgrund unserer Beurteilung vertretbar, dass die Schweiz dabei die Verfahrensbestimmungen aus der von der OECD vorgeschlagenen Mustervereinbarung über weite Strecken übernimmt.

Literatur

- BERTI STEPHEN V., in: Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Anton K. Schnyder (Hrsg.), Basler Kommentar Internationales Privatrecht, 2. A., Basel 2007
- BERTI STEPHEN V./SCHNYDER ANTON K., in: Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Anton K. Schnyder (Hrsg.), Basler Kommentar Internationales Privatrecht, 2. A., Basel 2007
- BRINER ROBERT, in: Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Anton K. Schnyder (Hrsg.), Basler Kommentar Internationales Privatrecht, 2. A., Basel 2007
- COUZIN ROBERT, Arbitration in Tax Treaties, Tax Planning International Review 2002, S. 12 ff.
- DESAX MARCUS/VEIT MARC, Arbitration of Tax Treaty Disputes: The OECD Proposal, Arbitration International 23 (2007), S. 405 ff.
- EHRAT FELIX R./PFIFFNER DANIEL C., in: Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Anton K. Schnyder (Hrsg.), Basler Kommentar Internationales Privatrecht, 2. A., Basel 2007
- HINNEKENS LUC, Different Interpretations of the European Tax Arbitration Convention, EC Tax Review 1998, S. 247 ff.
- The European Tax Arbitration Convention. Time to Make the Best of It, European Taxation 1998, S. 447 ff.
- HOCHSTRASSER DANIEL/BLESSING MARC, in: Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Anton K. Schnyder (Hrsg.), Basler Kommentar Internationales Privatrecht, 2. A., Basel 2007
- LÜTHI DANIEL, Das Verständigungsverfahren im Internationalen Steuerrecht der Schweiz, in: Ernst Höhn (Hrsg.), Handbuch des Internationalen Steuerrechts der Schweiz, 2. A., Bern 1993, S. 425 ff.
- PARK WILLIAM W., Income Tax Treaty Arbitration, Tax Management International Journal 31 (2002), S. 219 ff.
- PARK WILLIAM W./TILLINGHAST DAVID R., Income Tax Arbitration. Prepared under the auspices of the International Fiscal Association, Amersfoort 2004
- SCHELPE DIRK, The Arbitration Convention: Its Origin, Its Opportunities and Its Weaknesses, EC Tax Review 1995, S. 68 ff.
- SCHMID ALFONS, Schlichtung von internationalen Transferpreiskonflikten, ST 2002, S. 1159 ff.
- SIMONEK MADELEINE, Problemfelder aus dem Verhältnis von Doppelbesteuerungsabkommen und Verständigungsvereinbarungen zum innerstaatlichen Recht, ASA 73 (2004/05), S. 97 ff.
- STUMPF CHRISTOPH A., Alternative Streitbeilegung im Verwaltungsrecht. Schiedsgerichtsverfahren – Schiedsgutachten – Mediation – Schlichtung, Jus Publicum, Bd. 149, Tübingen 2006
- TILLINGHAST DAVID R., Issues in the Implementation of the Arbitration of Disputes Arising under Income Tax Treaties, BIFD 2002, S. 90 ff.
- ZÜGER MARIO, Arbitration under Tax Treaties. Improving Legal Protection in International Tax Law, IBFD Academic Council's Doctoral Series, Amsterdam 2001

Tagungsunterlagen

DESAX MARCUS/VEIT MARC, Revised Version of Tentative Terms of Reference, Fallstudie, Fachveranstaltung der IFA Swiss Branch/Schweizerische Vereinigung für Steuerrecht, 12.6.2008, Zürich

Berichte

- Arbitration in International Tax Matters – ICC Policy Statement, Paris 3.5.2000, www.iccwbo.org/policy/taxation – Policy Statements, Rules & Codes
- Arbitration in International Tax Matters, Bilateral Convention Article – ICC Policy Statement, Paris 6.2.2002, www.iccwbo.org/policy/taxation – Policy Statements, Rules & Codes
- Code of conduct for the effective implementation of the EU Arbitration Convention – EU Joint Transfer Pricing Forum, EC Communication, COM (2004) 297 final, 23.4.2004
- Convention on the Settlement of Investment Disputes between States and Nationals of other States; <http://icsid.worldbank.org/ICSID/Index.jsp> – Documents – Official Documents

- Dispute resolution – Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, www.un.org/esa/desa/ – Financing for Development Office – Tax Cooperation Committee – Meetings – Third Session of Committee of Experts – Dispute resolution
- Dispute resolution/arbitration in tax treaty disputes – Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, www.un.org/esa/desa/ – Financing for Development Office – Tax Cooperation Committee – Meetings – Second Session of Committee of Experts – Dispute resolution/arbitration in tax treaty disputes
- IFA-Vorschlag Memorandum of Understanding, in: William W. Park/ David R. Tillinghast, *Income Tax Arbitration*, Appendix I, S. 93 ff.
- Improving the Process for Resolving International Tax Disputes – OECD CTPA Report, Version released for public comment on 27.7.2004, Paris 2004, www.oecd.org/document – OECD Departments, Directorates, Centres and Agencies – OECD Secretariat/Centre for Tax Policy and Administration – Dispute Resolution – Publications & Documents – Reports
- Improving the Resolution of Tax Treaty Disputes – OECD CTPA, Report adopted by the Committee on Fiscal Affairs on 30.1.2007, Paris 2007, www.oecd.org/document – OECD Departments, Directorates, Centres and Agencies – OECD Secretariat/Centre for Tax Policy and Administration – Dispute Resolution – Publications & Documents – Reports
- Improving the Resolution of Tax Treaty Disputes – OECD CTPA, Report adopted by the Committee on Fiscal Affairs on 30.1.2007, www.oecd.org/document – OECD Departments, Directorates, Centres and Agencies – OECD Secretariat/Centre for Tax Policy and Administration – Dispute Resolution – Publications & Documents – Reports
- Manual on Effective Mutual Agreement Procedures (MEMAP) – OECD CTPA, February 2007 Version, Paris 2007, www.oecd.org/document – OECD Departments, Directorates, Centres and Agencies – OECD Secretariat/Centre for Tax Policy and Administration – Publications & Documents – Manuals, Sources and Methods
- Mitteilungen zu den Entwicklungen auf dem Gebiet des internationalen Steuerrechts (vom 2.6.2008) – ESTV, www.estv.admin.ch – Dokumentation – Publikationen – Internationales Steuerrecht – Kreis schreiben/Mitteilungen
- Mutual Agreement Procedure in Transfer Pricing: Practical Experiences of Multinational Enterprises – BIAC Comments on OECD questionnaire, Paris 31.10.2003, www.biac.org/statements/tax/Final_Rev_10-31-03_BIAC_MAP_Disc_Draft.pdf
- OECD Discussion Draft on Improving the Process for Resolving International Tax Disputes – BIAC Comments, Paris 25.10.2004, www.biac.org – Policy Work – Policy Statements – Tax
- OECD Sample Mutual Agreement on Arbitration, Annex to revised OECD Commentaries to Article 25, Paris 2008 (Committee on Fiscal Affairs, Draft Contents of the 2008 Update to the Model Tax Convention (21.4. - 31.5.2008), www.oecd.org/document – OECD Departments, Directorates, Centres and Agencies – OECD Secretariat/Centre for Tax Policy and Administration – Tax Treaties – Publications & Documents – Reports)
- OECD-Komm., Commentaries on the Articles of the Model Convention, in: OECD, Committee on Fiscal Affairs, *Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, Stand 15.7.2005*, Paris 2005, S. 49 ff.; *Update 2008*: OECD, Committee on Fiscal Affairs, Draft Contents of the 2008 Update to the Model Tax Convention (21.4. - 31.5.2008), www.oecd.org/document – OECD Departments, Directorates, Centres and Agencies – OECD Secretariat/Centre for Tax Policy and Administration – Tax Treaties – Publications & Documents – Reports
- OECD-MA, OECD-Musterabkommen, 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.; *Update 2008*: OECD, Committee on Fiscal Affairs, Draft Contents of the 2008 Update to the Model Tax Convention (21.4. - 31.5.2008), www.oecd.org/document – OECD Departments, Directorates, Centres and Agencies – OECD Secretariat/Centre for Tax Policy and Administration – Tax Treaties – Publications & Documents – Reports
- Proposals for Improving Mechanisms for the Resolution of Tax Treaty Disputes – BIAC Comments, Paris 5.5.2006 (nicht publ.)
- Proposals for Improving Mechanisms for the Resolution of Tax Treaty Disputes, Public Discussion Draft – OECD CTPA, Paris 1.2.2006, <http://www.oecd.org/dataoecd/5/20/36054823.pdf>
- Report of the third Session – Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, www.un.org/esa/desa/ – Financing for Development Office – Tax Cooperation Committee – Meetings –

Third Session of Committee of Experts – Report on the third session

UNO-MA, UNO-Musterabkommen, United Nations Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries (Version von 2001), <http://www.un.org/esa/desa/> – Financing for Development Office – Tax Cooperation Committee Background Information – UN Model Convention

Rechtsquellen

DBA D-A, Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Österreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vom 24.8.2000), BGBl 2002 II, S. 735

DBA-US, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen (vom 2.10.1996), SR 0.672.933.61

EU-Schiedsübereinkommen, Übereinkommen 90/436/EWG über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen (vom 23.7.1990), ABl L 225 vom 20.8.1990, S. 10

IPRG, BG über das Internationale Privatrecht (vom 18.12.1987), SR 291

Protokoll zum DBA USA-Deutschland (vom 1.6.2006), BGBl II, S. 1186

SchKG, BG über Schuldbetreibung und Konkurs (vom 11.4.1889), SR 281.1

Übereinkommen über die Anerkennung und Vollstreckung ausländischer Schiedssprüche (vom 10.6.1958), SR 0.277.12

WÜRV, Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge (vom 23.5.1969), SR 0.111

Verlegung des Finanzierungsaufwands bei der Berechnung des Beteiligungsabzugs

Plädoyer für eine objektmässige Verlegung (2. Teil)

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

Inhalt

In der vorangehenden 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

In dieser 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
	Literatur
	Berichte
	Rechtsquellen
	Materialien
	Praxisanweisungen, Formulare

* Lenz & Staehelin, Zürich.

3.2 Kapitalgewinne

3.2.1 Problemstellung

Mit der Erweiterung des Beteiligungszugs auf Kapitalgewinne auf Beteiligungen und Erlöse aus dazugehörigen Bezugsrechten im Rahmen der Unternehmenssteuerreform 1997 (Art. 70 Abs. 1 Satz 3 DBG) stellt sich die Frage, ob auch auf Kapitalgewinne Finanzierungs- und Verwaltungskosten verlegt werden müssen.¹⁶⁰

Wie bereits dargelegt, sind die Beteiligungserträge ieS und die Kapitalgewinne in Bezug auf die Verlegung des Finanzierungsaufwands auseinander zu halten, und die Frage der Verlegung ist separat zu beantworten.¹⁶¹ Die hier diskutierte Problemstellung basiert auf ähnlichen Überlegungen wie jene in Abschn. 3.1.5, wo die Verlegung der Finanzierungsaufwendungen auf thesaurierte Gewinne im Mittelpunkt stand. Hier werden diese thesaurierten Gewinne der Muttergesellschaft nicht als Beteiligungsertrag ieS zugeführt, sondern fliessen ihr – mindestens teilweise – in der Form eines Kapitalgewinns zu.

In einem ersten Schritt stellt sich bei Kapitalgewinnen die Frage, ob überhaupt Finanzierungsaufwendungen verlegt werden müssen. Wird diese Frage mit Ja beantwortet, muss weiter geklärt werden, wie die Ermittlung der zurechenbaren Finanzierungsaufwendungen erfolgen muss. Diese Fragen werden nach dem gleichen Schema untersucht wie jene bei den Beteiligungserträgen ieS. Zuerst wird die Praxis der Steuerverwaltungen dargestellt, anschliessend werden der aktuelle Stand der Diskussion in der Literatur aufgezeigt und die Erkenntnisse gewürdigt.

3.2.2 Standpunkt der Steuerverwaltungen

Die ESTV unterscheidet im KS Beteiligungserträge nicht zwischen Beteiligungserträgen ieS und Kapitalgewinnen.¹⁶² Aus den Beispielen Nr. 8 und 9 des Kreisschreibens ist die Praxis der ESTV erkennbar, auch auf Kapitalgewinnen den anteiligen Finanzierungsaufwand nach der quotenmässigen Methode in Abzug zu bringen.¹⁶³ Die Verlegung der Verwaltungs- und Finanzierungsaufwendungen erfolgt also in Bezug auf Beteiligungserträge iwS. Wie gezeigt wurde, entspricht diese Praxis nicht der Forderung nach einer periodengerechten Zurechnung der

Finanzierungsaufwendungen zu den entsprechenden Beteiligungserträgen iwS.¹⁶⁴

3.2.3 Stand der Diskussion

Die ESTV hat die oben beschriebene Praxis in der zweiten Jahreshälfte 1997 vorgestellt.¹⁶⁵ Höhn weist auf einzelne Anwendungsprobleme der Ausweitung des Beteiligungszugs auf Kapitalgewinne hin.¹⁶⁶ Dabei stellt er zu Recht fest, dass bei Kapitalgewinnen höchstens dann Finanzierungskosten verlegt werden dürfen, wenn es sich um thesaurierte Gewinne handelt. Er deutet auch auf die komplexe Berechnung der zurechenbaren Finanzierungsaufwendungen hin.¹⁶⁷ Weiter bemerkt er, dass eine schematische Verlegung wie die quotenmässige dem Einzelfall nicht gerecht wird und nur zugelassen werden sollte, wenn der Gesellschaft der Nachweis tieferer Finanzierungsaufwendungen offen steht.¹⁶⁸ Abschliessend macht Höhn einen Vorschlag zur Verlegung der Finanzierungskosten bei Kapitalgewinnen. Danach muss unterschieden werden, ob auf der Beteiligung regelmässige Ausschüttungen vorgenommen wurden. Ist dies der Fall, sollen keine Finanzierungsaufwendungen verlegt werden. Wurden jeweils keine Dividenden ausgeschüttet, so müssen die Finanzierungskosten verlegt werden.¹⁶⁹

In den gängigen Kommentaren zum DBG und StHG finden sich praktisch keine kritischen Hinweise bezüglich der Methode zur Verlegung des Finanzierungsaufwands bei Kapitalgewinnen. Duss/Altorfer führen aus, dass eine einheitliche gesetzessystematische Auslegung zum Ergebnis führe, dass die Finanzierungsaufwendungen auch auf Kapitalgewinne verlegt werden müssten. Weiter bringen sie zum Ausdruck, dass der Wortlaut des Gesetzes eine Einheitlichkeit der Methode nahe lege.¹⁷⁰ Berdoz zeigt die gängige Praxis auf und beschäftigt sich zudem mit den nachstehend besprochenen kritischen Stimmen. Abschliessend folgert er, dass es wahrscheinlich keine ideale Methode zur Verlegung des Finanzierungsaufwands bei Kapitalgewinnen gebe.¹⁷¹

160 Vgl. NEFZGER, Neukonzeption des Beteiligungszugs, S. 161; HAUSMANN, Unternehmenssteuerreform, S. 9; DELL'ANNA/RIEDER, Kapitalgewinne auf Beteiligungen – Kostenverlegung beim Beteiligungszug, S. 643.

161 S. Abschn. 1 und 3.1.5.2.

162 KS Beteiligungserträge Ziff. 2.1 und 2.4.

163 Vgl. auch DIGERONIMO, Le traitement fiscal des participations selon la réforme 1997 de l'imposition des sociétés, S. 704.

164 S. Abschn. 2.2 und 3.1.5.

165 Bspw. am IFF-Aktuell Kurs zur Unternehmenssteuerreform (26.11. und 5.12.1997).

166 HÖHN, Grundsatzüberlegungen zur Anwendung der Gesetzesnovelle über die Beteiligungserträge und -gewinne, S. 5 ff.

167 Vgl. HÖHN, Grundsatzüberlegungen zur Anwendung der Gesetzesnovelle über die Beteiligungserträge und -gewinne, S. 5 f.

168 HÖHN, Grundsatzüberlegungen zur Anwendung der Gesetzesnovelle über die Beteiligungserträge und -gewinne, S. 6.

169 HÖHN, Grundsatzüberlegungen zur Anwendung der Gesetzesnovelle über die Beteiligungserträge und -gewinne, Anhänge 1 und 2.

170 DUSS/ALTORFER, Art. 70 DBG N 14.

171 BERDOZ, Art. 70 DBG N 163: «qu'une formule idéale n'existe probablement pas».

Greter erkennt die Problematik der Kongruenz bei den Kapitalgewinnen, schliesst aber aufgrund des Gesetzestextes auf eine undifferenzierte Verlegung des Finanzierungsaufwands.¹⁷² Er bezieht sich bei seiner Analyse allerdings nur auf den Gesetzeswortlaut und führt keine weiteren unterstützenden Argumente an.

Weiter widmen sich insbes. die Aufsätze von Dell'Anna/Rieder, Baumer-Balmelli/Scherrer und Digeronimo sowie die Publikation von Widmer der Problematik der Verlegung des Finanzierungsaufwands bei Kapitalgewinnen.¹⁷³ Noch vor der offiziellen Publikation des KS Beteiligungserträge nahmen Dell'Anna/Rieder zur Problematik Stellung. Sie beziehen sich in ihren Ausführungen insbes. auf erste von der ESTV präsentierte Lösungsansätze, welche praktisch mit der heutigen Praxis übereinstimmen.¹⁷⁴ Die Autoren vertreten die These, dass eine Verlegung von Finanzierungs- und Verwaltungskosten auf Kapitalgewinne von der gesetzlichen Regelung von Art. 70 Abs. 1 DBG nicht gedeckt sei. Dies begründen sie hauptsächlich mit dem Wortsinn, fügen aber weitere Argumente an. Dabei ist hier insbes. auf das Argument des sachlichen Zusammenhangs zwischen Ertrag/Gewinn und Kosten einzugehen. Die Autoren legen dar, dass zwischen den entstandenen Finanzierungsaufwendungen und dem Kapitalgewinn kaum ein Zusammenhang angenommen werden könne. Korrekterweise müssten die thesaurierten Gewinne den in der entsprechenden Periode entstandenen Finanzierungsaufwendungen gegenübergestellt werden. Dies werde aber durch die Norm nicht gedeckt.¹⁷⁵ Dieser Meinung ist, wie später gezeigt wird, nicht zu folgen.¹⁷⁶

Neben den oben beschriebenen divergierenden Meinungen bezüglich der Auslegung werden von weiteren kritischen Stimmen Argumente angeführt, welche aufzeigen,

dass die Praxis der ESTV bei den Kapitalgewinnen zu stossenden Ergebnissen führen kann.¹⁷⁷ So führen bspw. Nefzger, Hausmann und Wassmer Beispiele an, in welchen eine quotenmässige Verlegung nicht zu sachgerechten Resultaten führt.¹⁷⁸

Widmer nimmt zum einen das von Dell'Anna/Rieder vorgebrachte Argument der thesaurierten Gewinne auf und zeigt, dass eine Muttergesellschaft, welche von ihrer Beteiligung eine grosse Dividende erhält oder bei der Veräusserung einen Kapitalgewinn erzielt, von einer insgesamt grösseren Entlastung profitieren kann.¹⁷⁹ Weiter weist Widmer zutreffend darauf hin, dass es Situationen gibt, in denen ein Kapitalgewinn die Finanzierungskosten reduziert. Die Autorin beschreibt ein Beispiel, wo eine Beteiligung zu 100 % fremdfinanziert ist. Nach einem Verkauf der Beteiligung werden diese Mittel nicht mehr gebraucht und können zurückbezahlt werden. Allenfalls fordern Kreditgeber aufgrund der nun tieferen Cashflows der Gruppe eine Reduktion der fremden Mittel.¹⁸⁰ Weiter stellt Widmer Überlegungen an, wie das Problem der Verlegung bei Kapitalgewinnen zu lösen wäre. Einerseits beschreibt sie eine objektmässige Verlegung, welche auf verschiedene Faktoren abstellt.¹⁸¹ Die Autorin kommt aber zum Schluss, dass eine entsprechende Verlegung der Finanzierungsaufwendungen in der Praxis unrealistisch sei. Andererseits macht sie den Vorschlag, der Meinung von Dell'Anna/Rieder zu folgen und grundsätzlich bei Kapitalgewinnen keine Finanzierungsaufwendungen zu verlegen. Weiter führt die Autorin aus, dass in Fällen, in denen die Unternehmung auf eine Ausschüttung von Di-

172 GRETER, Der Beteiligungsabzug im harmonisierten Gewinnsteuerrecht, S. 219: «(…), so dass de lege lata keine Möglichkeit besteht, die an sich von der Sache her gegebene Parallelität von laufenden Finanzierungskosten und laufendem Ertrag konsequent umzusetzen.» Er stützt sich auf die Meinung von DIGERONIMO, Le traitement fiscal des participations selon la réforme 1997 de l'imposition des sociétés, S. 701, und übernimmt diese Meinung später in seiner Dissertation.

173 DELL'ANNA/RIEDER, Kapitalgewinne auf Beteiligungen – Kostenverlegung beim Beteiligungsabzug; BAUER-BALMELLI/SCHERRER, Wenig attraktive Ausgestaltung des Beteiligungsabzugs; DIGERONIMO, Le traitement fiscal des participations selon la réforme 1997 de l'imposition des sociétés; WIDMER, La réduction pour participations («privilege holding»).

174 DELL'ANNA/RIEDER, Kapitalgewinne auf Beteiligungen – Kostenverlegung beim Beteiligungsabzug, S. 643 (insbes. Fn 2). So auch die Kommentare von NEFZGER, Neukonzeption des Beteiligungsabzugs, S. 161, und HAUSMANN, Unternehmenssteuerreform, S. 9.

175 DELL'ANNA/RIEDER, Kapitalgewinne auf Beteiligungen – Kostenverlegung beim Beteiligungsabzug, S. 645.

176 S. Abschn. 3.2.4.

177 Eine deutlichere Wortwahl bei WIDMER, La réduction pour participations («privilege holding»), S. 65: «Deux remarques méritent encore d'être faites, de manière à mettre en évidence certains effets pervers ou insuffisances liés au mode de répartition des frais de financement.»

178 HAUSMANN, Unternehmenssteuerreform, S. 9; NEFZGER, Neukonzeption des Beteiligungsabzugs, S. 161; WASSMER, Ausgewählte Fragen zum Beteiligungsabzug, S. 721.

179 Dieses Argument gilt nicht nur für Kapitalgewinne; der Effekt kann auch mit der Ausschüttung von hohen Dividenden erreicht werden. Schüttet bspw. eine Beteiligung vier Jahre keine Dividenden aus, so kann sie im fünften Jahr eine im Umfang von insgesamt vier Jahresdividenden erhöhte Dividende ausschütten. Der Finanzierungsaufwand bemisst sich jedoch gemäss der quotenmässigen Methode immer nach dem Verhältnis des Buchwerts der Beteiligung zum Wert der Gesamtaktiven.

180 WIDMER, La réduction pour participations («privilege holding»), S. 65.

181 Sie nennt als Faktoren: «(1) le moment de l'aliénation, respectivement de l'acquisition de la participation; (2) la structure suivie pour le financement des actifs; (3) la répartition des réserves latentes; (4) le moment et le montant du transfert des autres actifs de la société; (5) le moment et le montant de l'acquisition des autres actifs de la société; (6) l'état des frais de financement au moment de chaque aliénation», WIDMER, La réduction pour participations («privilege holding»), S. 66.

videnden verzichtet, um einen möglichst hohen Kapitalgewinn zu erzielen, sich der Fiskus auf Steuerumgehung berufen könne.¹⁸² Nach der Ansicht Widmers sollte in diesen Fällen von fiktiven Dividenden¹⁸³ ausgegangen werden, und die Finanzierungsaufwendungen der entsprechenden Steuerperiode sollten auf die fiktiven Dividenden verlegt werden.¹⁸⁴

3.2.4 Würdigung

M. E. ist Greter insoweit zu folgen, als dass der Gesetzeswortlaut auf den ersten Blick klar scheint. Folgt man dem Wortsinn, so müssen die darauf entfallenden Finanzierungsaufwendungen vom Beteiligungsertrag iwS in Abzug gebracht werden. Dell'Anna/Rieder und Widmer zeigen die Schwächen und adversen Effekte der Verlegung des Finanzierungsaufwands auf Kapitalgewinne auf. Dem Vorschlag von Dell'Anna/Rieder und Widmer, auf eine Verlegung bei Kapitalgewinnen zu verzichten, kann m. E. aufgrund der vorangehenden Ausführungen nicht gefolgt werden. Der Vorschlag Widmers, bei Vorliegen einer übertriebenen steuerplanerischen Optimierung die Verlegung unter Berufung auf Steuerumgehung zu korrigieren, erscheint verlockend, jedoch nicht gangbar.¹⁸⁵

An dieser Stelle ist auf die von Höhn vorgeschlagene Möglichkeit der Verlegung der Finanzierungsaufwendungen zurückzukommen.¹⁸⁶ Bei der Erarbeitung einer Umsetzungsvariante ist aufgrund der hier vertretenen Meinung – welche eine objektmässige Verlegung klar bevorzugt – noch ein Schritt weiter zu gehen und die Verlegung aufgrund einer Analyse des Kapitalgewinns objektmässig vorzunehmen. Eine Möglichkeit bestände darin, die Finanzierungskosten objektmässig auf die thesaurierten Gewinne zu verlegen.¹⁸⁷ Der Kapitalgewinn müsste in thesaurierte Gewinne der verschiedenen Jahre sowie in einen Zuschlag, welcher quasi als Goodwill zu verstehen wäre, aufgeteilt werden. Sodann wäre der dazugehö-

rige Finanzierungsaufwand aus den jeweiligen Steuerperioden entsprechend darauf zu verlegen. Im Ergebnis würde man für jedes Jahr einen Nettokapitalgewinnanteil erhalten, welcher zusammen mit dem Goodwill¹⁸⁸ den Nettokapitalgewinn bildet.¹⁸⁹

Da die geltende Praxis in der Regel die Steuerpflichtigen bevorzugt¹⁹⁰, wird es kaum Unternehmen geben, welche – freiwillig – komplexe Berechnungen durchführen. Allenfalls lässt sich überlegen, ob die von Höhn vorgeschlagene Lösung eine praktikable, sich dem effektiven Sachverhalt genügend annähernde Variante wäre. M. E. ist seinem Vorschlag zuzustimmen, nimmt er doch in einem gewissen Mass Rücksicht auf die Problematik der zeitlichen Kongruenz von Kapitalgewinnen und Finanzierungsaufwendungen. Selbstverständlich würde auch diese Methode in gewissen Konstellationen zu unbefriedigenden Ergebnissen führen. Diese müssten jedoch im Interesse der Praktikabilität hingenommen werden. Ansonsten bliebe es bei der stossenden und dem wirtschaftlichen Sachverhalt nicht entsprechenden geltenden Praxis.¹⁹¹ Wie weiter unten dargelegt wird, sind alternative Methoden (Modelle) zur Verlegung des Finanzierungsaufwands denkbar, welche die hier aufgezeigten Schwächen auf ein Minimum reduzieren.¹⁹²

4 Kritische Würdigung des Fungibilitätsgrundsatzes

Das Bundesgericht hat im vorstehend besprochenen Entscheid 2P.80/2004 vom 12.5.2005¹⁹³ auf das Prinzip verwiesen, dass das Unternehmen als Einheit zu betrachten sei und folglich die Gesamtheit der Passiven die Gesamtheit der Aktiven finanziere.¹⁹⁴ Demzufolge sind bei einer

182 Zur Steuerumgehung s. HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht, § 5 N 73 f. (insbes. N 77). Aufgrund der von HÖHN/WALDBURGER vertretenen Definition der Steuerumgehung, welche von derjenigen des Bundesgerichts abweicht, ist nicht von einer Steuerumgehung auszugehen. Insbes. die Voraussetzung der «unbeabsichtigten Unvollständigkeit der Steuerrechtsordnung» wird i. c. nicht vorliegen.

183 WIDMER, La réduction pour participations («privilège holding»), S. 67: «un dividende acceptable».

184 WIDMER, La réduction pour participations («privilège holding»), S. 67.

185 WIDMER, La réduction pour participations («privilège holding»), S. 67. S. die Kritik der Annahme einer Steuerumgehung in Fn 182.

186 S. Abschn. 3.2.3.

187 S. die Vorschläge von NEFZGER, Neukonzeption des Beteiligungsabzugs, S. 161, und WIDMER, La réduction pour participations («privilège holding»), S. 67.

188 Falls dieser nicht eindeutig einer Periode zugewiesen werden kann, entfällt auf diesen kein Finanzierungsaufwand. Zu diskutieren wäre allenfalls eine gleichmässige oder anteilige Zurechnung zu den Perioden.

189 S. dazu GRETER, Der Beteiligungsabzug im harmonisierten Gewinnsteuerrecht, S. 13, oder BAUMANN, Gewinne aus Beteiligungen und Kapitalmarktgewinne, S. 213, welcher von finanzmarkttheoretischen Überlegungen zur Aufteilung des Beteiligungsgewinns (hier Kapitalgewinn) in einen Gewinn aus Beteiligung und einen Kapitalmarktgewinn (hier «Goodwill») gelangt.

190 Bei einer objektmässigen Verlegung auf die thesaurierten Gewinne wäre ein viel höherer Finanzierungsaufwand zu verlegen.

191 S. auch die Kritik von NEFZGER, Neukonzeption des Beteiligungsabzugs, S. 161, HAUSMANN, Unternehmenssteuerreform, S. 9, und WASSMER, Ausgewählte Fragen zum Beteiligungsabzug, S. 721.

192 S. Abschn. 5.

193 StE 2005 B 72.22 Nr. 11; s. Abschn. 3.1.3.

194 «(...) le principe selon lequel l'entreprise doit être considérée comme une unité, l'ensemble de ses passifs finançant l'ensemble de ses actifs» (E 1.4). Dabei hat das Bundesgericht

allfälligen Verwertung die als mögliches Haftungssubstrat in Frage kommenden Aktiven entsprechend fungibel, d. h., dass im Falle eines Konkurses die gesamten Aktiven verwertet werden und der Befriedigung sämtlicher Schulden dienen.¹⁹⁵

Das hier vertretene Verständnis des Fungibilitätsgrundsatzes bedarf der näheren Erläuterung. McIntyre und Arnold machen verschiedentlich Hinweise auf die Fungibilität von Geld als Tauschmittel und deren Auswirkungen auf das Steuerrecht.¹⁹⁶ Besonders prägnant äussert sich Arnold zum Grundsatz der Fungibilität, indem er darauf hinweist, dass es eine Selbstverständlichkeit sei, dass Geld fungibel ist. Es gehe nicht darum, den Weg der einzelnen Geldstücke zu verfolgen, sondern lediglich darum, ihre Verwendung nachzuweisen. Weil Geld lediglich ein Tauschmittel darstelle, komme es nur darauf an, was mit den Mitteln gekauft werde bzw. für welchen Zweck die Mittel verwendet würden.¹⁹⁷ Schliesslich macht er geltend, dass es eine Frage der Beweislast und -kraft sei, mit welcher Methode die effektive Verwendung des Geldes nachgewiesen wird.¹⁹⁸ Der Grundsatz der Fungibilität ist im Kontext des Haftungskonnexes von Aktiven und Passiven im Unternehmen zu sehen und deshalb in einem weiteren Sinn als lediglich jenem der leichten Austauschbarkeit von Geld zu verstehen.

Nachstehend gilt es, den Grundsatz der Fungibilität – verstanden als das Prinzip, dass die Gesamtheit der Passiven die Gesamtheit der Aktiven finanziert – in handelsrechtlicher und steuerrechtlicher Sicht näher zu betrachten. Dabei wird sich zeigen, dass der Grundsatz der Fungibilität kein anerkannter kaufmännischer Grundsatz im Sinne des Handelsrechts ist,¹⁹⁹ sich jedoch aus den anerkannten kaufmännischen Grundsätzen herleiten lässt. Diese mittelbare Geltung kann Auswirkungen auf die steuerrechtliche Beurteilung gewisser Sachverhalte haben. Allerdings kann nicht von einer umfassenden Geltung des Fungibilitätsgrundsatzes gesprochen werden,

was eine Durchbrechung des Grundsatzes – unter Einhaltung gewisser Prämissen – legitimiert.

4.1 Handelsrechtliche Betrachtungsweise

In einem ersten Schritt ist zu prüfen, ob es sich beim Grundsatz der Fungibilität allenfalls um einen allgemeinen anerkannten kaufmännischen Grundsatz nach Art. 959 OR (bzw. Art. 662a OR für die Aktiengesellschaft) handelt. Der Ausdruck «allgemein anerkannte kaufmännische Grundsätze» bezeichnet einen unbestimmten Rechtsbegriff, welcher durch Praxis und Rechtsprechung konkretisiert werden muss.²⁰⁰ Gemäss heutiger Auffassung zählen Wahrheit, Vollständigkeit, Klarheit, Wesentlichkeit, Vorsicht, Unternehmensfortführung, Stetigkeit, Verrechnungsverbot, periodengerechte Abgrenzung, Anwendung angemessener Bewertungsprinzipien und Wirtschaftlichkeit zu den allgemein anerkannten kaufmännischen Grundsätzen.²⁰¹ Gemeinsam ist ihnen, dass sie alle einen Einfluss auf die Erstellung von Bilanz und Erfolgsrechnung haben und letztlich das Ziel verfolgen, einen möglichst sicheren Einblick in die wirtschaftliche Lage des Geschäfts zu geben.²⁰²

Folgt man dieser Auffassung, kann der Grundsatz der Fungibilität nicht unter die allgemein anerkannten kaufmännischen Grundsätze subsumiert werden, spielt er doch bei der Aufstellung von Bilanz und Erfolgsrechnung keine selbständige Rolle. Allenfalls kann davon ausgegangen werden, dass der Grundsatz der Fungibilität einen Teilaspekt des Bruttoprinzips darstellt.²⁰³ Das Verrechnungsverbot bildet zusammen mit dem Saldierungsverbot das sog. Bruttoprinzip, nach welchem handelsrechtlich eine Verrechnung horizontal (Aufrechnung von Passiven mit Aktiven) und vertikal (Zusammenfassung von Aufwand- bzw. Ertragsposten) untersagt ist bzw. eine Abweichung nur in begründeten Fällen zulässig ist und sodann im Anhang offen gelegt werden muss.²⁰⁴ Es gilt zu beachten, dass durch die Anwendung des Bruttoprinzips regelmässig der wirtschaftliche Sachverhalt in Bezug auf eine allfällige Besicherung und dessen Konditionen in der Bilanz nicht eins zu eins abgebildet werden kann. Vollständige Transparenz vermag auch

auf KÄFER, Art. 957 OR N 235, verwiesen. Es ist jedoch nicht ersichtlich, aus welcher Stelle das Bundesgericht dieses Prinzip ableitet, denn die zitierte Stelle beschäftigt sich mit dem «Vermögensausweis in Aktiven und Passiven» und nicht mit dem Verhältnis von Aktiven zu Passiven resp. Passiven zu Aktiven.

195 Vorschriften über die Betreuung auf Konkurs, Art. 159 ff. SchKG (5. Titel).

196 S. bspw. MCINTYRE, An inquiry into the special status of interest payments, S. 779, und DERS., Tracing Rules and the Deduction for Interest Payments: A Justification for Tracing and a Critique of Recent U. S. Tracing Rules, S. 7.

197 ARNOLD, Deductibility of interest and other financing charges in computing income, S. 609.

198 ARNOLD, Deductibility of interest and other financing charges in computing income, S. 610.

199 Für diese Beurteilung sprechen auch gewisse, in Deutschland diskutierte Argumente zu den Theorien des Jahresabschlusses, s. BAETGE/KIRSCH/THIELE, Bilanzen, S. 12 ff.

200 NEUHAUS/BINZ, Art. 959 OR N 9.

201 NEUHAUS/BINZ, Art. 959 OR N 11, mit weiteren Hinweisen. S. in Bezug auf das Steuerrecht: BRÜLISAUER/KUHN, Art. 58 DBG N 16 ff.

202 NEUHAUS/BINZ, Art. 959 OR N 4 ff.

203 Der Grundsatz der Fungibilität ist dementsprechend quasi dem System der doppelten Buchhaltung immanent. Es gilt zu beachten, dass kein Autor explizit zum Verhältnis zwischen Aktiv- und Passivseite Stellung nimmt. Anstelle vieler: BEHR, Rechnungslegung, S. 155, und BOEMLE, Der Jahresabschluss, S. 261 ff.

204 Art. 662a Abs. 2 Ziff. 6 sowie Abs. 3; BÖCKLI, Schweizer Aktienrecht, § 8 N 144 f.

die Vorschrift von Art. 663b Ziff. 2 OR nicht herzustellen, da sie nur vorschreibt, dass der Gesamtbetrag der zur Sicherung eigener Verpflichtungen verpfändeten oder abgetretenen Aktiven sowie der Aktiven unter Eigentumsvorbehalt im Anhang enthalten sein muss.

Eine handelsrechtskonforme Bilanz und Erfolgsrechnung macht somit hinsichtlich der anteiligen Schulden und Schuldzinsen keine Aussage. Der Grundsatz der Fungibilität ist vielmehr auf die (ökonomische) Überlegung zurück zu führen, dass ein potentieller Kreditgeber die Unternehmung – ggf. den Konzern – als Einheit betrachtet und den Kredit aufgrund der so festgestellten Bonität vergibt.^{205, 206} Ein Element der Bonität sind die haftenden Aktiven, welche nach der Kreditvergabe als potentiell Haftungssubstrat dem Kredit gegenüber stehen. Befinden sich die durch den Kreditgeber zur Verfügung gestellten Mittel einmal im Unternehmen, kann die Unternehmung praktisch frei darüber verfügen. Diese Überlegung ist auch mit dem Zweck der Rechnungslegung vereinbar. Ihr Zweck kann u. a. in der Bereitstellung von Informationen über die abgelaufene Periode erblickt werden, bspw. um daraus Hinweise über die zukünftige Lage des Unternehmens zu gewinnen.²⁰⁷ So erhält der Kreditgeber auf die für ihn wichtige Frage, welchen liquidierbaren Wert sein Investment zum Ende der Berichtsperiode hat resp. hatte, Auskunft.²⁰⁸

Der Grundsatz der Fungibilität ist deshalb als ein der Bilanz inhärentes Gestaltungselement anzusehen. Das Bundesgericht argumentiert in dem oben diskutierten Entscheid²⁰⁹ in gleicher Weise dahin gehend, dass in einer Unternehmung die Gesamtheit der Aktiven durch die gesamten Passiven finanziert werde. Selbst wenn die handelsrechtskonforme und für das Steuerrecht massgebliche Bilanz und Erfolgsrechnung – durch Aufgliederung in Schulden bzw. Schuldzinsen im Zusammenhang mit Beteiligungen einerseits und übrigen Schulden bzw. Schuldzinsen andererseits – eine objektmässige Zuordnung aufwies, wäre dies steuerlich nicht massgeblich, da das Steuerrecht mit Art. 70 DBG bezüglich der Allokation des Finanzierungsaufwands eine Korrekturvor-

schrift vorsieht. Diese Vorschrift geht aus steuerlicher Sicht dem Handelsrecht vor und ist entsprechend steuerrechtlich auszulegen.

4.2 Steuerrechtliche Betrachtungsweise

Bei der steuerlichen Betrachtungsweise wird der Grundsatz der Fungibilität nicht aufgrund der Massgeblichkeit des Handelsrechts angewandt. Das Massgeblichkeitsprinzip besagt, dass die nach den Grundsätzen des Handelsrechts ermittelte Bilanz Grundlage – ggf. Ausgangspunkt – der Ermittlung des steuerrechtlich relevanten Gewinns bildet.²¹⁰ Im Zeitpunkt der Bestimmung des Finanzierungsaufwands ist die Bemessungsgrundlage – der Gewinn – schon ermittelt worden. Es verbleibt nur mehr die allein für Steuerzwecke erforderliche Bestimmung der Reduktion der Gewinnsteuer resp. die Ermittlung des (implizit) reduzierten Steuersatzes.²¹¹

Der Grundsatz der Fungibilität muss indessen aus den bei der handelsrechtlichen Betrachtung dargelegten Gründen – weil er inhärentes Gestaltungselement der Bilanz ist – auch im Steuerrecht gelten.²¹² Es ist von einer indirekten Geltung aufgrund des Grundsatzes der Massgeblichkeit auszugehen.²¹³ Geht man von einer solchen Geltung aus, so stellt sich die Frage nach ihrem Umfang.

Das Bundesgericht hat in einem (anderen) Entscheid zur Rotertragsmethode auf den Grundsatz der Fungibilität im Steuerrecht hingewiesen.²¹⁴ Interessanterweise geht es dabei ebenfalls um eine Bank; sie berief sich bei der Berechnung des Beteiligungsabzugs unter dem Regime der Rotertragsmethode auf die bankengesetzlichen Vorschriften zur Eigenmittelunterlegung. Das Bundesgericht führte aus, dass die aufsichtsrechtlichen Vorschriften den Grundsatz der Fungibilität nicht zu durchbrechen vermöchten. Bei der Begründung verwies das Bundesgericht wie im oben diskutierten Entscheid 2P.80/2004 vom

205 BAUMANN, Internationale Kapitalerträge zwischen verbundenen Gesellschaften im Steuerrecht, S. 223, welcher den Grundsatz der Fungibilität bei der Verlegung von Zinsen zwischen verbundenen Unternehmen im US-amerikanischen Aussensteuerrecht beschreibt.

206 BOEMLE/STOLZ, Unternehmensfinanzierung, S. 99.

207 PELLENS/FÜLBIER/GASSEN/SELLHORN, Internationale Rechnungslegung, S. 6.

208 Insbes. wenn ein Rechnungslegungsstandard verwendet wird, welcher sich am Grundsatz der true and fair view orientiert (so IFRS oder US GAAP). Orientiert sich der Rechnungslegungsstandard am Vorsichtsprinzip (wie das OR), bildet der bilanzierte Wert eines Aktivums in der Regel eine Wertuntergrenze.

209 S. Abschn. 3.1.3.

210 HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht, § 18 N 17 f.; BRÜLSAUER/KUHN, Art. 58 DBG N 7 ff.; BURKHALTER, Massgeblichkeitsgrundsatz, S. 13 ff.; BENZ, Handelsrechtliche und steuerrechtliche Grundsätze ordnungsmässiger Bilanzierung, S. 194 ff.

211 S. Abschn. 1.

212 GRETER, Der Beteiligungsabzug im harmonisierten Gewinnsteuerrecht, S. 139, verweist dabei auf die allgemeinen handelsrechtlichen Vorschriften zur Buchführung. M. E. ist diese Interpretation nicht ganz korrekt. Der Grundsatz der Fungibilität ist, wie gezeigt, keine handelsrechtliche Vorschrift, sondern eine Auswirkung des Systems der doppelten Buchhaltung; dementsprechend auch die indirekte Anwendbarkeit im Steuerrecht.

213 Wenn davon ausgegangen wird, dass das Massgeblichkeitsprinzip zur Bestimmung des steuerrechtlich relevanten Gewinns Anwendung findet und somit die handelsrechtlichen Grundsätze zur Bilanzierung für das Steuerrecht als massgeblich betrachtet, müssen die daraus ableitbaren Prinzipien – wie hier der Grundsatz der Fungibilität – auch – indirekt – für das Steuerrecht gelten.

214 BGer, 28.4.1989, StR 1990, S. 38.

12.5.2005²¹⁵ auf den Grundsatz der Fungibilität. Dabei bezog sich das Bundesgericht analog auf die – m. E. wenig ergiebigen – Ausführungen von Käfer.²¹⁶ Zusätzlich wurde jedoch der Verrechnungspreis-Bericht des OECD-Fiskalkomitees aus dem Jahre 1984 als Referenz angefügt.^{217, 218}

In diesem Bericht wird unter dem Titel «The Taxation of Multinational Banking Enterprises» der Grundsatz der Fungibilität im Zusammenhang mit der Gewinnabgrenzung bei Banken angesprochen. Es wird darauf hingewiesen, dass Geld grundsätzlich fungibel sei und Bewegungen von Vermögenswerten dementsprechend ignoriert würden. Der Grundsatz der Fungibilität wird dabei im Konnex mit der Aufteilung von Zinsen zwischen dem Hauptsitz und den Niederlassungen (Betriebsstätten) diskutiert.²¹⁹ Es wird argumentiert, dass in der Bankbranche aufgrund der starken Verflechtung von Stammhaus und Betriebsstätte und aufgrund der Tatsache, dass beim klassischen Bankgeschäft (Aktiv- und Passivgeschäft) die Mittel bildlich gesprochen «in den und aus dem gleichen Topf» fließen, der Grundsatz der Fungibilität angewendet werden könne. In den USA werde international tätigen Banken die Möglichkeit gegeben, die Zurechnung aufgrund der «tracing method»²²⁰ oder der «currency pools method»²²¹ durchzuführen.²²² Letztere beruhe

auf der Idee, dass Geld fungibel sei.²²³ Diese Betrachtungsweise wird kritisiert und darauf hingewiesen, dass in den USA das pure Prinzip der Fungibilität zwischenzeitlich zugunsten einer modifizierten Version der currency pools method nicht mehr angewandt werde.²²⁴ Weiter wird ausgeführt, dass nach Ansicht der Mehrheit der OECD-Mitgliedsstaaten der Grundsatz der Fungibilität bei der internationalen Gewinnabgrenzung nicht mit Art. 7 Abs. 2 und 3 des OECD-MA vereinbar sei.^{225, 226}

In der neueren Literatur wird der Grundsatz der Fungibilität insbes. im Zusammenhang mit der internationalen Ausscheidung vereinzelt thematisiert und dabei im Wesentlichen auf die oben erörterten Probleme eingegangen.²²⁷ So wird die Frage der Fungibilität auch im Report on the Attribution of Profits (Betriebsstättenbericht) der OECD angesprochen. Es gilt jedoch zu beachten, dass es bei der Frage der Kapitalausstattung der Betriebsstätte nicht um die gleiche Frage geht wie bei der Zurechnung der Finanzierungsaufwendungen.²²⁸ Dennoch scheint es angebracht, die Ausführungen zum Grundsatz der Fungibilität an dieser Stelle kurz zu würdigen. Grundsätzlich wird im Report on the Attribution of Profits zur Bestimmung des Erfolgs einer Betriebsstätte auf die Wahrneh-

215 StE 2005 B 72.22 Nr. 11.

216 S. Abschn. 4.1.

217 BGer, 28.4.1989, abgedruckt in StR 1990, S. 38 (insbes. E 4d).

218 Englischsprachige Fassung: Transfer Pricing and Multinational Enterprises – Three Taxation Issues.

219 S. Transfer Pricing and Multinational Enterprises – Three Taxation Issues, S. 60.

220 Nach der tracing method wird jeder Geldtransfer an die Betriebsstätte bis zur Drittpartei zurückverfolgt. Danach wird der Betriebsstätte der gleiche Zinssatz verrechnet, wie ihn das Unternehmen der Drittpartei bezahlen muss. S. BAKKER/VAN HOEY SMITH, Recent Developments Regarding Deductibility of Interest on Loans Provided by a General Enterprise to its Permanent Establishment, S. 17.

221 Nach der currency pools method werden interne Geldflüsse vernachlässigt: «This doctrine in its pure form regards money borrowed by one part of a banking enterprise as contributing to the whole enterprise's capacity to lend, and not simply to the lending capacity of particular parts. It ignores the actual movements of funds within the enterprise and the actual payments of inter branch and head office/branch interest and provides for the branch to deduct an average rate of interest based on the interest paid by the whole enterprise»; Transfer Pricing and Multinational Enterprises – Three Taxation Issues, S. 59 f.

222 S. auch KOBETSKY, Intra-Bank Loans: Determining a Branch's Business Profits under Article 7 of the OECD Model, S. 57. Der Autor zeigt auf, dass die beiden Methoden heute immer noch angewandt werden. S. auch Transfer Pricing and Multinational Enterprises – Three Taxation Issues, S. 60 f., und KOBETSKY, Intra-Bank Loans: Determining a Branch's Business Profits under Article 7 of the OECD Model, S. 58.

223 S. Transfer Pricing and Multinational Enterprises – Three Taxation Issues, S. 59 f.

224 Transfer Pricing and Multinational Enterprises – Three Taxation Issues, S. 60 f., und KOBETSKY, Intra-Bank Loans: Determining a Branch's Business Profits under Article 7 of the OECD Model, S. 58. Seit 1984 wenden die USA die «modified (fungible) method» an. Bei dieser Methode werden die durchschnittlichen Zinssätze pro Währung separat berechnet und Zinszahlungen der Betriebsstätte ignoriert. Als Hauptvorteil wird vor allem die administrative Einfachheit angeführt. Ein Nachteil wird darin gesehen, dass die Methode nur in den USA angewandt wird.

225 S. Transfer Pricing and Multinational Enterprises – Three Taxation Issues, S. 60. SCHIERENBECK, Ertragsorientiertes Bankmanagement. Grundlagen, Marktzinsmethode und Rentabilitätsprinzip, S. 57, weist darauf hin, dass die «horizontale Verknüpfung» ein wichtiger Grundgedanke der traditionellen Margenbegriffen im Bankbereich sei. Früher sei – dem Grundsatz der Fungibilität entsprechend – der Aktivseite die ganze Passivseite zugerechnet worden. Heutige Methoden differenzierten stärker und wiesen nur einzelne Teile der Passivseite der Aktivseite zu.

226 Zur gleichen Konklusion kommt KOBETSKY, Intra-Bank Loans: Determining a Branch's Business Profits under Article 7 of the OECD Model, S. 58. Im besprochenen (neueren) Entscheid hat das Bundesgericht denn auch nicht mehr auf die OECD verwiesen.

227 Bspw. KOBETSKY, Intra-Bank Loans: Determining a Branch's Business Profits under Article 7 of the OECD Model, S. 57 ff., MASCARELLO, Attribution of Profits to Permanent Establishments of Banks, S. 59, und BAKKER/VAN HOEY SMITH, Recent Developments Regarding Deductibility of Interest on Loans Provided by a General Enterprise to its Permanent Establishment, S. 18, alle mit Hinweisen zum aktuellen Report on the Attribution of Profits, Part I Tz 190 ff., oder auf frühere Entwürfe; in der englischsprachigen Literatur wird weitgehend der Ausdruck «fungibility approach» verwendet.

228 S. Abschn. 2.1.2.

mung von Funktionen und die Übernahme von Risiken abgestellt.²²⁹ Im Bereich der Zuteilung des Kapitals und damit auch der Fremdkapitalzinsen gehen die Meinungen der Mitgliedsstaaten auseinander.²³⁰ Dabei wird im Bericht festgehalten, dass sowohl der tracing approach als auch der fungibility approach²³¹ für die Zuteilung des Eigen- bzw. Fremdkapitals verschiedene Probleme aufweisen.²³² Weiter wird darauf hingewiesen, dass es nicht möglich ist, einen Ansatz zu entwickeln, welcher allen Situationen gerecht wird. Dies insbes. vor dem Hintergrund der divergierenden Meinungen der OECD-Mitgliedsländer.²³³ Aus diesem Grund akzeptiert die OECD die verschiedenen Ansätze, sofern die Resultate einen dem Drittvergleich standhaltenden Betrag nicht überschreiten.^{234, 235} Stocker weist darauf hin, dass bei der Aufteilung der Gesamtfinanzierungskosten zwischen Stammhaus und Betriebsstätte der fungibility approach die Wahlmöglichkeit der Betriebsstätte, ob sie die Mittel beim Stammhaus oder extern aufnimmt, zu wenig be-

rücksichtigt.²³⁶ Brülisauer beschreibt die verschiedenen Methoden zur Abgrenzung des Kapitals und des Zinsaufwands zwischen Stammhaus und Betriebsstätte nach dem bilateralen Recht. Dabei geht er bei der Kapitalabgrenzung bspw. auf die reine Kapitalspiegeltheorie²³⁷ ein, welche dem Grundsatz der Fungibilität folgt.²³⁸ Dabei führt er als Vorteil die «Einfachheit» der Handhabung an, kritisiert jedoch die mit der Anwendung dieser Methode einhergehenden Vereinfachungen. So wird z. B. implizit unterstellt, dass das Stammhaus und die Betriebsstätte die gleichen Funktionen, Strukturen und Risiken aufweisen.²³⁹ Insgesamt kann m. E. aus den Ausführungen geschlossen werden, dass eine sich an der Funktion und dem Risiko orientierende Methode vorzuziehen ist, da sie eher dem Drittvergleich entspricht.²⁴⁰

Zeitlich noch vor dem oben diskutierten Verrechnungspreis-Bericht der OECD (von 1984)²⁴¹ verweist Baumann auf die Anwendung des Grundsatzes der Fungibilität bei der Verlegung von Zinsen zwischen verbundenen Unternehmen im US-amerikanischen Aussensteuerrecht.²⁴² Bei der damaligen Regelung (Regs. sec. 1.861-8(e)(2)(iii)) durfte der Grundsatz der Fungibilität unter bestimmten Umständen durchbrochen werden, und die Verlegung konnte objektmässig erfolgen. Es mussten die folgenden Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein: (1) Das Darlehen wurde ausschliesslich zum Zweck des Erwerbs, des Unterhalts oder der Verbesserung eines spezifischen Vermögensgegenstands aufgenommen; (2) die aufgenommenen Mittel wurden diesem Zweck entsprechend verwendet; (3) dem Kreditgeber dient nur der entsprechende Vermögenswert als Sicherheit; (4) es kann damit gerechnet werden, dass die Cashflows des Vermögenswerts zur Erfüllung der Verpflich-

229 STOCKER, Internationale Erfolgsabgrenzung bei Betriebsstätten, S. 92.

230 Report on the Attribution of Profits, Part I Tz 191; STOCKER, Internationale Erfolgsabgrenzung bei Betriebsstätten, S. 95.

231 Unter dem fungibility approach werden grundsätzlich interne Geldflüsse vernachlässigt und der Betriebsstätte ein im vornherein festgelegter Anteil verrechnet. Entsprechend wird auch der durchschnittliche Zinssatz verwendet. S. BAKKER/VAN HOEY SMITH, Recent Developments Regarding Deductibility of Interest on Loans Provided by a General Enterprise to its Permanent Establishment, S. 17. Zu beachten ist die Ähnlichkeit zur currency pools method bei Banken.

232 So wird der Kommentar zu Art. 7 OECD-MA teilweise wiedergegeben: «The approach previously suggested in this Commentary, namely the direct and indirect apportionment of actual debt charges, did not prove to be a practical solution, notably since it was unlikely to be applied in a uniform manner. Also, it is well known that the indirect apportionment of total interest payment charges, or of the part of interest that remains after certain direct allocations, comes up against practical difficulties. It is also well known that direct apportionment of total interest expenses may not accurately reflect the cost of financing the permanent establishment, because the taxpayer may be able to control where loans are booked and adjustments may need to be made to reflect economic reality» (Tz. 18.2). S. auch weitergehend die Ausführungen von BRÜLISAUER, Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte im internationalen Steuerrecht der Schweiz, S. 182 ff.

233 Report on the Attribution of Profits, Part I Tz 191.

234 Diese Haltung wird danach m. E. zu Recht von STOCKER, Internationale Erfolgsabgrenzung bei Betriebsstätten, S. 99, wegen der erhöhten Gefahr einer Doppel- oder Unterbesteuerung kritisiert.

235 Auf die verschiedenen Konzepte wird an dieser Stelle nicht eingegangen. Für eine vertiefte Darstellung s. BRÜLISAUER, Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte im internationalen Steuerrecht der Schweiz, S. 189 ff. M. E. ist die Frage zu stellen, ob dieser Kompromiss dahingehend zu interpretieren sei, dass vor allem die (gewichtige) Stimme der USA zu diesem Resultat geführt habe. Es finden sich jedoch diesbezüglich keine Hinweise in der Literatur.

236 STOCKER, Internationale Erfolgsabgrenzung bei Betriebsstätten, S. 98.

237 Zur Kapitalspiegeltheorie s. BRÜLISAUER, Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte im internationalen Steuerrecht der Schweiz, S. 194.

238 STOCKER, Internationale Erfolgsabgrenzung bei Betriebsstätten, S. 98: «Kapitalspiegeltheorie, fungibility-Ansatz bzw. indirekte Methode».

239 BRÜLISAUER, Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte im internationalen Steuerrecht der Schweiz, S. 196.

240 S. aber den Hinweis von BRÜLISAUER, Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte im internationalen Steuerrecht der Schweiz, S. 197, dass aufgrund des fortschreitenden weltweiten Integrationsprozesses indirekte oder gemischte Methoden (wie bspw. der fungibility approach) in der Praxis an Bedeutung gewinnen werden (zur Einordnung der Begriffe s. STOCKER, Internationale Erfolgsabgrenzung bei Betriebsstätten, S. 98).

241 Transfer Pricing and Multinational Enterprises – Three Taxation Issues.

242 BAUMANN, Internationale Kapitalerträge zwischen verbundenen Gesellschaften im Steuerrecht, S. 223. S. auch den Entscheid des United States Court of Appeals for the Second Circuit, No. 335, August Term, 1996.

tungen aus dem Kredit verwendet werden; (5) der Kreditvertrag beschränkt die Veräusserung oder den Gebrauch des Vermögenswertes, um die in den Ziff. 3 und 4 beschriebenen Voraussetzungen abzusichern.²⁴³

4.3 Zwischenfazit

Im Bereich des Steuerrechts wurden verschiedene Aspekte des Grundsatzes der Fungibilität aufgezeigt. Das Bundesgericht hat im Entscheid 2P.80/2004 vom 12.5.2005²⁴⁴ mit einem handelsrechtlichen Literaturhinweis argumentiert. Weiter finden sich keine Hinweise, welche hinsichtlich der steuerrechtlichen Qualifikation des Grundsatzes der Fungibilität weiter helfen. Die Behandlung im Verrechnungspreis-Bericht der OECD aus dem Jahre 1984²⁴⁵ zeigt m. E. eine Tendenz zur Abkehr von der Idee der Fungibilität auf. Er orientiert sich bei der Zurechnung an der Funktion und am Risiko, um damit dem Drittvergleich besser gerecht zu werden. Die Ausführungen lassen darauf schliessen, dass idealerweise eine objektmässige Betrachtungsweise angestrebt werden sollte.²⁴⁶ Ebenfalls von Bedeutung ist der aktuelle Report on the Attribution of Profits, m. E. insbes. was die Praktikabilität betrifft. So sind Methoden, welche auf dem Grundsatz der Fungibilität beruhen, hauptsächlich in Situationen anzuwenden, in welchen effektive Zurechnungen aus praktischen Gründen schwierig erscheinen. Gerade aber der Hinweis von Baumann zeigt, dass es Möglichkeiten gibt, unter gewissen Voraussetzungen den Grundsatz der Fungibilität zu durchbrechen.

Weiter ist darauf hinzuweisen, dass bspw. bei Unternehmensfinanzierungen die kreditgebende Bank im Rahmen der Überwachung des Kreditnehmers partiell den Grundsatz der Fungibilität zu durchbrechen versucht und mit Vertragsklauseln eine Verbindung zwischen Aktiven (finanziertes Objekt, Beteiligung) und Passiven (Kredit o. ä.) herstellt.

Es wird ersichtlich, dass der Grundsatz der Fungibilität im Steuerrecht hauptsächlich aus Gründen der Praktikabilität angewandt wird. Dies impliziert, dass, wenn eine Umsetzungsvariante mit einem angemessenen Aufwand durchführbar ist bzw. eine Unternehmung bereit ist, diesen Aufwand auf sich zu nehmen, der Grundsatz der Fungibilität in den Hintergrund treten muss. Anders formuliert bedeutet dies, dass – wenn eine akkurate Umsetzungsvariante vorliegt, welche den engen Zusammen-

hang zwischen Beteiligungsertrag iWSt und Finanzierungsaufwendungen nachzuweisen vermag, – diese den Grundsatz der Fungibilität durchbrechen kann. Demzufolge erweist sich die Zurechnungsproblematik offensichtlich einerseits als ein Problem des Könnens (Verfügbarkeit der Daten) und andererseits des Wollens (d. h. der Bereitschaft, den Nachweis zu erbringen). Das Können ist aufgrund des aktuellen Stands der Wissenschaft zu beurteilen. Heutzutage erlauben es technische Hilfsmittel, viel schneller und kostengünstiger Informationen bereitzustellen. Die Beurteilung des Wollens ist allerdings auch heute noch schwierig. Bei der gesamten Beurteilung sind m. E. die verfassungsrechtlichen Grundsätze, insbes. Rechtsgleichheit, Verhältnismässigkeit und Willkürfreiheit, aber auch die Praktikabilität,²⁴⁷ zu beachten.

5 Alternative Varianten der Verlegung des Finanzierungsaufwands

5.1 Nachweis eines engen Zusammenhangs zwischen Beteiligung und Finanzierungsaufwand

Es wurde aufgezeigt, dass das Verhältnis der Beteiligung zu den Gesamtaktiven keinen optimalen Massstab zur Bestimmung des anteiligen Finanzierungsaufwands abgibt.²⁴⁸ Zu Beginn dieses Beitrags wurde gefordert, der Verlegung des Finanzierungsaufwands im Grundsatz den effektiven, betriebswirtschaftlichen Zusammenhang zwischen Beteiligung und Finanzierungsaufwand zugrunde zu legen.²⁴⁹ Es geht nun darum, diesen Zusammenhang zu konkretisieren.

Es gibt Faktoren, welche einen näheren Zusammenhang implizieren als die Quote der Beteiligung an den gesamten Aktiven. Zu denken ist insbes. an die Finanzierungsform und das Finanzierungsrisiko (d. h., es wird die Thematik aufgegriffen, dass einzelnen Aktivenkategorien unterschiedliche Risiken zugeschrieben werden können). Die Finanzierungsform und das Finanzierungsrisiko haben einen massgeblichen Einfluss auf die Konditionen der Finanzierung und somit auch auf die absolute Höhe der Finanzierungsaufwendungen. Auf Basis dieser beiden Faktoren sollen nachfolgend Umsetzungsvarianten für die Verlegung des Finanzierungsaufwands skizziert werden.

Wie dargestellt, hat eine objektmässige Verlegung verschiedene Bedingungen in Bezug auf die Ausgestaltung

243 S. BAUMANN, Internationale Kapitalerträge zwischen verbundenen Gesellschaften im Steuerrecht, S. 224.

244 StE 2005 B 72.22 Nr. 11.

245 Transfer Pricing and Multinational Enterprises – Three Taxation Issues.

246 S. Transfer Pricing and Multinational Enterprises – Three Taxation Issues, S. 61.

247 S. Abschn. 2.1.3.

248 S. Abschn. 2, 3.1.5 sowie 3.2.4.

249 S. Abschn. 2.3.

zu erfüllen.²⁵⁰ In erster Linie sind die verfassungsrechtlichen Grenzen einzuhalten²⁵¹ und die Rechtsprechung des Bundesgerichts zu beachten.²⁵² In der Praxis spielt jedoch auch die Praktikabilität der Methode eine wichtige Rolle. Wie gezeigt wurde, wird es sich für eine Umsetzung in der Praxis als nötig erweisen, aufgrund der verfassungsrechtlichen Vorgaben einen Ausgleich der Interessen zu finden. Dieser Anforderung soll nachstehend hauptsächlich durch formalisierte Analyse- und Nachweisprozesse zur Darlegung des Zusammenhangs zwischen Beteiligung und Finanzierungsaufwand Rechnung getragen werden.

5.2 Separierung aufgrund der Wahl der Finanzierungsform

5.2.1 Konzeption

Die Verlegung erfolgt objektmässig aufgrund der Finanzierungsform und des Inhalts des Finanzierungsvertrags. Dabei sind die Finanzierungsverträge zu analysieren und die Finanzierungsaufwendungen den entsprechenden Aktivpositionen zuzuweisen. Werden bei den nachfolgend behandelten Finanzierungsformen gewisse Zurechenbarkeits-Kriterien erfüllt, liegt zwischen dem Finanzierungsaufwand und der Beteiligung ein enger Zusammenhang vor.

Die Zweckbindung ist für die Zurechnung eines Passivums von entscheidender Bedeutung. Dabei kann zwischen formeller und materieller Zweckbindung unterschieden werden. Eine formelle Zweckbindung liegt vor, wenn die Zweckbindung vertraglich festgehalten wird. Eine materielle Zweckbindung ist gegeben, wenn die fremden Mittel entsprechend der vertraglichen Zweckbindung verwendet werden.

Es gilt darauf hinzuweisen, dass die Finanzierung zu jeder Zeit zurechenbar sein muss. In diesem Sinn müssen Transaktionen verfolgbar und nachvollziehbar sein. Ansonsten bestünde die Gefahr, dass mittels Window-Dressing die Bilanz auf den Abschlussstag so umgestaltet wird, dass hinsichtlich der Verlegung des Finanzierungsaufwands eine möglichst günstige Situation vorliegt.²⁵³

Durch die Orientierung an der Zweckbindung kann plausibel nachgewiesen werden, dass ein enger Zusammenhang zwischen der Beteiligung und dem Finanzierungsaufwand besteht und somit der Grundsatz der Fungibilität durchbrochen werden kann. Durch die Formalisierung des Nachweises mittels einer Aufteilung in eine for-

melle und eine materielle Analyse sowie die Prüfung der entsprechenden Kriterien können die Rechtssicherheit und die Einhaltung des Gleichheitssatzes sichergestellt werden. Indem alle Nachweise in gleicher Weise geprüft werden, kann die Gefahr reduziert werden, dass gewisse Sachverhalte ungleich behandelt werden.

Zusammenfassend kann somit gefolgert werden, dass der enge und eindeutige Zusammenhang zwischen Beteiligung und Finanzierungsaufwand durch eine Analyse der konkreten Umstände festgestellt werden muss. Folgende Kriterien müssen in formeller und materieller Weise erfüllt sein: (1) Das Darlehen wurde zum Zweck der Finanzierung der Beteiligung aufgenommen, und der Finanzierungsvertrag ist in Bezug auf eine Sicherstellung durch die Beteiligung entsprechend ausgestaltet; (2) das Darlehen wird dem Zweck entsprechend verwendet; und (3) die Dividenden (Cashflows) der Beteiligung werden zur Erfüllung der Zinszahlungspflichten verwendet.²⁵⁴

5.2.2 Skizzierung von Umsetzungsvarianten

Für die objektmässige Verlegung kommen nur Finanzierungsformen in Frage, welche für die Finanzierung von Beteiligungen geeignet sind.²⁵⁵ Zu denken ist bspw. an strukturierte Finanzierungen²⁵⁶ und Anlehensobligationen; auf diese beiden Finanzierungsformen soll hier eingegangen werden.

In Bezug auf die Zweckbindung sind bei strukturierten Finanzierungen und Anlehensobligationen die gleichen Fragen zu beantworten. So gilt es in formeller Hinsicht, das Vorliegen einer vertraglichen Zweckbindung in Form einer use of proceeds-Klausel zu prüfen, in materieller Hinsicht die effektive Verwendung der Mittel entsprechend der vertraglichen Zweckbindung.

Da bei strukturierten Finanzierungen mit Zweckbindung die Cashflows direkt zur Erfüllung der Zinszahlungspflichten gegenüber dem finanzierenden Institut verwendet werden müssen, wird diese Pflicht im Kreditvertrag festgehalten, und der Vertrag enthält diesbezüglich in der

250 S. Abschn. 2.1.3 und 2.2.

251 S. Abschn. 2.1.3.

252 S. Abschn. 3.1.3.

253 S. die Ausführungen und die Kritik zur historisch-objektmassigen Verlegung in Abschn. 2.1.

254 In Anlehnung an die bei BAUMANN, Internationale Kapitalerträge zwischen verbundenen Gesellschaften im Steuerrecht, S. 224, und in Abschn. 4.2 dargestellten Voraussetzungen für die Ermittlung eines engen Zusammenhangs zwischen einem spezifischen Vermögensgegenstand und dem Zinsaufwand in der damaligen Regs. sec. 1.861-8(e)(2)(iii).

255 Dabei wird der Begriff der Finanzierung weit verstanden. Zu den verschiedenen Finanzierungsformen s. den Überblick über die Fremdfinanzierung und die darauf folgende Beschreibung der verschiedenen Finanzierungsformen bei BOEMLE/STOLZ, Unternehmensfinanzierung, S. 391. Einen Überblick über die «Angebotsseite» bieten EMCH/RENZ/ARPAUGAS, Das Schweizerische Bankgeschäft, S. 258 ff. (Kreditprodukte der Banken) und S. 599 (Finanzierung über den Kapitalmarkt).

256 Strukturierte Finanzierungen kombinieren klassische Finanzierungsinstrumente individuell nach Investorenwünschen.

Regel Zusicherungen und Verpflichtungen des Kreditnehmers.²⁵⁷ Diese Zusicherungen sind regelmässig mit Default-Klauseln verbunden, welche es dem kreditgebenden Institut bei Nichteinhaltung erlauben, den Vertrag sofort zu kündigen.²⁵⁸

Als Sicherungsinstrumente i.e.S. dienen Real- und Personalsicherheiten. Unter die Realsicherheiten können die Sicherungsübereignung, die Sicherungszession sowie das Grund- und Fahrnispfandrecht subsumiert werden. Zu den Personalsicherheiten gehören die Bürgschaft, die Garantie, die kumulative Schuldübernahme sowie die Patronatserklärung.²⁵⁹ Aufgrund der Individualität einzelner Finanzierungen kommen grundsätzlich fast alle diese Sicherungsinstrumente in Frage. Hinsichtlich der formellen Zurechnung spielt die Form des Sicherungsinstrumentes eine untergeordnete Rolle; umso wichtiger ist jedoch deren Bestimmtheit. Das bedeutet, dass sich das Sicherungsinstrument explizit auf das Aktivum beziehen muss. Bei Realsicherheiten soll entweder die Beteiligung selbst oder ein sich im Eigentum der Beteiligung befindliches Objekt hingegeben werden. Bei Personalsicherheiten muss die Beteiligung als Sicherheitengeberin fungieren.²⁶⁰

Weiter müssen die materiellen Voraussetzungen erfüllt sein. Einerseits bedeutet dies, dass mit dem zufließenden Cashflow (Dividenden) die Zinsen aus der Finanzierung bezahlt werden müssen. Ein allfälliger Überschuss ist primär zur Amortisation des Kredites zu verwenden. Weiter sollte der Muttergesellschaft zugestanden werden, einen Teil des Überschusses im Sinne einer Vergütung für das anteilige Eigenkapital zu verwenden.²⁶¹ Tritt der Fall ein, dass die Untergesellschaft einmal keine Dividende ausschütten kann, müssen die Zinsen gleichwohl bezahlt werden. Aus diesem Grund sollte m. E. der Muttergesellschaft erlaubt werden, für die übernommene Verpflichtung, der Zinszahlungspflicht auch bei Ausfall der Tochter nachzukommen, einen Teil der früher verein-

nahmen Dividende einzubehalten. Dieser Betrag müsste risikoorientiert festgelegt werden.²⁶² Entsprechend kann die Dividende nach ihrer Verwendung in vier Komponenten aufgeteilt werden.²⁶³ Die 1. Komponente wird für die Bezahlung der direkt zurechenbaren Fremdkapitalzinsen verwendet. Die 2. und die 3. Komponente stehen der Muttergesellschaft für die Zurverfügungstellung von Eigenkapital und die Übernahme des Ausfallrisikos zu. Bleibt danach ein Überschuss im Sinne einer 4. Komponente, muss dieser zur Tilgung der Kreditschuld verwendet werden.²⁶⁴

5.3 Separierung aufgrund theoretischer Überlegungen zum Finanzierungsrisiko

5.3.1 Konzeption

Als weitere Möglichkeit der Separierung einzelner Aktiven kommt das Finanzierungsrisiko in Frage. Bei der quotenmässigen Verlegung nach dem Verhältnis der Beteiligung zu den Gesamtaktiven wird durch die gleichmässige Verlegung des Finanzierungsaufwands auf alle Aktiven implizit für alle Aktiven das gleiche Finanzierungsrisiko (der gleiche Risikosatz) angenommen. Diese Annahme entspricht jedoch selten der Realität. Im Gegensatz dazu besteht in Theorie und Praxis die Möglichkeit, das Risiko für die einzelnen Aktivposten auf Basis finanzierungstheoretischer Überlegungen zu berechnen. Entsprechend wird nachstehend – ausgehend von theoretischen Überlegungen aus dem Bereich des Steuerrechts und der Finanzwissenschaft – versucht, eine Separierung des Finanzierungsaufwands in Bezug auf die Risiken der verschiedenen Aktiva, insbes. die Kategorie der Beteiligungen, vorzunehmen.

Verschiedene steuerrechtliche Vorschriften setzten sich direkt oder indirekt mit dem inhärenten Risiko einzelner Bilanzpositionen auseinander. Beispielhaft kann hier auf die Vorschriften über das verdeckte Eigenkapital verwie-

257 S. dazu bspw. das Single Currency Term Facility Agreement der Loan Market Association (Version Januar 2006, www.loanmarket-assoc.com/documents.aspx). Zur Ausgestaltung solcher vertraglicher Zusicherungen s. EMCH/RENZ/ARPAGAU, Das Schweizerische Bankgeschäft, S. 392 ff.

258 EMCH/RENZ/ARPAGAU, Das Schweizerische Bankgeschäft, S. 396 f.

259 EMCH/RENZ/ARPAGAU, Das Schweizerische Bankgeschäft, S. 396 f.

260 So spielen bspw. gemäss ARPAGAU, Die Besicherung von Anleihen, S. 136, Realsicherheiten bei der Besicherung von Obligationenanleihen eine untergeordnete Rolle. Eine Personalsicherheit einer Beteiligung wäre bspw. eine Upstream-Garantie. S. NEUHAUS/WATTER, Handels- und steuerrechtliche Aspekte von Up-, Down- und Sidestream-Garantien zugunsten von Konzerngesellschaften, S. 190 ff.

261 Was der Differenz zwischen Wert der Beteiligung und Fremdfinanzierung entspricht.

262 Allenfalls kann die Frage der Höhe aufgrund eines Drittvergleichs beantwortet werden.

263 In Analogie zum Pricing von Krediten, welches Banken bei der Zinssatzfestlegung von Krediten verwenden. S. dazu bspw. BERNET, Pricing von KMU-Krediten bei Schweizer Banken, S. 947 f.

264 Hat das zur Verfügung gestellte Fremdkapital eine bestimmte Laufzeit und/oder ist eine vorzeitige Rückzahlung nicht vorgesehen, muss der zurechenbare Kredit um den entsprechenden Betrag gekürzt werden. Da die Mittel der Muttergesellschaft zufließen und ihr zur Verfügung stehen, erhöht sich dementsprechend der finanzierungstechnische Eigenkapitalanteil an der Beteiligung. Im Ergebnis werden beim Beteiligungsabzug weniger Fremdkapitalaufwendungen abgezogen. In zeitlicher Hinsicht hat dies pro rata temporis zu geschehen.

sen werden.²⁶⁵ Mit der Forderung, dass Aktiven unterschiedlich mit Eigenkapital unterlegt werden müssen, nimmt die ESTV implizit an, dass diese verschiedene Risiken beinhalten. Wird das Eigenkapital als Risikopuffer verstanden, kann bei der Festlegung unterschiedlicher Mindestquoten für das Eigenkapital oder Maximalquoten für das Fremdkapital davon ausgegangen werden, dass den verschiedenen Aktiven unterschiedliche Risiken unterstellt werden.^{266, 267} Dabei gilt es zu beachten, dass Kredite in der Regel nicht aufgrund des Buchwertes gemäss OR-Abschluss vergeben werden. Kreditinstitute bewerten die Sicherheit in der Regel zum Marktwert und vergeben den Kredit aufgrund dieser Referenz.²⁶⁸

Hinsichtlich der Durchbrechung des Grundsatzes der Fungibilität und der Ausgestaltung im Rahmen der verfassungsrechtlichen Leitplanken kann auf die Ausführungen zur Separierung aufgrund der Finanzierungsform verwiesen werden.²⁶⁹ Dabei ist insbes. darauf hinzuweisen, dass es sich bei der Verlegung mit Hilfe des Finanzierungsrisikos immer um eine Fiktion handelt. Entsprechend müssen im Einzelfall höhere Anforderungen an den Nachweisprozess gestellt werden. Dies gilt primär für die Validität der angewandten Methode der Risikomessung. Durch die Erarbeitung eines plausiblen und transparenten Modells kann die Glaubwürdigkeit einer Argumentation erhöht werden, und eine kontinuierliche Anwendung ist entsprechend möglich.

5.3.2 Skizzierung von Umsetzungsvarianten

Die erste Variante schliesst aufgrund der individuellen Risiken der einzelnen Aktivposten – berechnet aufgrund

von Ausfallwahrscheinlichkeiten – auf das Volumen der maximal möglichen Verschuldung und die Höhe des anwendbaren Zinssatzes.

Das Risiko eines Vorhabens, d. h. hier einer Beteiligung, kann in exogene und endogene Risiken unterschieden werden, wobei unter den exogenen Risiken Geschäfts- und Kapitalstruktur-Risiken zu verstehen sind. Geschäftsrisiken beziehen sich auf die Art des betriebenen Geschäfts und können bspw. branchentypisch sein. Kapitalstrukturrisiken beinhalten die Insolvenzkosten. Unter die endogenen Risiken können die beschriebenen Agency-Kosten (bspw. das Resultat einer missbräuchlichen Ausnutzung von Handlungsspielräumen sowie eine asymmetrische Informationsverteilung) subsumiert werden.²⁷⁰ Dementsprechend können zur Messung des Risikos einer Beteiligung praktisch dieselben Faktoren berücksichtigt werden, welche auch bei der Bestimmung des optimalen Finanzierungsgrades Berücksichtigung finden.²⁷¹ Demzufolge gilt es, für verschiedene Beteiligungsarten/Branchen oder allenfalls individuelle Beteiligungen solche Risiken zu berechnen,²⁷² z. B. mittels einer Monte-Carlo-Simulation oder des Realoptionenansatzes.²⁷³ Diese beiden Methoden beziehen sich typischerweise nicht auf historische Daten.²⁷⁴ Die Monte-Carlo-Methode schätzt die Verteilung der Cashflows oder die cover rates mittels eines Zufallsgenerators. Aufgrund der so berechneten individuellen Risiken kann auf die optimale Fremdfinanzierung der Beteiligung geschlossen werden.²⁷⁵ Allenfalls kann eine marktorientierte Methode (mit Zuschlägen, in Analogie zur Preisgestal-

265 KS Verdecktes Eigenkapital; weitergehend kann auch auf die steuerrechtlichen Bilanzierungs- und Abschreibungsvorschriften hingewiesen werden.

266 Allenfalls wäre die direkte Anwendung der Vorschriften über das verdeckte Eigenkapital zu überlegen, oder es kann resp. muss bei einer Umqualifikation von Fremd- in Eigenkapital bei einer konsequenten Anwendung des KS Verdecktes Eigenkapital auch die Fremdkapitalfinanzierung auf Beteiligungen bei 70 % plafoniert werden. In der Praxis wird es aber sehr wenige Fälle geben, in welchen das Gesamtunternehmen einen Verschuldungsgrad von über 70 % aufweist und es demnach vorteilhaft wäre, für die Beteiligung eine Fremdfinanzierung von 70 % anzunehmen.

267 S. die bei BRÜLSAUER, Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte im internationalen Steuerrecht der Schweiz, S. 191 f., aufgeworfene Frage, ob die «Bestimmungen zum verdeckten Eigenkapital zur Festlegung eines (minimalen) steuerbaren Eigenkapitals» herangezogen werden könnten. Der Autor beantwortet die Frage mit Nein. Im Rahmen seiner Argumentation geht er jedoch nicht auf das von der ESTV implizit unterstellte Finanzierungsrisiko für verschiedene Aktivenkategorien ein. Er argumentiert primär mit dem Sinn und Zweck der Norm (Durchsetzung der systematischen Doppelbelastung) und dem Wortlaut.

268 S. Fn 142.

269 S. Abschn. 5.2.

270 WOLF/HILL/PFAUE, Strukturierte Finanzierungen, S. 17.

271 WOLF/HILL/PFAUE, Strukturierte Finanzierungen, S. 16. Anhand der Projektfinanzierung zeigen diese Autoren verschiedene Möglichkeiten zur Risikoquantifizierung auf, so z. B. eine Monte-Carlo-Simulation oder den Realoptionenansatz (S. 89); s. auch ROSS/WESTERFIELD/JAFFE/JORDAN, Modern Financial Management, S. 237 ff.

272 BOEMLE/STOLZ, Unternehmensfinanzierung, S. 59, geben Beispiele der Arten von betriebswirtschaftlichen Risiken: Umwelt- risiken, Prozessrisiken, operationelle Risiken, Risiken betreffend den Entscheidungsprozess oder – anders klassifiziert –: externe Risiken, strategische Risiken und operationelle Risiken.

273 WOLF/HILL/PFAUE, Strukturierte Finanzierungen, S. 89. Die Methode der Realoptionen bewertet nach BOEMLE/STOLZ, Unternehmensfinanzierung, S. 50 und 73 ff., Gewinnchancen und -risiken, welche aufgrund der unverbindlichen Möglichkeit der Ergreifung spezifischer Handlungsalternativen durch den Inhaber entstehen, in Analogie zu Finanzoptionen. Diese Methode ist besonders bei der Bewertung von Projekten und Start-up-Unternehmen anzutreffen. S. für die Monte-Carlo-Simulation auch DEUTSCH, Derivate und Interne Modelle. Modernes Risikomanagement, S. 427 ff.

274 Natürlich könnten die Risiken auch aufgrund von historischen Daten berechnet werden.

275 ROSS/WESTERFIELD/JAFFE/JORDAN, Modern Financial Management, S. 237 ff.

tung bei Krediten) zur Berechnung des anwendbaren Zinssatzes verwendet werden.²⁷⁶

In Bezug auf die Verlegung des Finanzierungsaufwands noch zu lösen bleibt die Frage, wie vorzugehen ist, wenn die Unternehmung als Ganzes keine optimale Verschuldung ausweist. Wird für die Beteiligung mittels einer der oben beschriebenen Methoden die optimale Verschuldung aufgrund des bestehenden resp. zu unterstellenden Risikos berechnet, muss die Gesamtverschuldung des Unternehmens für eine korrekte Erfassung miteinbezogen werden. Ansonsten würden einige Unternehmen mit der getroffenen Annahme einer optimalen Fremdfinanzierung ihrer Beteiligung «belohnt», obwohl die Gesamtunternehmung eigentlich suboptimal finanziert ist. Das Modell muss diesen Umstand berücksichtigen. Die Gesamtverschuldung und der gesamte Finanzierungsaufwand der Unternehmung sind in jedem Fall bekannt. Somit können der vom Markt effektiv verlangte durchschnittliche Zinssatz und dementsprechend das vom Markt implizierte Risiko berechnet werden.²⁷⁷ Weiter ist es möglich, bspw. mithilfe des Konzepts der Agency-Kosten, die theoretisch optimale Verschuldung eines Unternehmens zu ermitteln.²⁷⁸ Sind nun noch die Risiken der anderen Aktiven bekannt resp. berechnet worden, kann mit Hilfe der Information zum Gesamtrisiko das Resultat plausibilisiert werden. Allenfalls muss aufgrund der Abweichung der optimalen von der effektiven Verschuldung eine Anpassungsrechnung vorgenommen werden. Diese Anpassungsrechnung projiziert die festgestellte Abweichung auf Unternehmensebene auf die einzelnen Aktiven.

Die zweite Umsetzungsvariante basiert auf einer Idee, welche im Bereich des transfer pricing in der Praxis zur Bestimmung eines arm's-length-Zinssatzes angewandt wird. Damji/Diakonova/Brügger beschreiben in diesem Zusammenhang ein Modell, welches aufgrund verschiedener Faktoren ein individuelles Rating für den Schuldner berechnet. So fließen die finanzielle Performance, qualitative Firmen- oder Industriefaktoren sowie schulden-spezifische Eigenschaften wie bspw. Garantien oder

eine Subordination in das Rating ein.²⁷⁹ Aufgrund dieses Ratings wird mit Hilfe der Charakteristik des Darlehens und aufgrund von Marktinformationen der anzuwendende Zinssatz berechnet.²⁸⁰ Dieses Modell lässt sich für das Rating von Beteiligungen übernehmen, um so den anwendbaren Zinssatz zu berechnen. Aufgrund des Ratings kann auch die Verschuldungskapazität ermittelt werden.²⁸¹ Ein solches Modell integriert somit verschiedenste Aspekte des Finanzierungsrisikos und vermag auch die oben beschriebene Problematik der nicht optimalen Verschuldung des Gesamtunternehmens zu berücksichtigen.

6 Schlussbemerkungen

Die grössten Mängel der geltenden Praxis der Verlegung des Finanzierungsaufwands sind die Fokussierung auf die quotenmässige Methode sowie die Unterlassung einer Unterscheidung zwischen Beteiligungserträgen ieS und Kapitalgewinnen. Einerseits wird damit dem effektiven Sachverhalt nicht in allen Fällen gebührend Rechnung getragen, und andererseits negiert diese Praxis den vom Gesetzestext erlaubten Methodenpluralismus. Art. 70 Abs. 1 DBG lässt verschiedene Methoden zu. Für Beteiligungserträge ieS ist gegenüber Kapitalgewinnen zwingend eine unterschiedliche Vorgehensweise erforderlich.

Im Rahmen eines Ausblicks verdienen zwei Aspekte besondere Beachtung. Erstens kann festgestellt werden, dass das Bundesgericht in den beiden angesprochenen Entscheiden²⁸² jeweils den Grundsatz der Fungibilität als Grenze der Verlegung nach einer objektmässigen Methode angeführt hat. In beiden Entscheiden ging es um die Verlegung von Finanzierungsaufwendungen von Banken. Im ersten Entscheid wird der Grundsatz der Fungibilität mit dem Hinweis auf dessen Verwendung bei Banken im internationalen Kontext gestützt. Weiter bezog sich das Bundesgericht in beiden Entscheiden auf eine Quelle, welche sich nur sehr vage mit dem Grundsatz der

276 Praktisch in jedem Lehrbuch finden sich Ausführungen zur optimalen Kapitalstruktur; so z. B. bei ROSS/WESTERFIELD/JAFFE/JORDAN, *Modern Financial Management*, S. 423 ff.; COPELAND/WESTON/SHASTRI, *Financial Theory and Corporate Policy*, S. 557 ff.; WOLF/HILL/PFAUE, *Strukturierte Finanzierungen*, S. 21 ff., und BOEMLE/STOLZ, *Unternehmensfinanzierung*, S. 76. Zu den Agency-Kosten speziell: WOLF/HILL/PFAUE, *Strukturierte Finanzierungen*, S. 26 ff.; ROSS/WESTERFIELD/JAFFE/JORDAN, *Modern Financial Management*, S. 469.

277 Alternativ könnte, um Angaben über das Risiko zu erhalten, auf das Rating einer Agentur (z. B. Moody's Investor Services, Standard & Poor's oder Fitch) zurückgegriffen werden.

278 Diese Information könnte auch von einer Ratingagentur zur Verfügung gestellt werden.

279 Finanzielle Performance, qualitative Firmen- oder Industriefaktoren basieren typischerweise auf historischen Daten. Dies im Gegensatz zu den Inputdaten bei der ersten Umsetzungsvariante, welche mehrheitlich Schätzungen aufgrund von Wahrscheinlichkeiten beinhalten.

280 DAMJI/DIAKONOVA/BRÜGGER, *Corporate Treasury – Transfer Pricing. Transfer Pricing DNA as a tool to achieve the optimal balance of risks and efficiency*, S. 187 f. (insbes. die Grafiken 2 und 3).

281 Ähnlich wie die Berechnung des anwendbaren Zinssatzes im Modell von DAMJI/DIAKONOVA/BRÜGGER, *Corporate Treasury – Transfer Pricing. Transfer Pricing DNA as a tool to achieve the optimal balance of risks and efficiency*, S. 187 f., bspw. aufgrund von Markt- oder Brancheninformationen.

282 S. Fn 90 und 214.

Fungibilität auseinandersetzt.²⁸³ Der Grundsatz der Fungibilität ist weitgehend durch Praktikabilitätsüberlegungen begründet und daher nur anzuwenden, wenn eine objektmässige Verlegung nicht möglich ist. Interessant wäre nun zu erfahren, wie das Bundesgericht argumentieren würde, wenn es bei der Verlegung des Finanzierungsaufwands nicht um eine Bank ginge, sondern bspw. um ein Stammhaus, welches in einem erheblichen Mass Treasury-Aktivitäten wahrnimmt. – Zweitens muss die Problematik eines allfälligen Missbrauchs im Fall einer Praxisänderung angesprochen werden. So könnte bspw. eine Praxisänderung dahingehend vorgenommen werden, dass der steuerpflichtigen Unternehmung einerseits eine Methodenwahlmöglichkeit zugestanden und andererseits zwingend zwischen Beteiligungserträgen ieS und Kapitalgewinnen unterschieden wird. Besteht auf Seiten der Unternehmung eine Wahlmöglichkeit, so wird diese – aufgrund rationaler Überlegungen – die für sie jeweils günstigere Methode wählen. Dies ist jedoch nicht im Einklang mit der Absicht, durch die Methodenwahlmöglichkeit den unterschiedlichen Sachverhaltskonstellationen eher gerecht zu werden. Aus diesem Grund muss eine allfällige Änderung der Praxis gewisse Missbrauchsvorschriften vorsehen. Dabei ist bspw. an eine qualifizierte Begründungspflicht bei einer Methodenwahl oder an eine Sperrfrist in Bezug auf einen Wechsel der Methode zu denken.²⁸⁴

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 income*, 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-JÜRIGEN/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, 2. A., Basel/Genf/München 2008
- *Was Kreisschreiben dürfen und was nicht*, ST 2005, S. 613 - 616
- BINGERT PHILIPPE/HEINEMANN BERNHARD, in: Rolf Watter/Nedim Peter Vogt/Thomas Bauer/Christoph Winzeler (Hrsg.), *Basler Kommentar zum Bankengesetz*, Basel 2005
- BLUMENSTEIN ERNST/LOCHER PETER, *System des schweizerischen Steuerrechts*, 6. A., Zürich 2002
- BÖCKLI PETER, *Schweizer Aktienrecht*, 3. A., Zürich/Basel/Genf 2004

283 S. Abschn. 4.2.

284 S. Fn 131.

- 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. 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
- FROHOFFER 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 eröffneter 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, Interkantonales 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 Honseil/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 Side-stream-Garantien zugunsten von Konzerngesellschaften, in: Ernst A. Kramer/Peter Nobel/Robert Waldburger (Hrsg.), FS für Peter Bockli zum 70. Geburtstag, Zürich/Basel/Genf 2006, S. 173 - 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 Anteilsinhaber, Zürich 2000
- Ein Besteuerungskonzept für Holding- und Domizilgesellschaften, ASA 48 (1979/1980), S. 289 - 316
- REICH MARKUS/WALDBURGER ROBERT, Rechtsprechung im Jahr 2005 (2. Teil), FSr 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/JORDAN BRADFORD D., 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, FSr 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 Steu-

erharmonisierung, 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 and Multinational Enterprises – Three Taxation Issues, OECD, Paris 1984

Transfer Pricing Guidelines, OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Paris 2001

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 Steuerbuch (StB) 90 Nr. 1

Weisung ZH Beteiligungs-, Holding-, Domizil- und gemischte Gesellschaften, Weisung der FD ZH – Beteiligungs-, Holding-, Domizil- und gemischte Gesellschaften (vom 17.10.2000), Zürcher Steuerbuch (ZH StB) Nr. 26/051

Mehrwertsteuer-Folgen der Abtretung von Geldforderungen

Harun Can, lic. iur. HSG, LL.M. (Tax)



*Harun Can, lic. iur. HSG,
LL.M. (Tax), Rechtsanwalt,
dipl. Steuerexperte und
MWST-Experte FH,
Lenz & Staehelin, Zürich*

Inhalt

1	Einleitung	3	Sicherungsabtretung von Geldforderungen
2	Abtretung von Geldforderungen	3.1	Zivilrechtliche Aspekte
2.1	Zivilrechtliche Aspekte	3.2	Mehrwertsteuer-Folgen
2.2	Mehrwertsteuerrechtliche Aspekte im Allgemeinen	3.2.1	Sicherungsabtretender
2.2.1	MWSTG	3.2.2	Abtretungsempfänger
2.2.2	Verwaltungspraxis	3.2.3	Forderungsschuldner
2.2.3	Rechtsprechung	4	Inkassoauftrag
2.2.4	Würdigung	4.1	Zivilrechtliche Aspekte
2.3	Mehrwertsteuer-Folgen im Allgemeinen	4.2	Mehrwertsteuer-Folgen
2.3.1	Forderungsverkäufer	4.2.1	Leistungserbringer
2.3.1.1	Bemessungsgrundlage	4.2.2	Inkassobeauftragter
2.3.1.2	Zeitpunkt der Versteuerung	4.2.3	Forderungsschuldner
2.3.1.3	Formelle Erfordernisse	5	Vertragsübernahme
2.3.2	Forderungskäufer	5.1	Zivilrechtliche Aspekte
2.3.3	Forderungsschuldner	5.2	Mehrwertsteuer-Folgen
2.4	Mehrwertsteuer-Folgen in Spezialfällen	5.2.1	Vertragsübertragender
2.4.1	Forderungsausfall	5.2.2	Vertragsübernehmender
2.4.1.1	Forderungsverkäufer	5.2.3	Gegenpartei
2.4.1.2	Forderungskäufer	6	Zusammenfassung
2.4.1.3	Forderungsschuldner	7	Fazit
2.4.2	Unsichere Forderung		Literatur
2.4.2.1	Forderungsverkäufer		Tagungsunterlagen
2.4.2.2	Forderungskäufer		Rechtsquellen
2.4.2.3	Forderungsschuldner		Materialien
2.4.3	Konkurs des Forderungsverkäufers		Praxisanweisungen
2.4.3.1	Forderungsverkäufer		
2.4.3.2	Forderungskäufer		
2.4.3.3	Forderungsschuldner		

1 Einleitung

Die Abtretung von Geldforderungen vom Gläubiger an einen Dritten ist heute von grosser Bedeutung. So werden Geldforderungen z. B. im Rahmen von vorfinanzierenden Factoringverträgen, im Rahmen der Sicherung von Darlehen oder im Rahmen von Inkassoaufträgen abgetreten.

In der Schweizer Literatur sind die Mehrwertsteuer-Folgen solcher Abtretungen bisher wenig durchleuchtet worden. Dabei stellt sich insbesondere die Frage, ob ein allfälliges Abtretungsentgelt als Umsatz aus einem Geschäft mit Geldforderungen zu beurteilen ist und demzufolge einen nach Art. 18 Ziff. 19 Bst. c MWSTG von der Mehrwertsteuer ausgenommenen Umsatz darstellt. Wie verschiedene Gerichtsentscheide belegen, ist die Antwort darauf nicht einfach, hat aber meist substantielle Mehrwertsteuer-Folgen für die beteiligten Parteien.

Nachfolgend werden deshalb die Mehrwertsteuer-Folgen für den Forderungsverkäufer, den Forderungskäufer und den Forderungsschuldner dargelegt. Dabei werden auch Spezialfälle, wie der Forderungsausfall nach Abtretung, die Abtretung einer unsicheren Geldforderung und der Konkurs des Forderungsverkäufers, analysiert. Danach wird die Forderungsabtretung von der Sicherungsabtretung, dem Inkassoauftrag und der Vertragsübernahme abgegrenzt, und die Mehrwertsteuer-Folgen dieser Institute werden erörtert. Am Ende des Artikels findet sich eine tabellarische Zusammenfassung.

Der vorliegende Artikel geht zwecks Vereinfachung nur auf die Mehrwertsteuer-Folgen für inländische Mehrwertsteuer-Pflichtige ein, welche nicht gemäss Art. 44 Abs. 4 MWSTG nach vereinnahmtem Entgelt abrechnen, welche nicht der Saldo- oder Pauschalsteuersatzmethode unterliegen, nicht nahe stehende Personen iSv Art. 33 Abs. 2 MWSTG sind und nicht eine Mehrwertsteuer-Gruppe gemäss Art. 22 MWSTG bilden.

2 Abtretung von Geldforderungen

2.1 Zivilrechtliche Aspekte

Nach Art. 164 Abs. 1 OR kann der Gläubiger eine ihm zustehende Forderung ohne Einwilligung des Schuldners an einen Anderen abtreten, soweit nicht Gesetz, Vereinbarung oder Natur des Rechtsverhältnisses einer Abtretung entgegenstehen.

Vertragsverhältnisse zwischen Parteien beinhalten meist zahlreiche gegenseitige Forderungen. So verpflichtet sich z. B. der Verkäufer beim Kaufgeschäft, dem Käufer den Kaufgegenstand zu übergeben und ihm das Eigentum

daran zu verschaffen, und der Käufer, dem Verkäufer den Kaufpreis zu bezahlen. Damit hat der Käufer eine Forderung auf Übergabe des Kaufgegenstands, und dem Verkäufer steht eine Geldforderung zu.

Beide Forderungen können vor Erfüllung durch die Gegenpartei unter den Voraussetzungen von Art. 164 ff. OR abgetreten werden. Im Abtretungsvertrag zwischen dem Forderungsverkäufer (auch Zedent genannt) und dem Forderungskäufer (auch Zessionar genannt) wird vereinbart, dass der Forderungskäufer neu als Gläubiger dem Forderungsschuldner (auch Debitor cessus genannt) gegenübersteht¹.

Die zivilrechtliche Gültigkeit der Abtretung ist weiter nicht von einer Benachrichtigung (Notifikation) des Forderungsschuldners abhängig. Wird der Forderungsschuldner notifiziert, dass neu der Forderungskäufer eine Forderung gegen ihn hat, dann spricht man von einer offenen Abtretung. Wird der Forderungsschuldner nicht über die Abtretung informiert, spricht man von einer stillen Abtretung. Dies bedeutet, dass eine Abtretung vorliegen kann, bei welcher der Forderungsschuldner seine Forderung weiterhin an den Forderungsverkäufer zahlt, und der Forderungsverkäufer diesen Betrag, auf den er aufgrund der Abtretung kein Anrecht mehr hat, an den Forderungskäufer überweist. Bei einer stillen Abtretung überweist der Forderungsschuldner die Zahlung oft auch auf ein Konto, das auf den Namen des Forderungskäufers lautet, ohne dass er dies bemerkt.

Bei der festen Abtretung einer Geldforderung geht das Ausfallrisiko der Forderung vom Forderungsverkäufer auf den Forderungskäufer über. Damit trägt nach der Abtretung der Forderungskäufer das Risiko, dass die gekaufte Forderung durch den Forderungsschuldner nicht beglichen wird, d. h., der Forderungskäufer trägt das Delkredererisiko.

Zentral ist, dass der Forderungskäufer durch die Abtretung der Zahlungsforderung nicht Vertragspartei des Grundgeschäfts wird, d. h., er erlangt wohl eine aus dem Grundvertrag fliessende Zahlungsforderung, wird jedoch anders als bei der Vertragsübernahme nicht mit vertraglichen Pflichten des Forderungsverkäufers belastet². Grundsätzlich ändert sich deshalb durch die Abtretung nichts am Grundgeschäft. Einzig die Bezahlung der Forderung erfolgt an einen Dritten.

An dieser Stelle ist zu erwähnen, dass ein Mehrwertsteuer-Pflichtiger seine Mehrwertsteuer-Vorsteuerüber-

1 Vgl. GAUCH/SCHLUEP/SCHMID/REY, Schweizerisches Obligationenrecht, Allgemeiner Teil, Bd. II, Rz 3608 ff.

2 Vgl. SCHWENZER, Schweizerisches Obligationenrecht, Allgemeiner Teil, Rz 90.33.

schüsse iSv Art. 48 MWSTG gemäss einem Entscheid der Eidg. Steuerrekurskommission aufgrund der besonderen, personenbezogenen Natur des Steuerrechtsverhältnisses nicht gemäss Art. 164 Abs. 1 OR zivilrechtlich rechtsgültig abtreten kann³. Die ESTV muss deshalb den Vorsteuerüberschuss des Mehrwertsteuer-Pflichtigen nicht an den Abtretungsempfänger überweisen.

2.2 Mehrwertsteuerrechtliche Aspekte im Allgemeinen

Im Folgenden werden zuerst die Mehrwertsteuer-Folgen der Abtretung für die involvierten Parteien im Allgemeinen aufgezeigt. Danach werden die verschiedenen Spezialfälle behandelt.

Das Bundesgericht hält im Entscheid vom 19.5.2006 fest, dass sich bei der Abtretung einer Forderung auch für Mehrwertsteuerzwecke zwei Geschäfte überlagern⁴: einerseits das Grundgeschäft und andererseits der Forderungsverkauf. Beide Rechtsgeschäfte können Mehrwertsteuer-Folgen haben, welche aber soweit wie möglich getrennt zu beurteilen sind.

Bei der Analyse von Dreiecksverhältnissen wie der Abtretung ist vorerst eine zivilrechtliche Würdigung des Sachverhalts vorzunehmen. Weil aber das Steuerrecht an wirtschaftliche Verhältnisse anknüpft, hat die Analyse des Steuersachverhalts sowohl unter wirtschaftlichen als auch unter zivilrechtlichen Aspekten zu erfolgen. Zu klären ist deshalb gemäss neuerer Rechtsprechung auch, ob die zivilrechtliche Ausgestaltung dem wirtschaftlichen Vorgang entspricht. Ist dies nicht der Fall, dann ist zu prüfen, ob eine Steuerumgehung vorliegt⁵. Unter Berücksichtigung dieser Aspekte sind dann die Mehrwertsteuer-Folgen festzulegen⁶.

2.2.1 MWSTG

Nach Art. 18 Ziff. 19 Bst. c MWSTG sind die Umsätze im Geschäft mit Geldforderungen von der Mehrwertsteuer ausgenommen.

Bei der Interpretation dieser Bestimmung stellt sich sofort die Frage, ob der Forderungsverkäufer durch den Verkauf einer Geldforderung einen ausgenommenen Umsatz erzielt oder ob mit dieser Bestimmung der Forderungskäufer gemeint ist (s. dazu Abschn. 2.3.1).

2.2.2 Verwaltungspraxis

In der Verwaltungspraxis finden sich betreffend Art. 18 Ziff. 19 Bst. c MWSTG vor allem drei Quellen: die Wegleitung 2008 zur Mehrwertsteuer («WL 2008»), das Merkblatt Nr. 13 – Verbuchung bei Teilzahlungskaufverträgen oder Finanzierungs-Verträgen mit Abtretung an ein Finanzierungsinstitut («MB Abtretung an ein Finanzierungsinstitut»)⁷ und schliesslich Ziff. 6 der Branchenbroschüre Nr. 5 – Motorfahrzeuggewerbe («BB Motorfahrzeuggewerbe»).

Die WL 2008 verwendet in Rz 271 den Ausdruck «Geschäft mit Geldforderungen» von Art. 18 Ziff. 19 Bst. c MWSTG im Zusammenhang mit dem Umsatz, welchen der Forderungskäufer aus der festen Abtretung einer Entgeltsforderung erzielt. Damit wird in der Verwaltungspraxis festgehalten, dass nur der Forderungskäufer einen ausgenommenen Umsatz erzielt.

Eine feste Abtretung der Entgeltsforderung vom Forderungsverkäufer (A)⁸ an den Forderungskäufer (C), und damit ein ausgenommenes Geschäft mit Geldforderungen gemäss Art. 18 Ziff. 19 Bst. c MWSTG, liegt gemäss Rz 267 WL 2008 dann vor, wenn:

1. der Forderungsverkäufer (A) die Entgeltsforderung schriftlich mit einer Einzel- oder Globalzession an den Forderungskäufer (C) zediert (Art. 164 ff. OR);
2. der Forderungskäufer (C) unabhängig vom Zahlungseingang ein Abtretungsentgelt leistet; und
3. der Forderungskäufer (C) nicht über jede einzelne Zahlung des Forderungsschuldners (B) abrechnet, diese also für eigene Rechnung vereinnahmt.

Mit diesen Voraussetzungen soll die ausgenommene feste Abtretung vom steuerbaren Inkassoauftrag abgegrenzt werden.

Die 3. Voraussetzung der Verwaltungspraxis ist unklar. Es ist nämlich im Gegensatz zu dieser Formulierung durchaus möglich, dass der Forderungskäufer die Zahlung auf eigene Rechnung vereinnahmt, aber über jede einzelne Zahlung mit dem Forderungsverkäufer abrechnet. Dies hängt von der vertraglichen Ausgestaltung ab.

Unklar ist die WL 2008, wenn sie unmittelbar im nächsten Absatz festhält, dass es für das Vorliegen eines Geschäfts mit Geldforderungen keine Rolle spiele, ob und in welchem Umfang der Forderungskäufer (C) das Delkredererisiko übernimmt. Die 2. und die 3. Voraussetzung, nämlich dass der Forderungskäufer unabhängig vom Zahlungseingang ein Abtretungsentgelt leisten und dass der Forderungskäufer (C) die Zahlung auf eigene

3 Vgl. SRK 2001-085 E 4b, 29.7.2002, VPB 67 (2003) Nr. 67.22.

4 BGer 2A.51/2005 E 4.3, 19.5.2006.

5 Vgl. BGer 2A.61/2006 E 3.1, 29.11.2006.

6 Vgl. auch BVGE A-1340/2006 E 3.3.5, 6.3.2007.

7 Vgl. auch BVGE A-1340/2006 E 3.3.1, 6.3.2007.

8 Kodierung nach WL 2008 Rz 267 ff.

Rechnung vereinnahmen muss, beinhalten ja gerade die Anforderung, dass der Forderungskäufer das Delkredererisiko zu übernehmen hat.

Als Zwischenfazit kann hier festgehalten werden, dass die ESTV sich auch in der WL 2008 darauf abstützt, ob der Forderungskäufer mit dem Forderungsverkäufer über jede einzelne Zahlung abrechnet. Nur wenn dies nicht der Fall ist, liegt gemäss Verwaltungspraxis eine feste Abtretung vor, welche zu einem ausgenommenen Umsatz führt.

2.2.3 Rechtsprechung

Das von der ESTV bereits in der alten Wegleitung gewählte Abgrenzungskriterium der Abrechnung mit dem Forderungsverkäufer über jede einzelne Zahlung⁹ wurde allerdings vom Bundesverwaltungsgericht im Entscheid vom 6.3.2007 als nicht tauglich bezeichnet. In diesem rechtskräftigen Entscheid hat das Bundesverwaltungsgericht festgehalten, dass sich ein steuerbares Inkassogeschäft von einer ausgenommenen Abtretung nicht durch die Abrechnung über jede Leistung unterscheidet, sondern dadurch, ob das Delkredererisiko vom Forderungsverkäufer (A) auf den Forderungskäufer (C) übergeht¹⁰. Damit bestätigt es einen Entscheid der Eidg. Steuerrekurskommission vom 4.7.2005¹¹. Diese Rechtsprechung ist auch für die Beurteilung einer einzigen Forderungsabtretung zu berücksichtigen, da beim echten Factoring, welches in diesem Entscheid zu beurteilen war, alle oder bestimmte Geldforderungen durch Globalabtretung abgetreten werden und der Factor sich verpflichtet, dafür nach Abzug einer Gebühr den Gegenwert an den Forderungsverkäufer zu bezahlen¹².

Gemäss dieser Rechtsprechung ist es für das Vorliegen einer festen Abtretung, sprich: eines ausgenommenen Geschäfts mit Geldforderungen, mehrwertsteuerlich nicht erforderlich, dass der Forderungsverkäufer über die Zahlungen der Forderung nicht einzeln abrechnet. Von Bedeutung ist vielmehr, ob der Forderungskäufer das Delkredererisiko übernimmt.

2.2.4 Würdigung

Es ist davon auszugehen, dass die ESTV künftig das Kriterium, ob das Delkredererisiko auf den Forderungskäufer (C) übergeht (d. h. ob der Forderungskäufer auf eigene Rechnung handelt), neben dem fehlenden Abrechnen über jede Zahlung im Einzelfall auch als wesentliches

Kriterium anerkennt. Eine solche Praxis würde übrigens auch der Regelung unter der früheren Warenumsatzsteuer entsprechen¹³.

Die ESTV ist an die oben erwähnte Rechtsprechung¹⁴ gebunden, weshalb nachfolgend davon ausgegangen wird, dass das entscheidende Kriterium für das Vorliegen einer festen Abtretung der Übergang des Delkredererisikos auf den Forderungskäufer ist. Hier ist auch darauf hinzuweisen, dass allfällige Rulings mit der ESTV, welche diese Rechtsprechung nicht berücksichtigen, keinen Schutz mehr geben.

Wann geht nun das Delkredererisiko wirklich auf den Forderungskäufer über? Im Zusammenhang mit den Verrechnungssteuer- und Stempelabgabefolgen von strukturierten Finanzierungen hat eine andere Hauptabteilung, nämlich die HA DVS, in ihrer Praxis festgehalten, dass ein wirklicher Verkauf (true sale) einer Forderung (d. h. eine feste Abtretung) anerkannt wird, wenn kumulativ:

1. der Forderungsverkauf dem Drittvergleichstest standhält, was bei einem unabhängigen Forderungsverkäufer und Forderungskäufer immer erfüllt ist;
2. die Zession beim Forderungsverkäufer ordnungsgemäss verbucht wird, d. h. der Kaufpreis ein- und die verkauften Forderungen ausgebucht werden;
3. die Risiken aus den Forderungen, d. h. das Delkredererisiko, neu vollumfänglich vom Forderungskäufer getragen werden; und
4. es in keiner Weise eine Rücknahmepflicht des Verkäufers bezüglich der zedierten Forderungen gibt¹⁵.

Auf diese Kriterien könnte auch für die Zwecke der Mehrwertsteuer abgestellt werden, um die feste Abtretung von anderen Rechtsverhältnissen abzugrenzen.

2.3 Mehrwertsteuer-Folgen im Allgemeinen

An folgendem Beispiel soll aufgezeigt werden, welche Mehrwertsteuer-Folgen eine feste Abtretung für die involvierten Parteien hat.

Bsp. 1: Ein inländisches Chemieunternehmen (A) hat einem inländischen Produzenten (B) im Inland gelegene Chemierohstoffe für CHF 31 566.60¹⁶ plus CHF 2399.05 Mehrwertsteuer geliefert. Die Zahlung dieser Lieferung wird 90 Tage nach Rechnungsstellung fällig. Das Chemieunternehmen (A) verkauft seine Geldforderung gegen den Forderungsschuldner (B) 10 Tage nach Lieferung

9 Rz 271 WL 2001.

10 Vgl. BVGE A-1340/2006 E 3.3.1, 6.3.2007.

11 SRK 2004-065 E 2d, 4.7.2005, VPB 70 (2006) Nr. 70.10.

12 Vgl. GUHL/KOLLER/SCHNYDER/DRUEY, § 34 Rz 17; GAUCH/SCHLUEP/SCHMID/REY, Rz 3754 ff.

13 S. METZGER, Handbuch der Warenumsatzsteuer, Rz 552.

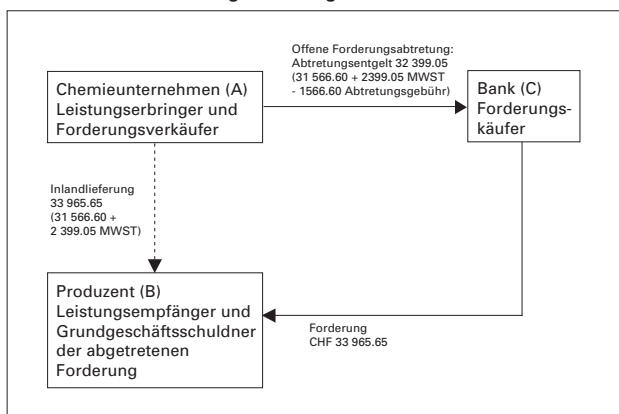
14 S. BGer 2A.25/2000 E 2a, 26.7.2001.

15 Vgl. JAUSSE, Emissionsabgabe und Verrechnungssteuer bei strukturierten Finanzierungen, S. 578 f. Diese Kriterien stammen übrigens aus internationalen Rechnungslegungsstandards wie den International Financial Reporting Standards (IFRS).

16 Die Zahlen stammen aus dem MB Abtretung an ein Finanzierungsinstitut (Bsp. 1).

im Rahmen einer Forderungsabtretung für CHF 32 399.05 (CHF 33 965.65 minus CHF 1566.60 Abtretungsgebühr) zwecks Erhalts von liquiden Mitteln an eine unabhängige Bank (C). Die Bank hält CHF 1566.60 als Abtretungsgebühr zurück. Mit der Abtretung der Forderung geht die Kaufpreisforderung vom Forderungsverkäufer (A) auf den Forderungskäufer (C) über. Der Forderungsschuldner (B) (der inländische Produzent) zahlt in der Folge die CHF 33 965.65 an die Bank (C). Sollte B mit der Qualität der Rohstoffe nicht zufrieden sein, hat er sich trotz Abtretung weiterhin an das Chemieunternehmen (A) zu wenden.

Abb. 1: Offene Forderungsabtretung



2.3.1 Forderungsverkäufer

Hier stellt sich die Frage, ob der Forderungsverkäufer durch die Abtretung einen ausgenommenen Umsatz nach Art. 18 Ziff. 19 Bst. c MWSTG erzielt. Nähme man dies an, dann würde der grundsätzlich steuerbare Umsatz aus dem Grundgeschäft zu einem ausgenommenen Umsatz. Diese Lösung wäre aber nicht sachgerecht. Das Bundesverwaltungsgericht scheint davon auszugehen, dass nur der Forderungsverkäufer, also der Abtretende, einen ausgenommenen Umsatz erzielt¹⁷. Demgegenüber hat das Bundesgericht in einem älteren Entscheid festgehalten, dass sich der Forderungsverkäufer durch die Abtretung nicht von seinen Mehrwertsteuer-Pflichten aus dem Grundgeschäft lösen könne¹⁸. Letzteres ist sachgerecht. Der Forderungsverkäufer erhält bei der festen Abtretung nur ein Entgelt vom Forderungskäufer, nicht aber vom Forderungsschuldner. Dieses Entgelt unterliegt der Mehrwertsteuer, sofern das Grundgeschäft der Mehrwertsteuer unterliegt¹⁹. Dies geht auch aus Art. 33 Abs. 2 MWSTG hervor.

2.3.1.1 Bemessungsgrundlage

Gemäss Art. 33 Abs. 2 MWSTG gehört zum Entgelt des Forderungsverkäufers alles, was der Leistungsempfänger oder an seiner Stelle ein Dritter als Gegenleistung für die Lieferung oder Dienstleistung aufwendet²⁰. Damit ist bei der Forderungsabtretung das durch den Forderungsverkäufer zu versteuernde Entgelt immer aus Sicht des Forderungsschuldners zu ermitteln²¹.

Dieser Grundsatz widerspiegelt sich auch in der Verwaltungspraxis. Gemäss Rz 268 WL 2008 gilt bei einer Abtretung als Entgelt der volle Betrag, den der Forderungsschuldner (B) gemäss vertraglicher Vereinbarung mit dem Leistungserbringer (A) dem Dritten (C) zu zahlen hat (also einschl. allfälliger Teilzahlungszuschläge, Vertragszinsen und Anrechnungswerte etc., sofern diese auf den Forderungsschuldner (B) überwält werden)²². Nach Art. 37 Abs. 1 MWSTG ist dieser Betrag in der Rechnung des Leistungserbringers (A) trotz fester Abtretung anzugeben, und zwar – auf Verlangen des mehrwertsteuerpflichtigen Forderungsschuldners (B) – mit offenem Ausweis der Mehrwertsteuer.

Trotz fester Abtretung der Forderung bleibt der Forderungsverkäufer (A) gegenüber der ESTV somit für die sich aus dem Grundgeschäft ergebenden Mehrwertsteuer-Folgen verantwortlich.

Die Forderung aus dem Grundvertragsverhältnis zwischen dem Forderungsverkäufer und dem Forderungsschuldner ist – soweit das Grundverhältnis überhaupt der Mehrwertsteuer untersteht – durch den Forderungsverkäufer mit Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt worden. Damit geht, sofern die Parteien betreffend dieser Mehrwertsteuerkomponente nichts anderes vereinbart haben, auch diese Mehrwertsteuer-Forderung gegen den Forderungsschuldner vom Forderungsverkäufer auf den Forderungskäufer über.

Kann der Forderungsverkäufer (A) nun aufgrund der vom Abtretungsentgelt abgezogenen Gebühr eine Entgeltsminderung nach Art. 44 Abs. 2 MWSTG geltend machen und nur den Nettobetrag, welchen er vom Abtretungsempfänger erhält, der Mehrwertsteuer unterstellen? Eine Abtretungsgebühr qualifiziert sich nicht als solche Entgeltsminderung. Sie steht mit der Leistung des Abtretungsempfängers an den Forderungsverkäufer im Zusammenhang und stellt somit eine Entgeltsverwendung und keine Entgeltsminderung dar. Dies bestätigt der Entscheid des Bundesgerichts vom 19.5.2006²³.

17 S. BVGE A-1340/2006 E 3.3.1, 6.3.2007.

18 Vgl. BGER 2A.51/2005 E 4.3, 19.5.2006.

19 Wenn das Grundgeschäft, z. B. die Gewährung eines Darlehens, nicht der Mehrwertsteuer unterliegt, führt auch die Abtretung der Darlehensrückzahlungsforderung an einen Dritten nicht zu einer Mehrwertsteuer-Pflicht für den abtretenden ursprünglichen Darlehensgeber.

20 Rz 2.1 MB Abtretung an ein Finanzierungsinstitut.

21 Vgl. BVGE A-1386/2006 E 2.3, 3.4.2007.

22 Vgl. auch MB Abtretung an ein Finanzierungsinstitut, Bsp. 1.

23 BGER 2A.51/2005 E 6.2, 19.5.2006.

Bsp. 1 (Forts.): Das Chemieunternehmen hat trotz Abtretung ein Entgelt von netto CHF 31 566.60 zu deklarieren und eine Mehrwertsteuer von CHF 2399.05 abzuliefern. Obwohl die Abtretungsgebühr der Bank von CHF 1566.65 den Netto-Ertrag aufgrund der Lieferung reduziert, kann sie nicht als Entgeltminderung geltend gemacht werden.

2.3.1.2 Zeitpunkt der Versteuerung

Bei Abtretung einer bestehenden Forderung: Gemäss Art. 47 Abs. 1 MWSTG ist innert 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode die für diesen Zeitraum geschuldete Steuer (Steuer vom Umsatz abzüglich Vorsteuern) an die ESTV zu entrichten. Wird entsprechend der vorwiegend verwendeten Methode nach vereinbartem Entgelt²⁴ abgerechnet, entsteht die Steuerforderung nach Art. 43 Abs. 1 Bst. a Ziff. 1 MWSTG mit der Rechnungsstellung. Diese muss spätestens drei Monate nach der Erbringung der Lieferung oder Dienstleistung erfolgen. Somit entsteht die Mehrwertsteuerschuld des Forderungsverkäufers im Zeitpunkt, in welchem er dem Forderungsschuldner seine Lieferung in Rechnung stellt.

Bei Abtretung einer künftigen Forderung: Bei Verhältnissen, in welchen künftige Forderungen abgetreten werden, hat der Forderungsverkäufer (A) gemäss Rz 801 WL 2008 das vom Forderungsschuldner (B) dem Abtretungsempfänger (C) zu «zahlende Entgelt in der Steuerperiode des Vertragsabschlusses» zu versteuern. Dies gilt dann, wenn der Forderungsverkäufer nach vereinbartem Entgelt abrechnet. Die WL 2008 erläutert in Rz 801 nicht, welcher Vertragsabschluss gemeint ist. Es kann dies der Vertrag für das Grundgeschäft oder der Vertrag für das Abtretungsgeschäft sein. Es ist aber davon auszugehen, dass die ESTV hier den Vertrag über das Abtretungsgeschäft meint²⁵. Hier ist darauf hinzuweisen, dass der in Rz 801 WL 2008 erwähnte Vertragsabschluss als Kriterium für die Entstehung der Mehrwertsteuer beim Forderungsverkäufer wohl einer gesetzlichen Grundlage entbehrt, insbesondere wenn der Forderungsverkäufer dem Forderungsschuldner regelmässig auch nach Abtretung Rechnungen ausstellt. Gemäss Art. 43 Abs. 1 Bst. a MWSTG ist nicht der Vertragsabschluss über das Abtretungsgeschäft entscheidend, sondern die Rechnungsstellung. Zudem ist das Abtretungsgeschäft ein Finanzierungsgeschäft, welches keine Auswirkungen auf den Zeitpunkt der Versteuerung der Grundleistung haben sollte.

Diese Rechnungsstellung an den Forderungsschuldner hat weiter gemäss Gesetz innert 3 Monaten seit Lieferung oder Dienstleistung zu erfolgen. Da bei künftigen Forderungen aus Dauerschuldverhältnissen vorgebracht

werden kann, dass die Leistung durch den Leistungserbringer (A) und Forderungsverkäufer ratenweise erbracht werde, lässt sich argumentieren, dass der Forderungsverkäufer (A) erst dann die Mehrwertsteuer abzuliefern habe, wenn der Forderungsschuldner (B) die vereinbarte Leistung jeweils erhält, sprich: bei jeder Zahlung des Forderungsschuldners (B) an den Forderungskäufer (C). Diese Lösung entspricht auch dem Grundsatz, dass der Forderungsverkäufer beim Entgelt auf die Zahlung des Forderungsschuldners abstellen muss²⁶.

Eine analoge Anwendung der Vorschussbestimmung von Art. 43 Abs. 1 Bst. a Ziff. 3 MWSTG auf die Zahlungen des Forderungskäufers an den Forderungsverkäufer wäre demgegenüber nicht sachgerecht, da der Forderungsschuldner (B) aus dem Grundverhältnis keinen Vorschuss leistet. Zudem erbringt der Forderungsverkäufer (C) dem Forderungskäufer gar keine Leistung, welche dieser bevorschussen könnte. Damit ist die heutige Praxis der ESTV zu überdenken.

2.3.1.3 Formelle Erfordernisse

Formelle Erfordernisse finden sich in der WL 2008. Gemäss Rz 801 WL 2008 «wird ein Vertrag, der alle nach Rz 759 - 764 erforderlichen Angaben enthält», einer Rechnung des Leistungserbringers (A) gleichgestellt. Auch hier ist unklar, welcher Vertrag gemeint ist. Es muss sich hier um den Vertrag über das Grundgeschäft handeln, da nur dieser dem Forderungsschuldner (B) unter den Voraussetzungen von Art. 38 MWSTG ein Vorsteuerabzugsrecht einräumt.

Weiter hält Rz 801 WL 2008 in Abs. 4 fest, dass die Einzahlungsscheine des Finanzierungsinstituts keinen Hinweis auf die Mehrwertsteuer tragen dürfen. Solche Einzahlungsscheine wird das Finanzierungsinstitut (sprich der Forderungskäufer [C]) nur dann zustellen, wenn die Abtretung dem Forderungsschuldner (B) nach Art. 167 OR (offene Abtretung) angezeigt wurde. Bei einer nicht angezeigten Abtretung (stille Abtretung) wird weiterhin der Leistungserbringer (A) als Stellvertreter des Forderungskäufers (C) Einzahlungsscheine versenden.

2.3.2 Forderungskäufer

Bei der Analyse der Mehrwertsteuer-Folgen für den Forderungskäufer sind 3 Elemente zu unterscheiden:

- die Zahlung des Abtretungsentgelts;
- der allfällige Abzug einer Gebühr für Leistungen (z. B. Rechnungsstellung, Übernahme des Delkredererisikos oder Finanzierungskosten); und
- die Zahlung des Forderungsschuldners an den Forderungskäufer.

24 Art. 43 Abs. 1 Bst. a MWSTG.

25 Vgl. VEYA/BAUMGARTNER, Stellvertretung/Verrechnung, S. 27.

26 S. oben, Abschn. 2.3.1.

Zahlung des Abtretungsentgelts: Die Zahlung des Abtretungsentgelts hat keine Folgen für den Forderungskäufer. Diese Zahlung ist kein Umsatz des Forderungskäufers (C), sondern sie ist die Bezahlung der Forderung durch den Forderungskäufer an den Forderungsverkäufer anstelle des Forderungsschuldners (B). Mit anderen Worten: eine reine Vorfinanzierung einer Zahlung des Forderungsschuldners (B).

Abzug der Abtretungsgebühr: Die Abtretungsgebühr zieht der Forderungskäufer (C) meist von der Zahlung des Abtretungsentgelts an den Forderungsverkäufer (A) ab. Diese Gebühr stellt Umsatz des Forderungskäufers dar, bleibt aber nach Art. 18 Ziff. 19 Bst. c MWSTG bei der festen Abtretung ausgenommen. Dieser Ansicht ist auch das Bundesgericht, allerdings noch im Zusammenhang mit Art. 14 Ziff. 15 Bst. c MWSTV²⁷. Das Bundesverwaltungsgericht dagegen geht hier von einem Nichtumsatz aus²⁸, was nicht zutrifft. Materiell hat die Feststellung des Bundesverwaltungsgerichts jedoch keine Auswirkungen, da es gleichzeitig festhält, dass der Forderungskäufer keinen Vorsteuerabzug nach Art. 38 MWSTG mit Bezug auf diese nicht steuerbare Gebühr habe. Bei der Abtretungsgebühr handelt es sich übrigens hinsichtlich des Orts der Dienstleistung um eine Dienstleistung gemäss Art. 14 Abs. 3 Bst. h MWSTG.

Zahlung des Forderungsschuldners (B) an den Forderungskäufer (C): In Bezug auf die Zahlung des Forderungsschuldners (B) an den Forderungskäufer (C) hält die WL 2008 in Rz 271 fest, dass beim Forderungskäufer (C) bezüglich der ihm abgetretenen Forderungen ein Umsatz im Bereich des Geld- und Kapitalverkehrs, d. h. ein ausgenommenes Geschäft mit Geldforderungen, vorliege. Als Umsatz gilt bei ihm gemäss WL 2008 nicht der Betrag, der ihm bei diesem Geschäft verbleibt («Kommission»/Marge), sondern das volle vom Kunden (B) zu bezahlende Entgelt. Dieser Passus der WL 2008 ist wohl nicht zutreffend. Die Zahlung des Forderungsschuldners sollte analog zur Zahlung einer Darlehenssumme behandelt werden. Die Zahlung einer Darlehenssumme ist auch nicht ein ausgenommener Umsatz²⁹. Zudem hält das Bundesgericht fest, dass ein Umsatz nur bei Austausch von Leistungen vorliege³⁰. Der Mehrwertsteuerpflichtige erbringt eine Lieferung oder eine Dienstleistung und erhält dafür vom Empfänger ein Entgelt. Dabei muss zwischen Leistung und Gegenleistung eine innere, wirtschaftliche Verknüpfung bestehen. Dies ist vorliegend beim Verhält-

nis zwischen Forderungskäufer und Forderungsschuldner nicht der Fall. Der Forderungskäufer erbringt dem Forderungsschuldner keine Leistung.

Vorsteuerabzug des Forderungskäufers: Weiter hat der Forderungskäufer nach Art. 38 MWSTG bei Vorliegen einer festen Abtretung keinen Vorsteuerabzug auf den Aufwendungen³¹ im Zusammenhang mit dem Abtretungsgeschäft³². Dies ist sachgerecht.

In Bezug auf das oben erwähnte Beispiel³³ ergibt sich für den Forderungskäufer Folgendes:

Bsp. 1 (Forts.): Die Zahlung des Abtretungsentgelts von CHF 32 399.05 ist eine nicht der Mehrwertsteuer unterliegende Zahlung.

Der Abzug der Gebühr von CHF 1566.60 ist ein ausgenommener Umsatz.

Die Zahlung des Forderungsschuldners von CHF 33 965.65 an den Forderungskäufer (C) stellt eine nicht der Mehrwertsteuer unterliegende Zahlung dar.

2.3.3 Forderungsschuldner

Aus der Tatsache, dass der Forderungsverkäufer (A) sämtliches vom Forderungsschuldner (B) zu zahlende Entgelt zu versteuern hat, muss sich ergeben, dass der Forderungsschuldner (B) unter den Voraussetzungen von Art. 38 MWSTG diese Mehrwertsteuer von der ESTV zurückfordern kann. So hält die WL 2008 in Rz 801 fest, dass der Forderungsschuldner (B) die in der Rechnung oder im Vertrag ausgewiesene Mehrwertsteuer als Vorsteuer in der Steuerperiode des Vertragsabschlusses abziehen dürfe. Damit ist die Mehrwertsteuer gemeint, welche beim Forderungsverkäufer beim Verkauf von künftigen Forderungen gemäss Verwaltungspraxis vorzeitig abzuliefern ist (vgl. Kritik dazu in Abschn. 2.3.1.2, oben).

Bsp. 1 (Forts.): Der Produzent (B), welcher die Lieferung vom Chemieunternehmen erhält, kann trotz Abtretung im Rahmen von Art. 38 MWSTG einen Vorsteuerabzug von CHF 2399.05 geltend machen.

2.4 Mehrwertsteuer-Folgen in Spezialfällen

Nachfolgend werden die Mehrwertsteuer-Folgen der festen Abtretung

- bei nachträglichem Forderungsausfall,
- bei einer zahlungsgestörten Forderung³⁴, und
- bei Konkurs des Forderungsverkäufers aufgezeigt.

27 S. BGer 2A.51/2005 E 4.3, 19.5.2006.

28 S. BVGE A-1340/2006 E 3.3.5, 6.3.2007.

29 Vgl. BVGer A-1385/2006 E 5.1, 3.4.2008; BAUMGARTNER, Sicherungsübereignung und Forderungsabtretung in der MWST, S. 11.

30 S. BGer 2A.650/2005 E 3.1, 15.8.2006.

31 Z. B. Kosten für Büroeinrichtungen, IT oder Material.

32 S. Rz 271 WL 2008.

33 S. Abschn. 2.3.

34 Der Begriff stammt aus dem deutschen Umsatzsteuerrecht.

2.4.1 Forderungsausfall

Welche Mehrwertsteuer-Folgen ergeben sich, wenn der Forderungsverkäufer (A) die Forderung vor Fälligkeit verkauft und der Forderungsschuldner (B) die Forderung z. B. aufgrund eines Konkurses nach der Abtretung nicht an den Forderungskäufer (C) begleicht, so dass der Forderungskäufer (C) aufgrund der festen Abtretung den Ausfall tragen muss?

2.4.1.1 Forderungsverkäufer

Für den Forderungsverkäufer stellt sich die Frage, ob er gegenüber der ESTV eine Entgeltsminderung nach Art. 44 Abs. 2 MWSTG geltend machen kann. Er hat ja auf dem Grundgeschäft aufgrund der Rechnungsstellung Mehrwertsteuer abgeliefert. Art. 44 Abs. 2 MWSTG lautet wie folgt:

Art. 44 Abrechnungsart

² Ist das vom Empfänger bezahlte Entgelt niedriger als das vereinbarte (namentlich Herabsetzung durch Skonto, Preisnachlass, Verlust) oder werden vereinnahmte Entgelte zurückerstattet (namentlich Rückerstattung wegen Rückgängigmachung der Lieferung, nachträglich gewährter Rabatte, Rückvergütungen), so kann hierfür in der Abrechnung über die Periode, in der die Entgeltsminderung verbucht oder die Rückvergütung ausgerichtet wurde, ein Abzug vom steuerbaren Umsatz vorgenommen werden.

Das Problem ist hier, dass der Forderungsverkäufer oft gar nicht weiss, dass der Forderungsschuldner die Forderung nicht bezahlt hat. Damit ist grundsätzlich davon auszugehen, dass der Forderungsverkäufer keine Entgeltsminderung geltend machen wird.

Es gibt allerdings eine Möglichkeit für den Forderungsverkäufer, eine Entgeltsminderung geltend zu machen. Die Steuerverwaltung sieht in Rz 269 WL 2008 vor, dass bei einer Rückübertragung der ausgefallenen Forderung vom Forderungskäufer (C) auf den Forderungsverkäufer (A) eine Entgeltsminderung gegenüber der ESTV geltend gemacht werden kann. Da der Forderungsverkäufer vom Forderungskäufer bei der Abtretung meist bereits das Entgelt inkl. Mehrwertsteuer (in oben geschildertem Beispiel CHF 2399.05³⁵) erhalten hat, könnte der Forderungskäufer bei einer Rückübertragung vom Forderungsverkäufer verlangen, dass dieser ihm die Mehrwertsteuer, welche der Forderungsverkäufer von der ESTV zurückfordern kann, (teilweise) überweist. Da das Verhältnis zwischen Forderungsverkäufer und Forderungskäufer rein zivilrechtlich ist, obliegt es den Parteien, eine solche Vereinbarung zu treffen³⁶.

In der Literatur wird das Erfordernis der Rückübertragung für die Entgeltsminderung kritisiert, weil dabei das Delkredererisiko wieder zurückübertragen werde³⁷. Zu einer Rückübertragung des Risikos kommt es aber nur, wenn der Forderungsverkäufer dem Forderungskäufer die ausgefallene Forderung bezahlt. Es ist deshalb davon auszugehen, dass eine Rückübertragung zu einem Entgelt von Null oder im Umfang der von der ESTV rückforderbaren Mehrwertsteuer nicht zu einer Rückübertragung des Delkredererisikos führt, d. h., der Ausfall der Geldforderung trifft trotz Rückübertragung z. B. für CHF 1 den Käufer.

Die ESTV sollte in ihrer Praxis vom Erfordernis der Rückübertragung abkommen, da diese aufwendig ist. Weiter gilt bei Abtretung der Forderung wie oben festgestellt der Grundsatz, dass das Entgelt als Bemessungsgrundlage der Mehrwertsteuer immer aus Sicht des Abnehmers (hier des Produzenten [B]) zu beurteilen ist³⁸. Sobald der Forderungsverkäufer (A) vom Forderungskäufer (C) durch eine schriftliche Mitteilung erfährt, dass der Forderungsschuldner (B) nicht mehr zahlt, sollte der Forderungsverkäufer die Entgeltsminderung geltend machen können³⁹. Allenfalls könnte verlangt werden, dass der Forderungskäufer auch den Forderungsschuldner darauf hinweist, dass er nach Art. 40 MWSTG die Vorsteuer auf der Forderung nicht geltend machen könne.

2.4.1.2 Forderungskäufer

Der Forderungskäufer erzielt einen ausgenommenen Umsatz im Umfang der Gebühr⁴⁰. Daran ändert sich nichts, wenn die Forderung ausfällt. Damit kann der Forderungskäufer bei Ausfall der Forderung keine Entgeltsminderung geltend machen.

2.4.1.3 Forderungsschuldner

Der Forderungsschuldner, welcher die Forderung aufgrund eines Konkurses nicht bezahlt, muss nach Art. 40 MWSTG bei Nichtzahlung der Forderung zwingend eine volle Vorsteuerherabsetzung vornehmen (in oben erwähntem Beispiel CHF 2399.05⁴¹).

2.4.2 Unsichere Forderung

Welche Mehrwertsteuer-Folgen ergeben sich, wenn der Forderungsverkäufer, welcher nach vereinbartem Entgelt abrechnet, eine Forderung zu einem reduzierten

35 S. Abschn. 2.3.

36 Es ist zivilrechtlich auch denkbar, dass der Forderungskäufer die Forderung jeweils ohne Mehrwertsteuer kauft. Diesfalls handelt er in Bezug auf die vom Forderungsschuldner an ihn bezahlte Mehrwertsteuer nur als Inkassostelle.

37 Vgl. CHASSÉ/LUUK, Forderungsabtretung, Factoring und Verbriefungstransaktionen (Securitisation), Fall 2.

38 Vgl. BVGer A-1386/2006 E 2.3, 3.4. 2007.

39 Ein solches Vorgehen würde wohl auch Art. 45a MWSTV entsprechen.

40 S. Abschn. 2.3.2, oben.

41 S. Abschn. 2.3.2, oben.

Preis (d. h. unter dem Nominalwert) verkauft, weil die Forderung überfällig ist und durch den Forderungsschuldner nicht beglichen wurde? Forderungskäufer und Forderungsverkäufer wissen, dass nicht mehr die ganze Forderung durch den Forderungsschuldner bezahlt wird und der Forderungskäufer die Forderung deshalb zu einem reduzierten Preis kauft.

Bsp. 2: Ein inländisches Chemieunternehmen (A) hat dem inländischen Produzenten (B) im Inland gelegene Chemierohstoffe für CHF 33 965 geliefert. Die Zahlung dieser Lieferung war 90 Tage nach Rechnungsstellung fällig. Der Produzent (B) hat die Rechnung trotz Mahnung nicht beglichen. 110 Tage nach Rechnungsstellung verkauft das Chemieunternehmen (A) seine Kaufpreisforderung, welche es aus dieser Lieferung gegen den Forderungsschuldner (B) hat, im Rahmen einer Forderungsabtretung für CHF 5000 an eine unabhängige Bank (C), welche das restliche Ausfallrisiko übernimmt. Der Forderungsschuldner (B) zahlt der Bank ein Jahr nach Rechnungsstellung CHF 10 000.

2.4.2.1 Forderungsverkäufer

Für den Forderungsverkäufer stellt sich wiederum die Frage, ob er eine Entgeltsminderung nach Art. 44 Abs. 2 MWSTG geltend machen kann. Er hat ja auf dem Grundstück aufgrund der Rechnungsstellung nach Art. 43 Abs. 1 Bst. a Ziff. 1 MWSTG bereits die volle Mehrwertsteuer abgeliefert.

Mehrwertsteuerrechtlich sind drei Ansätze denkbar:

1. Der Forderungsverkäufer (A) kann keine Entgeltsminderung geltend machen und muss den vollen in Rechnung gestellten Mehrwertsteuer-Betrag (Nominalwert) abrechnen.
2. Der Forderungsverkäufer (A) rechnet nur den vom Forderungskäufer (C) erhaltenen Betrag inklusive Mehrwertsteuer ab und macht eine Entgeltsminderung geltend, sofern er bereits das volle Entgelt deklariert hat.
3. Der Forderungsverkäufer (A) macht vorerst eine volle Entgeltsminderung geltend und wartet, bis der Forderungsschuldner (B) an den Forderungskäufer (C) zahlt. Erst in diesem Zeitpunkt deklariert er den Mehrwertsteuer-Betrag.

Versteuerung gemäss Nominalwert: Für den 1. Ansatz gibt es keine Argumente. Nach Art. 33 Abs. 2 MWSTG hat der Mehrwertsteuer-Pflichtige das Entgelt basierend auf dem zu berechnen, was er vom Leistungsempfänger oder von einem Dritten (hier: der Bank [C]) erhält. Damit entbehrt die volle Besteuerung des in Rechnung gestellten Betrags der gesetzlichen Grundlage. So führt auch die Steuerrekurskommission im Entscheid vom 4.7.2005 aus: «Une diminution de la contre-prestation ne devrait toutefois pas être exclue par principe, une telle diminution pouvant être admise selon les circonstances de l'espèce, notamment si les conditions de l'art. 35 al. 2

OTVA (nunmehr: Art. 44 Abs. 2 MWSTG) sont remplis s'agissant de la prestation de base»⁴².

Weiter könnte der Forderungsverkäufer auch den ganzen Nominalbetrag in einem ersten Schritt an den Forderungsverkäufer abtreten und sich dann den reduzierten Teil bis zum Kaufpreis sofort wieder zurückübertragen lassen. Damit wäre wohl die für die Entgeltsminderung nach Rz 269 WL 2008 erforderliche teilweise Rückübertragung vorgenommen.

Die volle Erhebung der Mehrwertsteuer würde, sofern der Forderungsschuldner (B) ein Mehrwertsteuer-Pflichtiger ist, zu einer Verletzung des in der Auslegung des Mehrwertsteuergesetzes zentralen Grundsatzes der Überwälzbarkeit der Mehrwertsteuer führen⁴³, weil der Forderungsverkäufer (A) als Leistungserbringer nicht die volle Mehrwertsteuer vom Forderungsschuldner (B) als Leistungsempfänger oder vom Forderungskäufer (C) als Drittem erhält, der Forderungsschuldner aber aufgrund von Art. 40 MWSTG zwingend eine Vorsteuerherabsetzung vornehmen müsste.

Steuerträger der Mehrwertsteuer ist nicht der Unternehmer, sondern der Verbraucher, dessen wirtschaftliche Leistungsfähigkeit mit der Mehrwertsteuer abgeschöpft werden soll. Die Steuerpflichtigen werden somit – abgesehen vom Liquiditätsentzug – nicht belastet, soweit sie die Steuer auf ihre Abnehmer überwälzen können.

Versteuerung gemäss Abtretungsentgelt: Der 2. Ansatz, eine teilweise Versteuerung, führt dazu, dass der Forderungsverkäufer die Mehrwertsteuer abgeliefert, welche er nach Art. 33 Abs. 2 MWSTG vom Forderungskäufer (C) erhält. Auch der Forderungsschuldner (B) wird nur in dem Umfang einen Vorsteuerabzug nach Art. 40 MWSTG vornehmen dürfen, in welchem er den Forderungskäufer (C) bezahlt. Diese Lösung hat die Steuerrekurskommission im Entscheid vom 4.7.2005 gewählt. Die Steuerrekurskommission hat in diesem Entscheid auch festgehalten, dass der vertraglich vereinbarte Nominalbetrag nicht massgebend sei⁴⁴. Diese Lösung entspricht auch der Verbuchung beim Forderungsverkäufer.

Aus Sicht der Steuerverwaltung ist diese Lösung aber dann problematisch, wenn der Forderungsverkäufer eine tiefere Mehrwertsteuer abgeliefert, als der Forderungsschuldner später bezahlt. Dies kann dann der Fall sein, wenn der Forderungskäufer mehr Geld aus der Forderung vom Forderungsschuldner erhält, als er an den Forderungsverkäufer bezahlt.

42 SRK 2004-065 E 3d, 4.7.2005, VPB 70 (2006) Nr. 70.10.

43 Vgl. betreffend diesen Grundsatz: CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz (MWSTG), Rz 75.

44 Vgl. SRK 2004-065, E 4b/eee, 4.7.2005, VPB 70 (2006) Nr. 70.10.

Versteuerung gemäss endgültiger Zahlung: Die 3. Lösung, gemäss der der Forderungsverkäufer (A) bis zur endgültigen Zahlung oder Nichtzahlung durch den Forderungsschuldner (B) an den Forderungskäufer (C) wartet, ist oft nicht praktikabel, da der Forderungsverkäufer (A) den Geschäftsfall nach Verkauf in den Büchern meist abgeschlossen hat und auch zivilrechtlich der Forderungsschuldner (B) nun sämtliche Zahlungen erhält, aber auch das Risiko trägt, und deshalb mit dem Forderungsverkäufer gar nicht mehr abrechnet.

Folgt man allerdings dem Grundsatz, dass das Grundgeschäft zwischen dem Forderungsverkäufer und dem Forderungsschuldner massgebend ist, dann ist die 3. Lösung aufgrund der Systematik der Mehrwertsteuer sachgerecht. Hier könnte man sich vorstellen, dass der Forderungsschuldner gemäss einer revidierten Verwaltungspraxis insgesamt nur in dem Umfang eine Vorsteuer geltend machen kann, in welchem Vorsteuer durch den Forderungsverkäufer an die ESTV abgeliefert wurde. Damit ist sichergestellt, dass der Mehrwertsteuer-Kreislauf geschlossen bleibt.

2.4.2.2 Forderungskäufer

Der Forderungskäufer erzielt im Umfang der Gebühr einen ausgenommenen Umsatz ohne Vorsteuerabzugsrecht. Die Zahlung an den Forderungsverkäufer (A) und die allfällige Zahlung vom Forderungsschuldner (B) sind für die Mehrwertsteuer-Zwecke nicht von Relevanz, da kein Leistungsaustausch mit der Bank (C) vorliegt.

An der Höhe der Gebühr ändert sich nichts, wenn die zahlungsgestörte Forderung vollständig ausfällt. Demzufolge wird der Forderungskäufer bei Ausfall der Forderung keine Reduktion seines ausgenommenen Gebührensatzes geltend machen.

2.4.2.3 Forderungsschuldner

Der Forderungsschuldner, welcher die Forderung z. B. aufgrund eines Konkurses nicht (ganz) bezahlt, muss nach Art. 40 MWSTG eine Herabsetzung des Vorsteueranspruchs vornehmen, und zwar im Umfang der Nichtzahlung.

2.4.3 Konkurs des Forderungsverkäufers

Welche Mehrwertsteuer-Folgen ergeben sich, wenn der Forderungsverkäufer, welcher nach vereinbartem Entgelt abrechnet, eine Forderung vor Fälligkeit auf einen (unabhängigen) Forderungskäufer überträgt, aber dann aufgrund eines Konkurses die geschuldete Mehrwertsteuer auf dem erhaltenen Abtretungsentgelt nicht mehr an die ESTV abliefert?

2.4.3.1 Forderungsverkäufer

Grundsätzlich ist der Forderungsverkäufer wie oben dargestellt verpflichtet, die Mehrwertsteuer auf dem erhaltenen Abtretungsentgelt abzuliefern. Im Konkurs hat er indes alle Gläubiger gleich zu behandeln. Dies führt dazu, dass die Steuerforderung der ESTV nicht oder nur in geringem Umfang erfüllt wird⁴⁵.

2.4.3.2 Forderungskäufer

Der Forderungskäufer hat seine Pflichten aus der Abtretung erfüllt. Es stellt sich nun für ihn die Frage, ob er nach Art. 32 MWSTG für die Mehrwertsteuer-Schuld des Forderungsverkäufers nach geltendem Recht solidarisch haftbar ist. Dies ist nicht der Fall⁴⁶.

Es ist hier allerdings darauf hinzuweisen, dass das Eidg. Finanzdepartement in Art. 15 Abs. 4 MWSTG-E folgende Regelung vorschlägt:

Art. 15 Mithaftung

⁴ Tritt eine steuerpflichtige Person Forderungen aus ihrem Unternehmen an Dritte ab, haften diese subsidiär mit der steuerpflichtigen Person für die mit den Forderungen mitziedierte Mehrwertsteuer.⁴⁷

Eine ähnliche Regelung kennt das deutsche Umsatzsteuerrecht, welches in § 13c UStG eine Haftung des Forderungskäufers für die Umsatzsteuer statuiert.

Es ist aber anzumerken, dass eine solche Regelung die ESTV besser stellen würde als andere Drittklassgläubiger des konkursiten Forderungsverkäufers. Dies ist nicht einzusehen und widerspricht auch der durch den Gesetzgeber statuierten und zentralen Rangordnung der Gläubiger nach Art. 219 SchKG.

Eine solche Regelung würde das Konkurssubstrat des Forderungsverkäufers indirekt schmälern, da der Forderungskäufer auch das Bonitätsrisiko des Forderungsverkäufers überprüfen und entsprechend bei festen Abtretungen eine höhere Gebühr vom Abtretungsentgelt zurückbehalten würde⁴⁸. Möglich wäre auch, dass sich der Forderungskäufer nur die Grundforderung ohne Mehrwertsteuer abtreten liesse. Dies ist zivilrechtlich und auch mehrwertsteuerrechtlich zulässig⁴⁹. Die von der Verwaltung vorgeschlagene Lösung greift weiter in die grundsätzliche Vertragsfreiheit von Forderungsverkäu-

45 Vgl. KÖNIG, Probleme bei der Einziehung von Mehrwertsteuerforderungen im Zusammenhang mit Zessionen, S. 378.

46 Vgl. KÖNIG, Probleme bei der Einziehung von Mehrwertsteuerforderungen im Zusammenhang mit Zessionen, S. 378.

47 S. Botschaft zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer.

48 Vgl. BAUMGARTNER, Sicherungsübereignung und Forderungsabtretung in der MWST, S. 12.

49 Vgl. KÖNIG, Probleme bei der Einziehung von Mehrwertsteuerforderungen im Zusammenhang mit Zessionen, S. 374.

fer und Forderungskäufer ein. Auch ist darauf hinzuweisen, dass die ESTV bereits heute spezielle Gläubigerrechte hat, indem Organe des Forderungsverkäufers nach Art. 32 Abs. 1 Bst. c MWSTG einer strengen solidarischen Haftung unterliegen⁵⁰.

2.4.3.3 Forderungsschuldner

Für den Schuldner (B) stellt sich die Frage, ob er trotz Konkurses des Forderungsverkäufers aufgrund der in der Rechnung an ihn ausgewiesenen Mehrwertsteuer und durch die an den Forderungskäufer bezahlte Mehrwertsteuer den Vorsteuerabzug geltend machen kann. Die hier zu beachtende gesetzliche Vorschrift von Art. 39 Abs. 1 MWSTG lautet wie folgt:

Art. 39 Ausschluss des Vorsteuerabzugsrechts in besonderen Fällen

¹ Weiss die steuerpflichtige Person oder hätte sie bei sorgfältiger Prüfung wissen können, dass derjenige, der ihr eine Rechnung nach Art. 37 Abs. 1 MWSTG ausgestellt hat, nicht als steuerpflichtige Person eingetragen ist, so berechtigt sie diese Rechnung nicht zum Vorsteuerabzug.

Nur wenn die Voraussetzungen dieser Bestimmung erfüllt sind, kann dem Grundgeschäftsschuldner, welcher sonst nach Art. 38 MWSTG zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, der Vorsteuerabzug verweigert werden. Dies führt in den meisten Fällen dazu, dass die ESTV die Mehrwertsteuer an den Grundgeschäftsschuldner (B) zurückerstaten muss, obwohl sie diese vom Mehrwertsteuerpflichtigen nicht erhalten hat, was zu massiven Mehrwertsteuer-Ausfällen für den Staat führen kann.

3 Sicherungsabtretung von Geldforderungen

3.1 Zivilrechtliche Aspekte

Die Abtretung von Geldforderungen kann auch für die Sicherungen von anderen Forderungen verwendet werden (z. B. beim unechten Factoring). Zweck der Sicherungsabtretung (Sicherungscession) ist nicht der Forderungsverkauf mit Übernahme des Delkredererisikos durch den Abtretungsempfänger, sondern die Sicherung einer anderen Forderung des Abtretungsempfängers, welche er gegenüber dem Sicherungsabtretenden hat⁵¹. So wird der Sicherungsabtretende bei der Sicherungscession vom Sicherungsabtretungsempfänger kein Abtretungsentgelt erhalten⁵². Trotzdem handelt es sich bei der Sicherungsabtretung um eine Abtretung nach Art. 164 ff.

OR. Der Sicherungsabtretungsempfänger kann sich aufgrund der Sicherungsabtretung im Falle ausbleibender Erfüllung der gesicherten Forderung (z. B. eines Darlehens) aus der abgetretenen Forderung befriedigen. Der Forderungsschuldner aus dem Grundgeschäft erfährt bis zur Verwertung der Sicherheit von einer solchen Sicherungsabtretung meist nichts, da es sich dabei oft um eine stille Abtretung ohne Benachrichtigung des Forderungsschuldners handelt.

Die Sicherungsabtretung ist eine treuhänderische Abtretung⁵³. Aus diesem Grund erhält der Abtretungsempfänger eine über den Forderungsverkauf hinausgehende Rechtsmacht mit der Verpflichtung zur Verwendung als Sicherheit.

Bei der Sicherungsabtretung bleibt das Delkredererisiko beim Abtretenden, da sich der Abtretungsempfänger die Forderungen aus dem Grundgeschäft nicht auf eigene Rechnung, d. h. auf eigenes Risiko, abtreten lässt.

Bsp. 3: Ein inländisches Chemieunternehmen (A) hat einem Produzenten (B) im Inland gelegene Chemierohstoffe geliefert. Weiter hat das Chemieunternehmen (A) von einer Bank (C) ein Darlehen erhalten. Zur Sicherung des Darlehens verlangt die Bank (C), dass das Chemieunternehmen (A) die Forderung aus der Lieferung sicherungshalber an sie abtritt. Mit der Abtretung der Grundgeschäftsforderung gegen den Produzenten (B) geht die Kaufpreisforderung vom Chemieunternehmen (A) auf die Bank (C) über. Der Produzent (B) ist am Abtretungsgeschäft nicht beteiligt.

3.2 Mehrwertsteuer-Folgen

3.2.1 Sicherungsabtretender

Die Bank zahlt dem Chemieunternehmen für die Sicherungsabtretung kein Entgelt. Damit finden die oben dargestellten Mehrwertsteuer-Folgen der entgeltlichen Abtretung während der Dauer der Sicherungsabtretung keine Anwendung.

Demzufolge hat der Sicherungsabtretende weiterhin auf dem Grundgeschäft zwischen ihm und dem Leistungsempfänger eine allfällige Mehrwertsteuer an die ESTV zu deklarieren.

3.2.2 Abtretungsempfänger

Bei der Sicherungsabtretung zahlt der Abtretungsempfänger kein Abtretungsentgelt und verrechnet auch keine Abtretungsgebühr. Damit führt die Abtretung auch nicht zu einem Umsatz für den Abtretungsempfänger.

Beim zugrunde liegenden Geschäft, welches durch die Sicherungsabtretung abgesichert werden soll (z. B. ein Darlehen), ist allerdings unabhängig von der Sicherungsabtretung zu prüfen, ob Mehrwertsteuer ausgelöst wird.

50 Vgl. hier die strenge Rechtsprechung zu Art. 15 VStG.

51 Vgl. GUHL/KOLLER/SCHNYDER/DRUEY, Das Schweizerische Obligationenrecht, § 15 Rz 26.

52 Vgl. BGER 2A.51/2005 E 5.2, 19.5.2006.

53 Eine treuhänderische Abtretung kann auch dem Inkasso, der Verwaltung oder der Nutzung einer Forderung dienen.

Sichert der Abtretungsempfänger durch die Sicherungsabtretung ein Darlehen an den Abtretenden, dann erzielt der Abtretungsempfänger nicht einen ausgenommenen Umsatz aus einem Geschäft mit Geldforderungen (Art. 18 Ziff. 19 Bst. c MWSTG), sondern bei Zinszahlungen einen ausgenommenen Umsatz für die Gewährung von Krediten (Art. 18 Ziff. 19 Bst. a MWSTG). In diesem Fall beabsichtigen die Parteien, ein gesichertes Darlehen zu gewähren. Es geht somit nicht darum, dass der Abtretungsempfänger das Delkredererisiko des Abtretenden übernimmt⁵⁴.

3.2.3 Forderungsschuldner

Der Forderungsschuldner wird von der Sicherungsabtretung in den meisten Fällen erst erfahren, wenn es zu einer Verwertung der abgetretenen Forderung durch den Abtretungsempfänger kommt. Der Forderungsschuldner kann die aus dem Grundgeschäft zu zahlende Mehrwertsteuer im Rahmen von Art. 38 und 40 MWSTG weiter als Vorsteuer geltend machen.

4 Inkassoauftrag

4.1 Zivilrechtliche Aspekte

Von der Abtretung einer Forderung und der Sicherungsabtretung, welche einen Gläubigerwechsel zur Folge haben, ist der Inkassoauftrag ohne treuhänderische Abtretung der Geldforderung (Inkassoession) zu unterscheiden.

Beim Inkassoauftrag ohne treuhänderische Abtretung der Forderung an den Inkassobeauftragten bleibt der Gläubiger und Leistungserbringer aus dem Grundgeschäft Forderungsinhaber. Er bevollmächtigt aber den Inkassobeauftragten, die Forderung auf fremde Rechnung einzuziehen⁵⁵. Damit bleibt das Delkredererisiko beim Auftraggeber.

4.2 Mehrwertsteuer-Folgen

Nach Art. 18 Ziff. 19 Bst. c MWSTG sind die Umsätze im Geschäft mit Geldforderungen von der Mehrwertsteuer ausgenommen; steuerbar ist jedoch die Einziehung von Forderungen im Auftrag des Gläubigers (Inkassogeschäft).

Damit stellt sich die Frage, wann ein Inkassogeschäft im Sinne des Gesetzes und wann eine feste Abtretung vorliegt. Die Frage ist deshalb von Bedeutung, weil der Dritte im Falle der Abtretung eine nach Art. 18 Ziff. 19 Bst. c MWSTG ausgenommene Dienstleistung erbringt. Im Falle eines Inkassogeschäfts erbringt der Dritte dagegen eine steuerbare Dienstleistung.

Die WL 2008 konkretisiert den Begriff Inkassogeschäft in Rz 266 und hält Folgendes fest:

8. Entgelt beim Inkassoauftrag

Beauftragt der Leistungserbringer (A) einen Dritten (C), beispielsweise eine Bank oder ein Inkasobüro mit dem Inkasso seiner Forderung und **muss C über jede einzelne Zahlung des Kunden (B) mit dem Leistungserbringer (A) abrechnen**, liegt eine blosser Inkassoleistung vor.

Der Dritte (C) nimmt das Inkasso gegenüber dem Schuldner (B) in direkter Stellvertretung des Leistungserbringers, Gläubigers (A) vor. C übernimmt dabei kein Delkredererisiko. (...)

Wie oben dargelegt⁵⁶, ist der Autor der Ansicht, dass das Kriterium des Abrechnens über jede einzelne Forderung gemäss Rz 266 WL 2008 für die Abgrenzung des Inkassos von der festen Abtretung aufgrund der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts nicht mehr massgebend sein kann.

Die Mehrwertsteuer-Folgen des Inkassos können an folgendem Beispiel aufgezeigt werden:

Bsp. 4⁵⁷: Ein inländisches Chemieunternehmen (A) hat dem inländischen Produzenten (B) im Inland gelegene Chemierohstoffe für CHF 31 566.60 plus CHF 2399.05 Mehrwertsteuer geliefert. Die Zahlung dieser Lieferung wird 90 Tage nach Rechnungsstellung fällig. Das Chemieunternehmen (A) beauftragt ein Inkassoinstitut (C), 110 Tage nach Lieferung seine noch nicht beglichene Kaufpreisforderung, welche es aus dieser Lieferung gegen den Produzenten (B) hat, im Rahmen eines Inkassoauftrags einzutreiben. Das Inkassoinstitut (C) tritt in fremdem Namen auf und handelt auf Rechnung des Chemieunternehmens (A). In der Folge zahlt der Produzent (B) CHF 33 965.65 an das Inkassoinstitut (C), welches seinerseits CHF 32 399.05 an das Chemieunternehmen (A) überweist. Das Inkassoinstitut (B) hält also CHF 1566.60 als Inkassogebühr zurück⁵⁸.

54 Vgl. BVGE A-1340/2006 E 3.3.1, 6.3.2007.

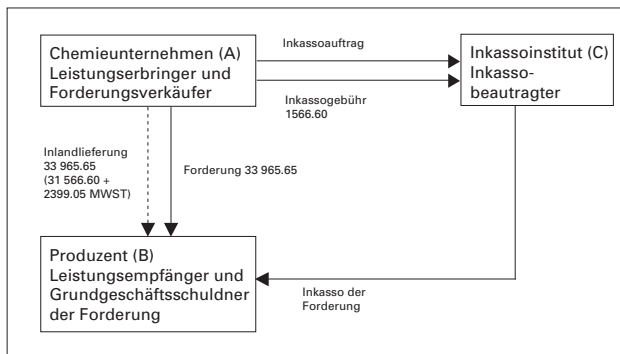
55 Hier wird nur der Fall des Inkassos in fremdem Namen dargestellt. Ein Inkassobeauftragter kann das Inkasso gegenüber dem Forderungsschuldner aber auch im eigenen Namen vornehmen; vgl. GUHL/KOLLER/SCHNYDER/DRUEY, § 34 Rz 5; GAUCH/SCHLUEP/SCHMID/REY, Schweizerisches Obligationenrecht, Allgemeiner Teil, Bd. II, Rz 3600 ff.

56 S. Abschn. 2.2.2 f.

57 Die Zahlen stammen aus dem MB Abtretung an ein Finanzierungsinstitut (Bsp. 1).

58 Hier wird davon ausgegangen, dass das Chemieunternehmen die Inkassogebühr von CHF 1566.60 auf den Produzenten überwälzen kann, was nicht oft der Fall ist.

Abb. 2: Inkassoauftrag



4.2.1 Leistungserbringer

Der Leistungserbringer muss nach Art. 33 Abs. 2 MWSTG den Betrag versteuern, den der Forderungsschuldner dem Inkassobeauftragten zahlt (einschl. allfälliger Teilzahlungszuschläge, Vertragszinsen und Anrechnungswerte).

Bsp. 4 (Forts.): Das Chemieunternehmen (A) hat Rohstoffe im Wert von CHF 31 566,60 (exkl. Mehrwertsteuer) geliefert. Es hat CHF 2399,05 Mehrwertsteuer zu deklarieren.

4.2.2 Inkassobeauftragter

Das Entgelt für die Inkassoleistung wird idR mit der vom Inkassobeauftragten (C) für den Leistungserbringer (A) einkassierten Forderung verrechnet. Das Inkassoinstitut (C) hat dieses Entgelt als steuerbare Dienstleistung zu versteuern, und der Leistungserbringer (A) ist hierfür grundsätzlich zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Bsp. 4 (Forts.): Das Inkassoinstitut (C) erhält vom Produzenten (B) CHF 33 965,65. Das Inkassoinstitut überweist dem Chemieunternehmen (A) CHF 32 399,05 und hält CHF 1566,60 als Inkassogebühr zurück. Im Umfang von CHF 1566,60 erbringt das Inkassoinstitut (C) eine steuerbare Dienstleistung gegenüber dem Chemieunternehmen (A).

Ausnahmen zu dieser Regelung gibt es beim Inkasso von Coupons, Beiträgen der beruflichen Vorsorge und Bildungsleistungen, da es sich dabei um Vorleistungen zu ausgenommenen Umsätzen handelt⁵⁹.

Bei einem ausländischen Inkassobeauftragten hat der inländische Auftraggeber einen Bezug einer Dienstleistung nach Art. 10 MWSTG zu deklarieren, wenn die entsprechenden Kriterien erfüllt sind.

4.2.3 Forderungsschuldner

Der Grundgeschäftsschuldner (B) kann im Rahmen von Art. 38 und 40 MWSTG den Vorsteuerabzug auf der durch das Chemieunternehmen (A) in Rechnung gestellten Mehrwertsteuer geltend machen.

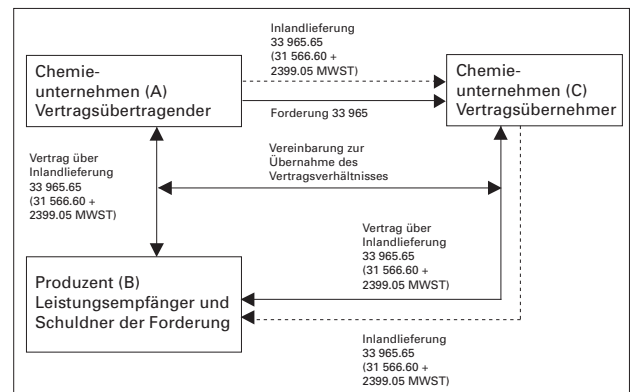
5 Vertragsübernahme

5.1 Zivilrechtliche Aspekte

Eine Vertragsübernahme liegt vor, wenn eine neue Partei an die Stelle der bisherigen mit allen Rechten und Pflichten in das ganze Vertragsverhältnis eintritt⁶⁰. Die Vertragsübernahme ist im OR nicht generell als solche geregelt⁶¹. Es genügt nicht, die Abtretung (bezüglich der Forderungen) mit einer Schuldübernahme nach Art. 175 ff. OR zu kombinieren⁶². Bei der Vertragsübernahme handelt es sich vielmehr um einen dreiseitigen Vertrag⁶³, der in einem Akt zwischen den beiden bisherigen Vertragsparteien einerseits sowie zwischen diesen und der neuen, ein- oder hinzutretenden Vertragspartei andererseits geschlossen wird. Wesentlich ist, dass die Vertragsübernahme unabdingbar die Zustimmung (Genehmigung) der bisherigen Vertragsparteien benötigt.

Bsp. 5: Das inländische Chemieunternehmen (A) hat mit einem inländischen Produzenten (B) einen Vertrag geschlossen, gemäss welchem im Inland gelegene Chemierohstoffe für CHF 31 566,60 plus CHF 2399,05 Mehrwertsteuer geliefert werden sollen. Das Chemieunternehmen (A) hat diese Chemierohstoffe bereits auf Lager. Aufgrund einer Umstrukturierung verkauft das Chemieunternehmen (A) nun die Rohstoffe an das Chemieunternehmen (C), und alle Parteien vereinbaren, dass das Chemieunternehmen (C) die Rohstoffe in eigenem Namen und auf eigene Rechnung an den Produzenten (B) für den selben Preis liefert. Sollte der Produzent (B) mit der Qualität der Rohstoffe nicht zufrieden sein, so muss er gemäss der vertraglichen Vereinbarung das Chemieunternehmen (C) in Anspruch nehmen.

Abb. 3: Vertragsübernahme



5.2 Mehrwertsteuer-Folgen

Im Gegensatz zur Abtretung kann die Vertragsübernahme zu Mehrwertsteuer-Folgen führen. Mehrwertsteuer-

59 Vgl. CHASSÉ/LUUK, Forderungsabtretung, Factoring und Verbriefungstransaktionen (Securitisation), S. 40.

60 Vgl. GAUCH/SCHLUEP/SCHMID/REY, Schweizerisches Obligationenrecht, Allgemeiner Teil, Bd. II, Rz 3754 f.

61 Gesetzliche Regelungen finden sich im OR für Miete, Pacht, Arbeitsvertrag, im VVG für die Handänderung der versicherten Sache; s. GUHL/KOLLER/SCHNYDER/DRUEY, § 34 Rz 17.

62 Vgl. GUHL/KOLLER/SCHNYDER/DRUEY, § 34 Rz 17.

63 Vgl. BGer 5C.51/2004 E 3.1, 28.5.2004, SJ 2005 I, S. 46 = SJZ 2005, S. 197.

rechtlich liegen jetzt zwei getrennte Geschäfte vor, und das Chemieunternehmen (C) tätigt ein Eigengeschäft (in eigenem Namen und auf eigene Rechnung) mit dem Produzenten (B).

5.2.1 Vertragsübertragender

Im Gegensatz zur festen Abtretung, welche für den Abtretenden nicht zu einem neuen Umsatz führt, kommt es bei der Vertragsübernahme allenfalls zu einem entgeltlichen Leistungsaustausch iSv Art. 5 MWSTG zwischen dem vertragsübertragenden Chemieunternehmen (A) und dem vertragsübernehmenden Chemieunternehmen (C)⁶⁴. Ob der Vertragsübertragende dabei ein Recht veräußert (d. h. eine mehrwertsteuerrechtliche Dienstleistung erbringt) oder die Verfügungsgewalt über Gegenstände übergeht (d. h. eine mehrwertsteuerliche Lieferung vorliegt⁶⁵), ist im Einzelfall zu prüfen und ist u. a. für die Bestimmung des Orts der Leistung von Bedeutung. Weiter ist auch denkbar, dass der Vertragsübertragende ein Vertragsverhältnis mit Zustimmung der Gegenpartei unentgeltlich an den Vertragsübernehmer überträgt, da er auch von den Pflichten aus dem Vertrag gelöst wird. Diesfalls führt die Vertragsübernahme idR aufgrund des fehlenden Entgelts nicht zu einer steuerbaren Leistung des Vertragsübertragenden (A) an den Vertragsübernehmer (C).

Bsp. 5 (Forts.): Im Beispiel führt die Vertragsübernahme und Lieferung an das Chemieunternehmen (C) statt an den Produzenten zu einer steuerbaren Inlandlieferung des Chemieunternehmens

(A) an das Chemieunternehmen (C), da das Chemieunternehmen (A) die Verfügungsgewalt über die Rohstoffe auf das Chemieunternehmen (C) überträgt.

5.2.2 Vertragsübernehmender

Der Vertragsübernehmende (C) kann unter den Voraussetzungen von Art. 38 MWSTG einen Vorsteuerabzug auf der ihm vom Vertragsübertragenden (A) belasteten Mehrwertsteuer geltend machen.

Auf der anderen Seite hat der Vertragsübernehmende (C) nun einen Umsatz mit der Gegenpartei (B) des übertragenen Vertrages.

5.2.3 Gegenpartei

Die Gegenpartei (B) kann unter den Voraussetzungen von Art. 38 MWSTG die vom Vertragsübernehmer (C) deklarierte Mehrwertsteuer als Vorsteuer von der ESTV zurückfordern.

6 Zusammenfassung

Es hat sich ergeben, dass einzig die feste Abtretung für den Forderungskäufer zu einem ausgenommenen Umsatz im Geschäft mit Geldforderungen iSv Art. 18 Ziff. 19 Bst. c MWSTG führt. Die Ausführungen lassen sich tabellarisch zusammenfassen (s. Tab.).

Tab.: Mehrwertsteuer-Folgen der Abtretung von Geldforderungen

	Feste Abtretung von Forderungen	Sicherungsabtretung von Forderungen ohne Verwertung	Inkassoauftrag für den Einzug von Forderungen	Vertragsübernahme
Stellvertretung des Leistungserbringers	nein	nein	ja (direkt oder indirekt)	nein
Träger des Delkredererisikos	Forderungskäufer (C) ⁶⁶	Sicherungsabtretender (A) ⁶⁷	Inkassoauftraggeber (A) ⁶⁸	Vertragsübernehmer (C) ⁶⁹
ausgenommener Umsatz des Leistungserbringers (A)	nein ⁷⁰	nein ⁷¹	nein ⁷²	nein ⁷³
ausgenommener Umsatz des Dritten (C)	ja, auf Abtretungsgebühr ⁷⁴	nein, ausser auf Darlehenszins ⁷⁵	nein ⁷⁶	nein ⁷⁷
steuerbare Dienstleistung des Dritten (C)	nein	nein ⁷⁸	ja ⁷⁹	nein ⁸⁰
Vorsteuerabzug des Grundstücksschuldners (B)	ja ⁸¹	ja ⁸²	ja ⁸³	ja ⁸⁴

64 Vgl. BGer 2A.51/2005 E 4.4., 19.5.2006.

65 Art. 6 MWSTG.

66 S. Abschn. 2.1.

67 S. Abschn. 3.1.

68 S. Abschn. 4.1.

69 S. Abschn. 5.1.

70 S. Abschn. 2.3.1.

71 S. Abschn. 3.2.1.

72 S. Abschn. 4.2.1.

73 S. Abschn. 5.2.1.

74 S. Abschn. 2.3.2.

75 S. Abschn. 3.2.2.

76 S. Abschn. 4.2.2.

77 S. Abschn. 5.2.2.

7 Fazit

In den oben erörterten Fällen wird das Grundgeschäft durch eine Abtretung, eine Sicherungsabtretung, einen Inkassoauftrag oder eine Vertragsübernahme überlagert. Hauptabgrenzungskriterium, ob ein ausgenommenes Geschäft mit Geldforderungen gemäss Art. 18 Ziff. 19 Bst. c MWSTG vorliegt oder ob eine steuerbare Inkassodienstleistung erbracht wird, ist nach Ansicht des Autors aufgrund der Rechtsprechung die Übernahme des Delkredererisikos. Die WL 2008 geht aber trotz verschiedener Entscheide des Bundesverwaltungsgerichts bzw. der Eidg. Steuerrekurskommission davon aus, dass die Abrechnung über die einzelne Zahlung wesentliches Abgrenzungskriterium sei. Die Rechtsprechung geht dieser Verwaltungspraxis aber vor.

Bei Sicherungsabtretungen im Zusammenhang mit Krediten steht oft nicht die Übernahme des Delkredererisikos im Vordergrund, sondern die Absicherung eines Kredits. Damit erzielt der Sicherungsabtretungsempfänger nicht einen ausgenommenen Umsatz aus dem Geschäft mit Geldforderungen nach Art. 18 Ziff. 19 Bst. c MWSTG, sondern allenfalls einen ausgenommenen Umsatz aus Kreditgeschäften nach Art. 18 Ziff. 19 Bst. a MWSTG.

Im Übrigen ist festzuhalten, dass die Praxis der ESTV hinsichtlich dieser komplizierten Dreiecksverhältnisse in den meisten Bereichen sachgerecht ist und auch dem zentralen Grundsatz der Überwälzbarkeit der Mehrwertsteuer auf den Endkonsumenten gerecht wird.

Die Praxis der vorzeitigen Versteuerung des Entgelts für die Abtretung von künftigen Forderungen erweist sich allerdings nicht als sachgerecht, da die Mehrwerterschuld bei Abrechnung nach vereinbartem Entgelt nach Art. 43 Abs. 1 Bst. a MWSTG mit der Rechnungsstellung bzw. 3 Monate nach Erbringung der steuerbaren Leistung entsteht. Die WL 2008 sieht in Rz 801 hier den Vertragsabschluss als massgebend an, was einer gesetzlichen Grundlage entbehrt.

Zudem sollte im Zusammenhang mit der Geltendmachung von Entgeltsminderungen durch den Forderungsverkäufer auch das in der Verwaltungspraxis statuierte Erfordernis der Rückübertragung von Forderungen revidiert werden. Bei festen Abtretungen einer Forderung gilt der gerichtlich bestätigte Grundsatz, dass das Entgelt als Bemessungsgrundlage der Mehrwertsteuer immer

aus der Sicht des Abnehmers zu beurteilen ist. Sobald der Forderungsverkäufer vom Forderungskäufer aufgrund einer schriftlichen Mitteilung erfährt, dass der Forderungsschuldner nicht oder nur teilweise bezahlt hat, sollte der Forderungsverkäufer eine Entgeltsminderung geltend machen können. Allenfalls könnte verlangt werden, dass der Forderungskäufer oder der Forderungsverkäufer den Forderungsschuldner darauf hinweist, dass dieser nach Art. 40 MWSTG die Vorsteuer auf der Forderung nicht vollumfänglich geltend machen könne.

Aufgrund der Tatsache, dass in letzter Zeit Entscheide des Bundesgerichts⁸⁵, des Bundesverwaltungsgerichts⁸⁶ sowie der ehemaligen Eidg. Steuerrekurskommission⁸⁷ in diesem Bereich ergangen sind und die Verwaltungspraxis leicht angepasst wurde⁸⁸, empfiehlt es sich weiterhin, sich in Fällen, welche Forderungsabtretungen, Inkassoaufträge und Ähnliches beinhalten, die Mehrwertsteuer-Folgen durch die ESTV schriftlich bestätigen zu lassen.

Literatur

- CAMENZIND ALOIS/HONAUER NIKLAUS/VALLENDER KLAUS A., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz (MWSTG), 2. A., Bern/Stuttgart/Wien 2003
- GUHL THEO/KOLLER ALFRED/SCHNYDER ANTON/DRUEY NICOLAS, Das Schweizerische Obligationenrecht, 9. A., Zürich 2000
- GAUCH PETER/SCHLUEP WALTER R./SCHMID JÖRG/REY HEINZ, Schweizerisches Obligationenrecht, Allgemeiner Teil, Bd. II, 8. A., Zürich/Basel/Genf 2003
- JAUSSI THOMAS, Emissionsabgabe und Verrechnungssteuer bei strukturierten Finanzierungen, ST 1997, S. 571 ff.
- KÖNING PEER, Probleme bei der Einziehung von Mehrwertsteuerforderungen im Zusammenhang mit Zessionen, ASA 74 (2005/06), S. 368 ff.
- METZGER DIETER, Handbuch der Warenumsatzsteuer, Muri b. Bern 1983 (mit Ergänzungen 1983 - 1993)
- SCHWENZER INGEBORG, Schweizerisches Obligationenrecht, Allgemeiner Teil, 4. A., Bern 2006

78 S. Abschn. 3.2.2.

79 S. Abschn. 4.2.3.

80 S. Abschn. 5.2.2.

81 S. Abschn. 2.3.3.

82 S. Abschn. 3.2.3.

83 S. Abschn. 4.2.3.

84 S. Abschn. 5.2.3.

85 S. BGer 2A.51/2005, 19.5.2006.

86 S. BVGE A-1340/2006, 6.3.2007.

87 S. SRK 2004-065, 4.7.2005, VPB 70 (2006) Nr. 70.10.

88 S. Rz 266 WL 2008.

Tagungsunterlagen

BAUMGARTNER IVO P., Sicherungsübereignung und Forderungsabtretung in der MWST, Kammer-Seminar vom 30./31.5.2006

CHASSÉ PHILIPPE/LUUK JAN OLE, Forderungsabtretung, Factoring und Verbriefungstransaktionen (Securitisation), ISIS-Seminar vom 2.11.2005

VEYA MARGUERITE/BAUMGARTNER IVO P., Stellvertretung/Verrechnung, IFF-Seminar zur Mehrwertsteuer vom 16./17.2.2004

WL 2001, WL 2001 (610.525 d/7.00) zur Mehrwertsteuer

WL 2008, WL 2008 (610.525 d/01.08) zur Mehrwertsteuer

Rechtsquellen

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

MWSTGV, V zum BG über die Mehrwertsteuer (vom 29.3.2000), SR 641.201

MWSTV, V über die Mehrwertsteuer (vom 22.6.1994), AS 1994, S. 1464 ff.; in Kraft bis 31.12.2000

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

SchKG, BG über Schuldbetreibung und Konkurs (vom 11.4.1889), SR 281.1

UStG, (deutsches) Umsatzsteuergesetz (vom 21.2.2005), BGBl I 2005, S. 386 ff.

VStG, BG über die Verrechnungssteuer (vom 13.10.1965), SR 642.21

Materialien

Botschaft zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer (bei Redaktionsschluss noch nicht publiziert)

Praxisanweisungen

BB Motorfahrzeuggewerbe, BB Nr. 5 (610.540.05 d/01.08) – Motorfahrzeuggewerbe (vom Dezember 2007; gültig ab 1.1.2008)

MB Abtretung an ein Finanzierungsinstitut, MB Nr. 13 (610.545.13 d/01.08) – Verbuchung bei Teilzahlungskaufverträgen oder Finanzierungs-Verträgen mit Abtretung an ein Finanzierungsinstitut (vom Dezember 2007; gültig ab 1.1.2008)

Praxis-Forum

Umsatzabgabebefreiung von Unternehmensumstrukturierungen – eine unzulängliche Regelung

Lic. oec. publ. Stefan G. Widmer/Lic. oec. HSG Reto Arnold



Stefan G. Widmer, lic. oec. publ., dipl. Steuerexperte, Partner, VISCHER Rechtsanwälte, Zürich



Reto Arnold, lic. oec. HSG, dipl. Steuerexperte, DAS in Mehrwertsteuer FH, dipl. Finanzanalytiker und Vermögensverwalter, CIIA®, VISCHER Rechtsanwälte, Zürich

Inhalt

1	Einleitung	Literatur
2	Umsetzung der gesetzgeberischen Absicht	Rechtsquellen
2.1	Abgabebefreiung sämtlicher Wertschriftenübertragungen im Rahmen einer Umstrukturierung	Praxisanweisungen
2.2	Beschränkung der Abgabebefreiung auf gewinnsteuerneutrale Umstrukturierungen	
3	Auswirkungen auf die einzelnen Umstrukturierungstatbestände	
3.1	Fusion	
3.1.1	Gesellschaftsebene	
3.1.2	Gesellschafterebene	
3.2	Fusionsähnlicher Zusammenschluss (Quasifusion)	
3.3	Spaltung	
3.3.1	Gesellschaftsebene	
3.3.2	Gesellschafterebene	
3.4	Vermögensübertragung	
3.5	Ersatzbeschaffung von Beteiligungen nach Art. 14 Abs. 1 lit. j StG	
3.5.1	Beschränkung auf Kapitalgesellschaften und Genossenschaften	
3.5.2	Umfang der Abgabebefreiung	
3.5.3	Abgabebefreiung für die Gegenpartei	
4	Zusammenfassende Würdigung	
	Anhang: Parlamentarische Beratungen zum Fusionsgesetz	

1 Einleitung

Gleichzeitig mit der Einführung des Fusionsgesetzes (FusG) per 1.7.2004 wurden die steuerrechtlichen Umstrukturierungsregelungen des BG über die direkte Bundessteuer (DBG), des BG über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), des BG über die Verrechnungssteuer (VStG) und des BG über die Stempelabgaben (StG) geändert bzw. ergänzt. In diesem Zusammenhang veröffentlichte die ESTV das KS Umstrukturierungen (vom 1.6.2004), worin sie ihre Praxis zur steuerlichen Behandlung von Unternehmensumstrukturierungen darlegt. Neben den zivilrechtlich vorgesehenen Umstrukturierungsformen der Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung ist dort auch die steuerliche Behandlung der Quasifusion geregelt.

Im Bereich der hier im Vordergrund stehenden Umsatzabgabe betreffen die Änderungen insbesondere den ergänzten Art. 14 Abs. 1 lit. b StG sowie die neu geschaffenen lit. i und j von Art. 14 Abs. 1 StG.

Aus den parlamentarischen Beratungen zum Fusionsgesetz¹ geht unzweifelhaft hervor, dass es das Ziel der mit der Einführung des Fusionsgesetzes zusammenhängenden Änderungen des Steuerrechts im Allgemeinen und somit auch der revidierten Bestimmungen des StG war, sämtliche Umstrukturierungsformen gänzlich von der Umsatzabgabe zu befreien. Vor diesem Hintergrund ist wohl auch die Empfehlung des Ständerates vom 21.3.2001 zu würdigen, die Begriffe im Stempelabgaberecht gleich wie im Gewinnsteuerrecht zu definieren und anzuwenden². Die Kommission für Rechtsfragen des Ständerates erwähnt diesbezüglich, dass damit sichergestellt werden solle, dass in der Praxis der ESTV im Stempelabgaberecht (hier spezifisch im Bereich der Emissionsabgabebefreiung von Unternehmensumstrukturierungen) dieselben Massstäbe angewandt würden wie bei der direkten Bundessteuer. Zur Bestätigung der gesetzgeberischen Absicht wird in der Begründung exemplarisch auf die redaktionelle Korrektur des Begriffs der Spaltung in Art. 6 Abs. 1 lit. a^{bis} StG verwiesen, welche «den Willen des Gesetzgebers nach einer einheitlichen Anwendung der Gesetzesbestimmung über steuerneutrale Spaltungen im Stempelabgaberecht und im Recht der direkten Bundessteuer» dokumentiere³. Obwohl nicht ausdrücklich erwähnt, sollen dadurch offensichtlich steuerliche Lücken oder Überschneidungen aufgrund unterschiedlicher Begriffsdefinitionen oder Anwendungen im Gewinnsteuer-

recht im Vergleich zu den Stempelabgaben vermieden werden.

Daraus lässt sich konkret ableiten, dass es gesetzgeberische Absicht war, einerseits sämtliche gewinnsteuerrechtlich neutralen Umstrukturierungsformen auch von der Stempelabgabe zu befreien, andererseits aber auch nur diejenigen Umstrukturierungsformen stempelabgabeberechtlich privilegiert zu behandeln, die auch in den Genuss eines Gewinnsteueraufschubs kommen.

Die Empfehlung des Ständerates hinsichtlich der einheitlichen Begriffsdefinition im Stempelabgabe- und im Gewinnsteuerrecht vermag keine rechtsetzende Wirkung zu begründen. Anlässlich der Ausarbeitung des KS Umstrukturierungen wurde gemäss Auskunft des zuständigen Vertreters der ESTV⁴ dieser Empfehlung insoweit Rechnung getragen, als deren Umsetzung mit den Bestimmungen des StG in Einklang steht.

Im Folgenden soll zunächst untersucht werden, inwieweit sich die Absicht des Gesetzgebers aufgrund des Gesetzestextes zum einen und der Natur der Umsatzabgabe als Rechtsverkehrssteuer zum anderen umsetzen lässt. Anschliessend soll die umsatzabgaberechtliche Behandlung der einzelnen Umstrukturierungsformen unter diesen Gesichtspunkten beleuchtet werden. Das Thema abrundend, soll schliesslich auf die umsatzabgaberechtliche Beurteilung der Ersatzbeschaffung eingetreten werden.

2 Umsetzung der gesetzgeberischen Absicht

2.1 Abgabebefreiung sämtlicher Wertschriftenübertragungen im Rahmen einer Umstrukturierung

Zur Umsetzung der beabsichtigten vollumfänglichen Umsatzabgabebefreiung von Umstrukturierungen wurde mit der Einführung des Fusionsgesetzes einerseits Art. 14 Abs. 1 lit. b StG ergänzt (Umsatzabgabebefreiung der Sacheinlage von Urkunden zur Liberierung ausländischer Aktien etc.), und andererseits wurden mit Art. 14 Abs. 1 lit. i und j StG spezifisch auf Umstrukturierungstatbestände zugeschnittene Befreiungstatbestände geschaffen⁵.

Gleichzeitig wurde das bisher auf Umstrukturierungen anwendbare MB Umsatzabgabe per 1.7.2004 ausser Kraft gesetzt⁶. Die ESTV hat die von ihr beabsichtigte

1 S. Anhang: Parlamentarische Beratungen zum Fusionsgesetz.

2 AB S 2001 - 21.3.01 Nr. 01.3015.

3 AB S 2001 - 21.3.01 Nr. 01.3015, s. auch KS Umstrukturierungen Ziff. 2.4.1.

4 Hans-Jürg Neuhaus, Chef Abt. Inspektorat DBST.

5 Vgl. Abschn. 3, unten.

6 KS Umstrukturierungen Ziff. 5.

Umsetzung der angepassten bzw. ergänzten steuerrechtlichen Bestimmungen im KS Umstrukturierungen (vom 1.6.2004) publiziert. Das KS Umstrukturierungen beansprucht dabei, die Steuerfolgen von Umstrukturierungstatbeständen für das Bundesrecht (direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer und Stempelabgaben) sowohl auf Unternehmensebene wie auch auf der Ebene der Anteilsinhaber zu regeln⁷.

Nach dem Wortlaut von Art. 14 Abs. 1 lit. i StG ist «die mit einer Umstrukturierung, insbesondere einer Fusion, Spaltung oder Umwandlung verbundene Übertragung steuerbarer Urkunden von der übernommenen, spaltenden oder umwandelnden Unternehmung auf die aufnehmende oder umgewandelte Unternehmung» von der Umsatzabgabe ausgenommen. Der Gesetzestext beschränkt die Umsatzabgabebefreiung klarerweise auf steuerbare Urkunden, welche von der übernommenen, spaltenden oder umwandelnden Unternehmung auf die aufnehmende oder umgewandelte Unternehmung übertragen werden. Die Übertragung von Wertschriften zwischen den betroffenen Unternehmen und ihren Beteiligten oder zwischen den an den involvierten Unternehmen Beteiligten ist hingegen auch bei einer Umstrukturierung durch den Wortlaut von Art. 14 Abs. 1 lit. i StG klarerweise nicht gedeckt. Obwohl im Einzelfall gewisse – von Art. 14 Abs. 1 lit. i StG nicht erfasste – Transaktionen aufgrund anderer Ausnahmeregelungen von der Umsatzabgabe befreit sein können, gibt es deshalb, wie noch gezeigt werden wird⁸, eine ganze Reihe von Umstrukturierungsformen, die – stützte man sich allein auf den Gesetzeswortlaut – nicht in den Genuss einer Abgabebefreiung gelangen würden. Ein solches Ergebnis widerspräche zweifellos der oben dargestellten Absicht des Gesetzgebers. Es stellt sich nun die Frage, ob die gesetzgeberische Absicht dem Wortlaut der Gesetzesbestimmung zu derogieren vermag.

Mit der Begründung, dass es sich bei den Stempelabgaben um Verkehrssteuern handle, bei denen Abgabepflicht und Abgabeverfall an bestimmte, im Gesetz bezeichnete Vorgänge des Rechtsverkehrs anknüpfen, stellt sich das Bundesgericht gemäss konstanter Rechtsprechung auf den Standpunkt, dass bei der Gesetzesauslegung das Ziel des Gesetzgebers hinter dem Wortlaut zurückzustehen habe⁹: «Massgebend für die Anwendung des Gesetzes ist nicht das Motiv, das den Gesetzgeber zu seinem Erlass

bewogen hat, sondern der darin umschriebene Tatbestand, an den er die Abgabepflicht geknüpft hat.»¹⁰

Folgt man dieser Bundesgerichtspraxis, gelangt man zum Ergebnis, dass die gesetzgeberische Absicht den Wortlaut von Art. 14 Abs. 1 lit. i StG nicht umzustossen vermag. Für eine generelle Befreiung sämtlicher Übertragungen von Wertschriften im Rahmen einer Umstrukturierung fehlt eine ausreichende rechtliche Grundlage. Entsprechend wird in diesem Beitrag die Auffassung vertreten, dass eine Umsatzabgabebefreiung bei der Übertragung von Wertschriften zwischen den betroffenen Unternehmen und deren Gesellschaftern bzw. zwischen den Gesellschaftern nur über eine alternative Ausnahmeregelung von Art. 14 Abs. 1 StG erlangt werden kann.

Der Steuerpraktiker zeigt sich natürlich erfreut darüber, dass die ESTV willens erscheint, die gesetzgeberische Absicht – ohne Rücksicht auf den Wortlaut der Gesetzesbestimmung – umzusetzen und die Anwendung von Art. 14 Abs. 1 lit. i StG nicht auf die Übertragung steuerbarer Urkunden auf Unternehmensebene zu beschränken, sondern die Umsatzabgabebefreiung bei Umstrukturierungen auch auf die Ebene der Anteilsinhaber auszuweiten.

2.2 Beschränkung der Abgabebefreiung auf gewinnsteuerneutrale Umstrukturierungen

Wie erwähnt, besteht die gesetzgeberische Absicht für die Einführung von Art. 14 Abs. 1 lit. i StG darin, gewinnsteuerneutral behandelte Umstrukturierungen von der Umsatzabgabe zu befreien¹¹. Mit der gleichen Intention zielt die Empfehlung des Ständerates vom 21.3.2001 dabei auf eine einheitliche, an der Gewinnsteuer ausgerichtete Beurteilung von Umstrukturierungssachverhalten ab¹². Daraus lässt sich ohne weiteres auch die Auffassung ableiten, dass es ebenfalls Absicht des Gesetzgebers war, gewinnsteuerlich nicht neutral zu behandelnde Umstrukturierungen nicht in den Genuss einer Befreiung von der Umsatzabgabe kommen zu lassen.

Art. 14 Abs. 1 lit. i StG erwähnt als Generalklausel «Umstrukturierungen» und zählt beispielhaft Fusionen, Spaltungen und Umwandlungen auf. Hinsichtlich des Begriffs «Umstrukturierung» verweist diese Bestimmung nicht explizit auf den Umstrukturierungsbegriff des DBG bzw. des StHG. Obwohl in der ständerätlichen Empfehlung nicht ausdrücklich erwähnt, betrifft die geforderte Identität wohl die bei der Umsatzabgabe in Art. 14 Abs. 1 lit. i StG verwendeten Begriffe «Fusion», «Spaltung»

7 Vgl. KS Umstrukturierungen Ziff. 1.

8 S. Abschn. 2.2, unten.

9 BGE 108 Ib 450; BGE 61 I 289, ASA 24 (1955/56), 54 ff.; in diesem Sinne auch BAUER-BALMELLI/VITALI/KÜPFER/HOCHREUTENER, Art. 6 Abs. 1 lit. a^{bis} StG Nr. 2 (SRK, 27.9.1995 E 2b/dd).

10 BGE 108 Ib 450 E 5.

11 S. Abschn. 2.1, oben.

12 AB S 2001 - 21.3.01 Nr. 01.3015.

und «Umwandlung». Die in Art. 14 Abs. 1 lit. j StG vorgesehene Umsatzabgabebefreiung für konzerninterne Vermögensübertragungen verweist für die Übertragung gewisser Vermögensgegenstände zwischen inländischen Konzerngesellschaften direkt auf die entsprechende gewinnsteuerliche Bestimmung (Art. 61 Abs. 3 DBG) und ist folglich nicht Gegenstand der erwähnten Empfehlung¹³.

Entscheidend hinsichtlich der verlangten Übereinstimmung der Umstrukturierungstatbestände des StG mit jenen des Gewinnsteuerrechts ist insbesondere, ob sich die Identität lediglich auf die zivilrechtlichen Vorgänge oder auch auf die Voraussetzungen der gewinnsteuerneutralen Behandlung bezieht. Aufgrund der völlig unterschiedlichen Konzeptionen von Umsatzabgabe und Gewinnsteuer hat diese Unterscheidung, wie weiter hinten noch dargelegt werden wird¹⁴, erhebliche praktische Auswirkungen.

Das Bundesgericht hat sich in der Vergangenheit dahingehend geäußert, dass sich die im StG verwendeten Begriffe grundsätzlich nach dem Zivilrecht richteten. Eine wirtschaftliche Begriffsauslegung ist dem Stempelabgaberecht grundsätzlich fremd. Wo das Zivilrecht einen Begriff definiert, ist diese Definition auch für die Stempelabgabe massgebend. Nur dort, wo das Gesetz selbst wirtschaftlich geprägte Begriffe verwendet, sind sie einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise zugänglich. Folgt man der bundesgerichtlichen Rechtsprechung, so ist zur Auslegung der in Art. 14 Abs. 1 lit. i StG genannten Begriffe in erster Linie das Handelsrecht massgebend. Die Begriffe «Fusion», «Spaltung» und «Umwandlung» sind im Fusionsgesetz definiert¹⁵. Entsprechend hat die Auslegung dieser Begriffe ihren zivilrechtlichen Inhalt zu ergründen. Liegt zivilrechtlich eine Fusion, Spaltung oder Umwandlung vor, so ist, in Anwendung der höchstrichterlichen Rechtsprechung, die Umstrukturierung von der Umsatzabgabe zu befreien, ungeachtet dessen, ob diese aus gewinnsteuerlicher Sicht neutral zu behandeln ist.

Es stellt sich jedoch die Frage, ob das zu Fusion, Spaltung und Umwandlung Gesagte auch für die getrennt geregelte Vermögensübertragung gilt. Art. 14 Abs. 1 lit. j StG erwähnt die konzerninterne Vermögensübertragung nicht namentlich, sondern verweist für inländische Gesellschaften auf die massgebliche Bestimmung im DBG. Art. 61 Abs. 3 DBG seinerseits nennt die Vermögensübertragung ebenfalls nicht namentlich und definiert diese Umstrukturierungsform anders und enger als das Fusionsgesetz. Auf eine zwingende Anbindung der umsatz-

abgaberechtlichen Folgen an das Zivilrecht, wie dies vom Bundesgericht grundsätzlich gefordert wird, kann für die Vermögensübertragung deshalb nicht geschlossen werden. Die Feststellung, wann eine konzerninterne Vermögensübertragung (zwischen inländischen Gesellschaften) im Sinne von Art. 14 Abs. 1 lit. j StG vorliegt, muss somit nach Massgabe der gewinnsteuerlichen Voraussetzungen erfolgen. Mit anderen Worten steht in diesem Punkt die Rechtsverkehrsnatur der Umsatzabgabe der vom Ständerat geforderten einheitlichen Begriffsdefinition und Anwendung nicht entgegen.

Die Haltung der ESTV zu dieser Frage geht aus den Ausführungen im KS Umstrukturierungen nicht eindeutig hervor.

3 Auswirkungen auf die einzelnen Umstrukturierungstatbestände

3.1 Fusion

3.1.1 Gesellschaftsebene

Die Fusion als Absorption oder Kombination ist zivilrechtlich in Art. 3 ff. FusG geregelt. Dort werden auch die Voraussetzungen für eine Fusion genannt. Kommt zivilrechtlich eine Fusion zustande, sind sämtliche Übertragungen von steuerbaren Urkunden vom fusionierten auf den aufnehmenden Rechtsträger nach Art. 14 Abs. 1 lit. i StG von der Umsatzabgabe zu befreien. Es bleibt nach dem oben Erwähnten kein Spielraum für eine wirtschaftliche Betrachtungsweise. Entsprechend muss die Umsatzabgabebefreiung nicht nur bei Fusionen gelten, die gewinnsteuerneutral zu behandeln sind. So sind insbesondere auch Fusionen über die Landesgrenze hinaus sowie Zusammenschlüsse, die nicht zu Buchwerten erfolgen, von der Umsatzabgabe auszunehmen.

3.1.2 Gesellschafterebene

Wie erwähnt¹⁶ deckt Art. 14 Abs. 1 Bst. i StG die umsatzabgaberechtlichen Folgen auf der Ebene der Anteilsinhaber nicht ab. Die Übertragung von steuerbaren Urkunden durch die Anteilsinhaber der untergehenden Gesellschaft erfolgt als eine Rückgabe von Urkunden zur Tilgung, die gemäss Art. 14 Abs. 1 lit. e StG von der Umsatzabgabe befreit ist. Dies gilt auch dann, wenn in diesem Zusammenhang eine Ausgleichsleistung an die übertragenden Aktionäre geleistet wird¹⁷. Die Ausgabe neu geschaffene

13 WIDMER/ARNOLD, Art. 14 StG N 31.

14 S. Abschn. 3, unten.

15 Fusion: Art. 3 ff. FusG, Spaltung: Art. 29 ff. FusG, Umwandlung: Art. 53 ff. FusG.

16 S. Abschn. 2.1, oben.

17 Gemäss KS Umstrukturierungen, Anhang I Beisp. Nr. 4, teilt die ESTV – ohne nähere Begründung – im Resultat diese Auffassung.

ner in- und ausländischer Beteiligungsrechte an der aufnehmenden Gesellschaft ist nach Art. 14 Abs. 1 lit. a bzw. lit. f StG von der Umsatzabgabe befreit¹⁸.

Im Rahmen von Fusionen (aber auch anderen Umstrukturierungsformen wie Quasifusionen, Spaltungen etc.) können die Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft entweder mit neu geschaffenen oder mit bereits bestehenden Beteiligungsrechten der aufnehmenden Gesellschaft abgefunden werden. Die Ausnahmebestimmungen von Art. 14 StG enthalten keinen expliziten Befreiungstatbestand für die Übertragung bereits bestehender Beteiligungsrechte. Aufgrund der Konzipierung der Stempelabgaben als Rechtsverkehrssteuern und aufgrund des Fehlens eines geeigneten Ausnahmetatbestandes in Art. 14 StG müsste die Übertragung bereits bestehender Beteiligungsrechte an die Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft richtigerweise der Umsatzabgabe unterliegen. Gemäss KS Umstrukturierungen soll hingegen trotz fehlender gesetzlicher Grundlage auch die Verwendung bereits bestehender Beteiligungsrechte von der Umsatzabgabe befreit sein¹⁹.

3.2 Fusionsähnlicher Zusammenschluss (Quasifusion)

Quasifusionen werden durch das Fusionsgesetz nicht geregelt. Im Unterschied zu den übrigen Umstrukturierungstatbeständen kommt es bei Quasifusionen nur zu einem Tausch von Beteiligungsrechten auf der Ebene der Anteilsinhaber²⁰. Die Anteilsinhaber der übernommenen Gesellschaft bringen ihre Beteiligungsrechte an dieser Gesellschaft in die übernehmende Gesellschaft ein und erhalten im Gegenzug Beteiligungsrechte an der übernehmenden Gesellschaft. Es werden keine steuerbaren Urkunden unmittelbar von der übernommenen (sondern nur von den Anteilsinhabern der übernommenen Gesellschaft) auf die übernehmende Gesellschaft übertragen. Entsprechend kann Art. 14 Abs. 1 lit. i StG – welcher sich gemäss Gesetzeswortlaut ausschliesslich auf die Umsatzabgabebefreiung der Übertragung von steuerbaren Urkunden von der übernommenen auf die aufnehmende Unternehmung bezieht – auf Quasifusionen keine Anwendung finden. Ungeachtet dessen hält das KS Umstrukturierungen fest, dass die mit einer Quasifusion verbundene Übertragung steuerbarer Urkunden nach Art. 14 Abs. 1 lit. i StG von der Umsatzabgabe befreit sei²¹.

Der Austausch von Beteiligungsrechten anlässlich einer Quasifusion führt grundsätzlich zu 2 entgeltlichen Ei-

gentumsübertragungen von steuerbaren Urkunden²²: zu einer Sacheinlage der Beteiligungsrechte der übernommenen Gesellschaft einerseits und zu einer Ausgabe neuer Beteiligungsrechte durch die übernehmende Gesellschaft andererseits²³. Sofern seitens der übernehmenden Gesellschaft keine neuen Beteiligungsrechte ausgegeben werden, müsste nach der hier vertretenen Auffassung neben der Übertragung der bestehenden Beteiligungsrechte der übernehmenden Gesellschaft an die Gesellschafter der übernommenen Gesellschaft auch die Einlage der Beteiligungsrechte an der übernommenen Gesellschaft durch deren Anteilsinhaber in die übernehmende Gesellschaft mangels Anwendbarkeit der Ausnahmebestimmung von Art. 14 Abs. 1 lit. b StG der Umsatzabgabe unterliegen.

Die 2fache Erhebung der Umsatzabgabe resultiert als Folge der Qualifikation der Transaktion als Tauschgeschäft²⁴. Gemäss Bundesgericht sind aber diejenigen Beteiligungsrechte, welche die übernehmende Gesellschaft im Hinblick auf eine Quasifusion geschaffen hat, die aber nicht eingetauscht werden konnten und erst anschliessend im Rahmen der Verschmelzung mit der zu 98 % quasifusionsweise übernommenen Gesellschaft übertragen wurden, ebenfalls nach Art. 14 Abs. 1 lit. b StG von der Umsatzabgabe befreit²⁵.

3.3 Spaltung

3.3.1 Gesellschaftsebene

Unter die zivilrechtliche Spaltung fallen nach Art. 29 ff. FusG die Auf- und die Abspaltung. Erfolgt eine Spaltung unter Einhaltung dieser Vorschriften, so ist analog zu dem oben für die Fusion Gesagten die Übertragung von steuerbaren Urkunden nach Art. 14 Abs. 1 lit. i StG von der Umsatzabgabe zu befreien. Die Einhaltung der Voraussetzungen für eine gewinnsteuerneutrale Spaltung kann für das Stempelabgaberecht nicht von Bedeutung sein. Neben dem Umstand, dass eine umsatzabgabebefreite Spaltung somit wie eine Fusion auch über die Landesgrenze hinaus und zu anderen als zu den bisherigen Buchwerten möglich sein muss, bedarf es aus stempelabgaberechtlicher Sicht auch nicht der Übertragung eines

18 Vgl. WIDMER/ARNOLD, Art. 14 StG N 52 f.

19 S. KS Umstrukturierungen, Anhang I Beisp. Nr. 5.

20 WIDMER/ARNOLD, Art. 14 StG N 54.

21 KS Umstrukturierungen Ziff. 4.1.7.6.

22 Für die umsatzabgaberechtliche Qualifikation des Tauschs als Doppelkauf s. KS Umsatzabgabe Ziff. 97; STOCKAR, Übersicht und Fallbeispiele zu den Stempelabgaben und zur Verrechnungssteuer, Ziff. 6.12.

23 Vgl. WIDMER/ARNOLD, Art. 14 StG N 55.

24 Vgl. SALZGEBER/STOCKAR, Art. 14 Abs. 1 lit. b StG N 6 (Ausnahme für Sacheinlage von Urkunden); STOCKAR, Übersicht und Fallbeispiele zu den Stempelabgaben und zur Verrechnungssteuer, Fallbeispiel 33; HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht, Bd. II, § 48 Rz 277, 284; REICH, Unternehmensumstrukturierungen im internen Steuerrecht von Bund und Kantonen, 296.

25 BGE 108 Ib 458 = ASA 52 (1983/84), 337 = Pra 72, 337.

Betriebs, wie dies Art. 61 Abs. 1 lit. b DBG für die Gewinnsteuer vorsieht. Das Zivilrecht lässt eine Spaltung auch dann zu, wenn nur einzelne Teile des Vermögens von der sich spaltenden auf die aufnehmende Gesellschaft übertragen werden. Gleiches muss auch für die von der Gewinnsteuer verlangte Veräusserungssperrfrist bei der zivilrechtlich nicht getrennt geregelten Ausgliederung gelten. Dies steht im Einklang sowohl mit der Entstehungsgeschichte von Art. 14 Abs. 1 lit. i StG, welche keinen Hinweis auf die Anwendung von Sperrfristen²⁶ enthält, als auch mit der Natur der Umsatzabgabe als Rechtsverkehrssteuer, welcher der der Sperrfristenregelung zugrunde liegende gewinnsteuerliche Umgestaltungsgedanke fremd ist.

3.3.2 Gesellschafterebene

Bei der Spaltung erhalten die Aktionäre der übertragenden Gesellschaft Anteile an der aufnehmenden Gesellschaft. Die Ausgabe dieser Anteile ist nach der hier vertretenen Auffassung zwar nicht durch Art. 14 Abs. 1 lit. i StG gedeckt. Soweit es sich jedoch um die Ausgabe neu geschaffener Beteiligungsrechte an der aufnehmenden in- oder ausländischen Gesellschaft handelt, ist diese Übertragung steuerbarer Urkunden dennoch nach Massgabe von Art. 14 Abs. 1 lit. a bzw. lit. f StG von der Umsatzabgabe befreit.

Eine spezielle Problematik zeigt sich bei Abspaltungen im Rahmen einer asymmetrischen Abspaltung ohne Kapitalherabsetzung. Dabei überträgt eine Gesellschaft einen oder mehrere Teile ihres Vermögens auf eine neue oder bereits bestehende Gesellschaft, wobei das Kapital der abspaltenden Gesellschaft nicht herabgesetzt wird. Ferner ändern sich bei einer asymmetrischen Abspaltung die Beteiligungsverhältnisse, wobei im Extremfall voneinander getrennte Aktionärsgruppen gebildet werden können²⁷.

Im Unterschied zur (symmetrischen oder asymmetrischen) Aufspaltung²⁸ sowie (symmetrischen oder asymmetrischen) Abspaltung mit Kapitalherabsetzung – bei welcher die Umsatzabgabebefreiung auf der Ebene der Anteilsinhaber auf Art. 14 Abs. 1 lit. e StG beruht – und zur symmetrischen Abspaltung ohne Kapitalherabsetzung – bei welcher auf der Ebene der Anteilsinhaber keine steuerbaren Urkunden übertragen werden – erhalten

die neuen Gesellschafter der aufnehmenden Gesellschaft bei einer asymmetrischen Abspaltung ohne Kapitalherabsetzung von den Gesellschaftern der abspaltenden Gesellschaft im Gegenzug für ihre Beteiligungsrechte an der abspaltenden Gesellschaft Beteiligungsrechte an der aufnehmenden Gesellschaft. Art. 14 StG enthält für diesen Tausch von Beteiligungsrechten auf der Ebene der Gesellschafter keine Umsatzabgabebefreiungsregelung. Entsprechend müsste die Umsatzabgabe auf den ausgetauschten – sowohl auf den hingegebenen wie auch auf den erhaltenen – Beteiligungsrechten geschuldet sein²⁹.

3.4 Vermögensübertragung

Der Ausdruck «Vermögensübertragung» findet sich wie bereits erwähnt weder im Stempelabgabe- noch im Gewinnsteuerrecht³⁰. Die in Art. 14 Abs. 1 lit. j StG geregelte Umsatzabgabebefreiung für die Übertragung steuerbarer Urkunden verweist für inländische Gesellschaften direkt auf das Gewinnsteuerrecht. Art. 61 Abs. 3 DBG verlangt für die gewinnsteuerneutrale Übertragung gewisser Vermögenswerte zwischen Konzerngesellschaften insbesondere auch, dass die Übertragung zu Buchwerten und zwischen inländischen Gesellschaften erfolgt³¹. Darüber hinaus bedingt die Gewinnsteuerneutralität zusätzlich eine Veräusserungssperrfrist von 5 Jahren.

Der direkte Verweis auf das Gewinnsteuerrecht sowie insbesondere die fehlende begriffliche Abstützung auf die zivilrechtliche Terminologie lassen nach der hier vertretenen Auffassung den Schluss zu, dass eine Vermögensübertragung im Stempelabgaberecht nur dann privilegiert behandelt werden soll, wenn es sich um eine Vermögensübertragung im Sinne des Gewinnsteuerrechts handelt. Die von Art. 61 Abs. 3 DBG vorgesehene Beschränkung der in Frage kommenden Vermögenswerte auf Betriebe, Teilbetriebe und Gegenstände des Anlagevermögens sowie die verlangte Übertragung zu Buchwerten müssen nach Meinung der Verfasser als Wesensmerkmale der gewinnsteuerneutralen Vermögensübertragung betrachtet werden. Deren Einhaltung ist aufgrund der gesetzlichen Ausgestaltung folglich auch für eine umsatzabgabebefreite Vermögensübertragung erforderlich. Die Beachtung der Sperrfrist ist aufgrund des

26 AB N 2003 – 12.3.03 Nr. 00.052, 253 f.; AB S 2003 – 5.6.03 Nr. 00.052, 492; vgl. auch KS Umstrukturierungen Ziff. 2.4.2; WEIDMANN, Keine Anwendung der Sperrfristenregelung der direkten auf die indirekten Steuern, 990.

27 S. KS Umstrukturierungen Ziff. 4.3.1.

28 Bei einer Aufspaltung nach Art. 29 lit. a FusG überträgt eine Gesellschaft ihr ganzes Vermögen auf 2 oder mehr Gesellschaften und wird anschliessend aufgelöst und im Handelsregister gelöscht.

29 Für die umsatzabgaberechtliche Qualifikation des Tauschs als Doppelkauf s. KS Umsatzabgabe Ziff. 97; STOCKAR, Übersicht und Fallbeispiele zu den Stempelabgaben und zur Verrechnungssteuer, Ziff. 6.12.

30 S. Abschn. 2.2, oben.

31 Während die sich auf Art. 61 Abs. 3 DBG beziehende umsatzabgabefreie Übertragung von steuerbaren Urkunden im Rahmen der Vermögensübertragung auf die Übertragung zu Buchwerten und auf inländische Konzerngesellschaften beschränkt ist, erweitert Art. 14 Abs. 1 lit. j StG die Umsatzabgabebefreiung auf Verkehrswertübertragungen und ausländische Konzerngesellschaften.

fehlenden Einschlusses des 4. Absatzes von Art. 61 DBG in Art. 14 Abs. 1 lit. j StG sowie der generellen Rechtsnatur der Umsatzabgabe als Rechtsverkehrssteuer keine Voraussetzung für die umsatzabgaberechtliche Privilegierung einer Vermögensübertragung³².

3.5 Ersatzbeschaffung von Beteiligungen nach Art. 14 Abs. 1 lit. j StG

Art. 14 Abs. 1 lit. j StG regelt neben der Übertragung gewisser Vermögenswerte zwischen inländischen Konzerngesellschaften (Verweisung auf Art. 61 Abs. 3 DBG) sowie der Übertragung massgeblicher Beteiligungen auf in- und ausländische Konzerngesellschaften auch die Ersatzbeschaffung, letztere wiederum unter Bezugnahme auf die gewinnsteuerliche Regelung (Art. 64 Abs. 1^{bis} DBG). Bei der Ersatzbeschaffung von Beteiligungen stehen 3 ungelöste Fragen im Vordergrund.

3.5.1 Beschränkung auf Kapitalgesellschaften und Genossenschaften

Art. 64 Abs. 1^{bis} DBG beschränkt den Anwendungsbereich der Ersatzbeschaffung von Beteiligungen auf Kapitalgesellschaften und Genossenschaften. Für die übrigen juristischen Personen und Personenunternehmungen ist eine gewinn- bzw. einkommenssteuerneutrale Ersatzbeschaffung von Beteiligungen nicht möglich. Der Gesetzgeber hat die Ersatzbeschaffung von Beteiligungen somit auf jene Rechtsformen limitiert, welche im Fall der Veräusserung der Beteiligungen auch den Beteiligungsabzug nach Art. 69 DBG beanspruchen können³³.

Während diese Beschränkung aus gewinnsteuerlicher Sicht nachvollziehbar ist, erscheint sie aus dem Blickwinkel der Umsatzabgabe nicht sachgerecht. Die Umsatzabgabepflicht der übrigen juristischen Personen und Personengesellschaften unterscheidet sich, sofern sie sich als Effektenhändler qualifizieren, in keiner Weise von derjenigen von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften³⁴. Entsprechend müsste die Umsatzabgabebefreiung bei Ersatzbeschaffung von Beteiligungen auch für solche Effektenhändler Anwendung finden.

3.5.2 Umfang der Abgabebefreiung

Nach Auffassung der ESTV ist die Umsatzabgabe bei der Ersatzbeschaffung von Beteiligungen nur insoweit zuzugestehen, als der Veräusserungserlös für den Erwerb einer neuen Beteiligung verwendet wird. Der nicht für die Ersatzbeschaffung verwendete Verkaufserlös sowie eine den Veräusserungserlös übersteigende Ersatzbeschaffung unterliegen nach ihrer Ansicht der Umsatzabgabe³⁵. Somit wäre die Umsatzabgabe auf dem Veräusserungsgeschäft insoweit geschuldet, als der Veräusserungserlös nicht vollständig für den Erwerb einer neuen Beteiligung verwendet oder keine entsprechende Rückstellung gebildet wird. Ferner ist nach Meinung der ESTV die Umsatzabgabe auf dem Erwerbsgeschäft insoweit geschuldet, als der Erwerbspreis der neuen Beteiligung den Veräusserungserlös der ersetzten Beteiligung übersteigt. Bei konsequenter Anwendung dieser Position kann eine Ersatzbeschaffung somit nur dann vollumfänglich umsatzabgabebefreit vorgenommen werden, wenn der Veräusserungserlös exakt dem Erwerbspreis der neuen Beteiligung entspricht³⁶.

Der Wortlaut von Art. 14 Abs. 1 lit. j StG verweist ausdrücklich auf die gewinnsteuerliche Norm für Ersatzbeschaffungen von Beteiligungen in Art. 64 Abs. 1^{bis} DBG. Analog zu dem im Zusammenhang mit der Vermögensübertragung Gesagten³⁷ ist nach der hier vertretenen Auffassung in diesem Fall darauf abzustellen, ob nach dem Recht der Gewinnsteuer eine Ersatzbeschaffung vorliegt. Als Wesensmerkmale der Ersatzbeschaffung von Beteiligungen können Art. 64 Abs. 1^{bis} DBG zum einen eine Beteiligung von mind. 20 % am Grund- oder Stammkapital der anderen Gesellschaft und zum anderen eine Haltdauer von mind. 1 Jahr entnommen werden. Im Weiteren kann aus dem Begriff der Ersatzbeschaffung in der Überschrift zu Art. 64 DBG gefolgert werden, dass sowohl ein zeitlicher als auch ein funktionaler Zusammenhang zwischen Veräusserungs- und Erwerbsgeschäft vorliegen muss, damit von einer privilegierten Ersatzbeschaffung ausgegangen werden kann. Liegt eine privilegierte Ersatzbeschaffung vor, sind nach der hier vertretenen Ansicht sowohl der Verkauf der Beteiligung als auch der anschliessende Ersatzkauf von der Umsatzabgabe zu befreien. Auf eine bloss teilweise Befreiung von der Umsatzabgabe – in dem Umfang, in dem sich die Ersatzbeschaffung als gewinnsteuerneutral qualifiziert – kann hingegen aus dem Verweis auf Art. 64 Abs. 1^{bis} DBG nicht geschlossen werden. Der Umfang der Gewinnsteuerneutralität ist abhängig vom Buchwert der Beteiligung, wel-

32 KS Umstrukturierungen Ziff. 2.4.2; vgl. WEIDMANN, Keine Anwendung der Sperrfristenregelung der direkten auf die indirekten Steuern, 990.

33 Für Beteiligungen im Geschäftsvermögen einer natürlichen Person ist eine Ersatzbeschaffung nur dann möglich, wenn es sich bei der Beteiligung um betriebsnotwendiges Anlagevermögen handelt und das Ersatzobjekt die gleiche Funktion hat (KS Umstrukturierungen Ziff. 4.7.2).

34 Art. 17 Abs. 1 iVm Art. 13 Abs. 3 StG.

35 KS Umstrukturierungen Ziff. 4.7.4 und Anhang I Beisp. Nr. 25 und 26; KS Umsatzabgabe Ziff. 100.

36 Vgl. WIDMER/ARNOLD, Art. 14 StG N 89.

37 Vgl. Abschn. 3.4, oben.

cher bei der Umsatzabgabe keine Rolle spielt. Diese bemisst sich ausschliesslich nach dem Entgelt³⁸.

3.5.3 Abgabebefreiung für die Gegenpartei

Bei sämtlichen in Art. 14 Abs. 1 StG enthaltenen Ausnahmen von der Umsatzabgabe wird ein grundsätzlich umsatzabgabepflichtiger Vorgang als solcher von der Umsatzabgabe befreit; die Befreiung bezieht sich nicht auf die an einem Vorgang beteiligten Parteien. Soll ein Vorgang nur teilweise oder unter bestimmten Bedingungen befreit werden, wie das in lit. h von Art. 14 Abs. 1 StG der Fall ist, so geht dies aus dem Gesetzeswortlaut klar hervor³⁹. Art. 14 Abs. 1 lit. j StG ist keine vergleichbare Einschränkung zu entnehmen, wonach die Umsatzabgabe nur auf das die Ersatzbeschaffung vornehmende Unternehmen Anwendung fände. Dennoch wird in der Literatur teilweise die Meinung vertreten, dass sich nur der Ersatzbeschaffer auf die Befreiung nach Art. 14 Abs. 1 lit. j StG berufen könne und demzufolge – falls nur das ersatzleistende, nicht jedoch das ersatzbeschaffende, – Unternehmen Effektenhändler ist, keine Abgabebefreiung nach Art. 14 Abs. 1 lit. j StG greife⁴⁰. Dieser Auffassung kann aufgrund der dargelegten Überlegungen nicht gefolgt werden. Zur Verdeutlichung sei Art. 14 Abs. 1 lit. e StG herangezogen. Es ist unbestritten, dass die Rückgabe von Urkunden zur Tilgung sowohl beim bisherigen Eigentümer als auch beim tilgenden Unternehmen von der Umsatzabgabe befreit sind⁴¹. Es ist dabei völlig unerheblich, ob sich der zurückgebende Eigentümer oder das zurücknehmende Unternehmen oder auch nur ein Vermittler als Effektenhändler qualifiziert. Das gilt auch unter Berücksichtigung der Tatsache, dass sich die Rückgabe der Urkunde aus der Sicht des Zurückgebers regelmässig nicht von einer Veräusserung an einen Dritten unterscheidet⁴².

Demzufolge spricht nicht nur der klare gesetzliche Wortlaut, hinter den wie erwähnt⁴³ auch eine möglicherweise unterschiedliche gesetzgeberische Absicht zurückzustehen hat, sondern auch die Systematik der in Art. 14 Abs. 1 StG geregelten Ausnahmen gegen die Meinung,

dass nur der Ersatzbeschaffer von der Umsatzabgabe zu befreien sei.

Selbstredend führt der Umstand, dass im Fall einer Ersatzbeschaffung auch die Gegenpartei des die Ersatzbeschaffung vornehmenden Unternehmens keine Umsatzabgabe schuldet, zu einer möglicherweise unsachgemässen Wettbewerbsverzerrung. Diese unterscheidet sich jedoch grundsätzlich nicht von der aus Art. 14 Abs. 1 lit. e StG folgenden Bevorteilung der Veräusserung von steuerbaren Urkunden an ein (Eigen- oder Fremd-)Kapital zurücknehmendes Unternehmen und muss aus den erwähnten Gründen in Kauf genommen werden.

4 Zusammenfassende Würdigung

Die Absicht des Gesetzgebers, die neutral zu behandelnden Umstrukturierungstatbestände über die verschiedenen Steuerarten hinweg zu harmonisieren, ist begrüssenswert. Leider wurde diese Absicht zumindest für die Umsatzabgabe in den gesetzlichen Bestimmungen nur unzulänglich verwirklicht. Der vom Bundesgericht wiederholt festgehaltenen Abstützung der Umsatzabgabe auf den Gesetzeswortlaut und die zivilrechtlichen Begriffsumschreibungen wurde nicht ausreichend Rechnung getragen. Insbesondere wurde die Umsatzabgabebefreiung von Umstrukturierungen nur auf Gesellschaftsebene explizit gesetzlich geregelt. Den Steuerpraktiker wird es in vielen Fällen freuen, dass die ESTV beabsichtigt, die Umsatzabgabebefreiung nicht nach dem Gesetzeswortlaut, sondern nach dem Willen des Gesetzgebers zu gewähren. Dort jedoch, wo die unzulängliche Umsetzung des gesetzgeberischen Willens zu Ungunsten des Steuerpflichtigen ausfällt, wird wohl die Steuerjustiz zu entscheiden haben, welchem Auslegungselement der Vorrang einzuräumen ist. Eine steuersystematisch überzeugende Umsetzung der Umsatzabgabebefreiung kann im Sinne der Gewährleistung der Rechtssicherheit wohl nur durch eine Überarbeitung der entsprechenden Gesetzesartikel erreicht werden.

Anhang: Parlamentarische Beratungen zum Fusionsgesetz

Ständerat - Frühjahrsession 2001 - 10. Sitzung - 21.3.01
- Nr. 00.052 - Beratung (Erstrat)

Nationalrat - Frühjahrsession 2003 - 8. Sitzung -
12.3.03 - Nr. 00.052 - Beratung (Zweitrat)

Nationalrat - Frühjahrsession 2003 - 9. Sitzung -
12.3.03 - Nr. 00.052 - Beratung (Zweitrat, Fortsetzung)

38 Art. 13 iVm Art. 16 StG; gl. M. RIEDWEG/HEUBERGER, Teil 3 vor Art. 69 FusG N 23; a. M. GRETER, Wertschriften-Umsatzabgabe bei der Ersatzbeschaffung von Beteiligungen, 564.

39 Art. 14 Abs. 1 lit. h StG hält klar fest, dass die Vermittlung oder der Kauf und Verkauf von ausländischen Obligationen nur soweit von der Umsatzabgabe befreit ist, als der Käufer oder der Verkäufer eine ausländische Vertragspartei ist.

40 GRETER, Wertschriften-Umsatzabgabe bei der Ersatzbeschaffung von Beteiligungen, 564.

41 STOCKAR, Übersicht und Fallbeispiele zu den Stempelabgaben und zur Verrechnungssteuer, Ziff. 6.2.

42 Zu denken ist insbesondere an die Kapitalherabsetzung bei börsenkotierten Unternehmen.

43 S. Abschn. 2.1, oben.

Ständerat - Sommersession 2003 - 4. Sitzung - 5.6.03 - Nr. 00.052 - Differenzbereinigung

Nationalrat - Sommersession 2003 - 10. Sitzung - 16.6.03 - Nr. 00.052 - Differenzbereinigung

Ständerat - Herbstsession 2003 - 1. Sitzung - 15.9.03 - Nr. 00.052 - Differenzbereinigung (fortsetzung)

Ständerat - Herbstsession 2003 - 13. Sitzung - 3.10.03 - Nr. 00.052 - Schlussabstimmung

Nationalrat - Herbstsession 2003 - 16. Sitzung - 3.10.03 - Nr. 00.052 - Schlussabstimmung

Literatur

BAUER-BALMELLI MAJA /VITALI MARCO E./KÜPFER MARKUS/HOCHREUTENER HANS PETER, Die Praxis der Bundessteuern, II. Teil: Stempelabgaben und Verrechnungssteuer, Therwil/Basel (Loseblatt)

GRETER MARCO, Wertschriften-Umsatzabgabe bei der Ersatzbeschaffung von Beteiligungen, ST 2007, 563 ff.

HÖHN ERNST/WALDBURGER ROBERT, Steuerrecht, Bd. II, 9. A., Bern/Stuttgart/Wien 2002

REICH MARKUS, Unternehmensumstrukturierungen im internen Steuerrecht von Bund und Kantonen, in: Markus Reich/Marco Duss (Hrsg.), Unternehmensumstrukturierungen im Steuerrecht, 1. Teil, Basel/Frankfurt a. M. 1996

RIEDWEG PETER/HEUBERGER RETO, in: Rolf Watter/Nedim Peter Vogt/Rudolf Tschäni/Daniel Daeniker (Hrsg.), Fusionsgesetz, Basler Kommentar, Basel/Genf/München 2005

SALZGEBER FRANZ/STOCKAR CONRAD, Die Praxis der Bundessteuern, II. Teil: Stempelabgaben und Verrechnungssteuer, Bd. 4, Stempelabgaben 1917 - 1974, Basel (Loseblattwerk)

STOCKAR CONRAD, Übersicht und Fallbeispiele zu den Stempelabgaben und zur Verrechnungssteuer, 4. A., Therwil/Basel 2006

WEIDMANN MARKUS, Keine Anwendung der Sperrfristenregelung der direkten auf die indirekten Steuern, ST 2004, 989 ff.

WIDMER STEFAN/ARNOLD RETO, in: Martin Zweifel/Peter Athanas/Maja Bauer-Balmelli (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. II/3, Bundesgesetz über die Stempelabgaben (StG), Basel 2006

Rechtsquellen

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

StG, BG über die Stempelabgaben (vom 27.6.1973), SR 641.10

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

VStG, BG über die Verrechnungssteuer (vom 13.10.1965), SR 642.21

Praxisanweisungen

KS Umsatzabgabe, KS Nr. 12 (1-012-S-2005-d) der ESTV – Umsatzabgabe (vom 20.12.2005)

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

MB Umsatzabgabe, MB S-02.134 der ESTV – Umsatzabgabe: Weisung für Fusionen, fusionsähnliche Tatbestände, Umwandlungen und Abspaltungen mit steuerbaren Urkunden (vom April 1993), Rechtsbuch III AA b 40; gültig bis 30.6.2004

Rechtsprechung im Jahr 2007 (1. Teil)

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

Inhalt***

- 1 **Steuerveranlagung trotz Veranlagungsverjährung**
 - 2 **Nennwerterhöhung bei Übernahme der Muttergesellschaft durch die Tochtergesellschaft**
 - 3 **Verfolgen politische Parteien einen öffentlichen Zweck?**
- Literatur**
- Rechtsquellen**
- Praxisanweisungen**

1 **Steuerveranlagung trotz Veranlagungsverjährung¹**

Sachverhalt

Der Kanton Aargau und die Eidgenossenschaft betrieben X. für die Steuerschulden hinsichtlich der direkten Bundessteuer 1997 und 1998, nebst Zinsen und Kosten der Zahlungsbefehle. X. erhob Rechtsvorschlag, worauf die Gläubiger um definitive Rechtsöffnung ersuchten. Das Gerichtspräsidium G. hat diesem Begehren nicht entsprochen; hingegen erteilte das Obergericht des Kantons Aargau den Gläubigern in Gutheissung ihrer Beschwerden definitive Rechtsöffnung. Das Obergericht hatte zu entscheiden, ob es sich bei den Veranlagungen und Rechnungen betreffend die direkte Bundessteuer für die Jahre 1997 und 1998 um definitive Rechtsöffnungstitel iSv Art. 81 Abs. 1 SchKG handelt. X. hatte dagegen vorgebracht, die als Rechtsöffnungstitel vorgelegten Verfügungen seien nichtig, da mit Bezug auf die direkte Bundessteuer für die Jahre 1997 und 1998 die Veranlagungsverjährung eingetreten sei, die den Untergang der Forderungen bewirkt habe. Das Obergericht hatte die behauptete Nichtigkeit der Veranlagungsverfügungen jedoch verneint und die Voraussetzungen von Art. 81 Abs. 1 SchKG als erfüllt betrachtet.

Gegen die Entscheide des Obergerichts hat X. beim Bundesgericht 2 Verfassungsbeschwerden erhoben. Er beantragte die Aufhebung der vorinstanzlichen Entscheide und die Abweisung der Gesuche um definitive Rechtsöffnung. Das Bundesgericht wies die Verfassungsbeschwerden ab.

Rechtliche Beurteilung durch das Bundesgericht

Hinsichtlich der Zulässigkeit der Verfassungsbeschwerden erwägt das Bundesgericht, angefochten würden 2 in einer vermögensrechtlichen Zivilsache (Art. 72 Abs. 2 lit. a BGG) ergangene Entscheide des Obergerichts, gegen die mangels Erreichens der Streitwertgrenze (Art. 74 Abs. 1 lit. b BGG) und mangels einer Ausnahme gemäss Art. 74 Abs. 2 BGG allein die subsidiäre Verfassungsbe-

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

** Ordinarius für Steuerrecht an der Universität St.Gallen.

*** Die Autoren danken Frau lic. iur. Petra Ackermann und den Herren RA Christian Martin Gutekunst und lic. iur. Stephan Raas für wertvolle Anregungen und Hinweise.

1 BGE 133 II 366 = StE 2008 B 92.9 Nr. 7.

schwerde gemäss Art. 113 ff. BGG offen stehe. Die angefochtenen Entscheide seien letztinstanzliche Endentscheide iSv Art. 114 BGG (iVm Art. 75 Abs. 1 und Art. 90 BGG). Mit der Verfassungsbeschwerde könne eine Verletzung verfassungsmässiger Rechte gerügt werden (Art. 116 BGG).

Zum Gegenstand der zu beurteilenden Beschwerden hält das Bundesgericht zunächst fest, es gehe einzig um die Qualität der Veranlagungsverfügungen als Rechtsöffnungstitel, welche X. auch vor Bundesgericht in Frage stelle, indem er geltend mache, die nach Ablauf der Veranlagungsverjährungsfrist gemäss Art. 120 DBG erlangenen Veranlagungsverfügungen seien nichtig.

Nichtigkeit eines Entscheides sei – so das Bundesgericht² – jederzeit und von sämtlichen rechtsanwendenden Behörden von Amtes wegen zu beachten. Sie könne auch im Rechtsmittelverfahren und selbst im Rechtsöffnungsverfahren geltend gemacht werden. Fehlerhafte Entscheide seien nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung nichtig, wenn der ihnen anhaftende Mangel besonders schwer sei, wenn er sich als offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar erweise und die Rechtssicherheit durch die Annahme der Nichtigkeit nicht ernsthaft gefährdet werde. Inhaltliche Mängel einer Entscheidung führten jedoch nur ausnahmsweise zur Nichtigkeit. Als Nichtigkeitsgründe würden vorab funktionelle und sachliche Unzuständigkeit der entscheidenden Behörde sowie krasse Verfahrensfehler in Betracht fallen.³

Mit einem Seitenblick auf das Privatrecht bemerkt das Bundesgericht, dass die Verjährung dort nicht von Amtes wegen berücksichtigt werden dürfe (Art. 142 OR). Sie betreffe zudem nicht den Bestand der Forderung, sondern deren Durchsetzbarkeit. Verjährte Forderungen bestünden als Naturalobligationen weiter und könnten zur Verrechnung gebracht werden (Art. 120 Abs. 3 OR). Demgegenüber sei die Verjährung im öffentlichen Recht von Amtes wegen zu berücksichtigen, wenn das Gemeinwesen Gläubiger der Forderung sei.⁴ In der Lehre sei strittig, ob eine verjährte Forderung noch als Naturalobligation weiterbestehe.⁵ Die Rechtsprechung schein sich – wie aus BGE 111 V 135 E 3b, 136, hervorgehe – der Meinung von Grisel angeschlossen zu haben, wonach eine Naturalobligation zurückbleibe. Fraglich sei, ob angesichts dieser Ordnung die Veranlagung verjährter Steu-

erforderungen als absolut nichtig zu gelten habe, mit der Folge, dass sie jederzeit und von sämtlichen Behörden zu beachten sei.

Das Bundesgericht erwägt, dass Känzig/Behnisch⁶ hinsichtlich der eidg. Wehrsteuer der Meinung seien, die Veranlagung eines nach unbenütztem Ablauf der Veranlagungsfrist erloschenen Steueranspruchs sei nichtig. Dieser Auffassung hätten sich Agner/Jung/Steinmann⁷ angeschlossen, allerdings ohne zu berücksichtigen, dass es sich bei der 5-jährigen Veranlagungsfrist gemäss Art. 120 DBG um eine Verjährungsfrist, bei der 3-jährigen Veranlagungsfrist gemäss Art. 98 BdBSt hingegen um eine Verwirkungsfrist handle. Eine andere Lehrmeinung gehe mit Bezug auf die Veranlagungsverjährung nach Art. 120 DBG davon aus, die Nichtberücksichtigung dieser Verjährung führe nicht zur Nichtigkeit der Veranlagung.⁸

Mit Blick auf seine Rechtsprechung stellt das Bundesgericht fest, es habe bisher noch keine Gelegenheit gehabt, sich zur Frage zu äussern, ob die Veranlagung einer verjährten Steuerforderung mit Nichtigkeit behaftet sei. Hingegen habe es im Zusammenhang mit einer kommunalen Bodenverbesserungsabgabe entschieden,⁹ dass die Missachtung der Verwirkungsfrist (*délai de péremption*) bei der Veranlagung nicht deren absolute Nichtigkeit nach sich ziehe, zumal es sich dabei um einen inhaltlichen Mangel handle. Es sei unbestritten, dass die Verwirkung zum Untergang der Forderung führe und von Amtes wegen zu berücksichtigen sei. Aufgrund dieses Entscheides lasse sich die Nichtigkeit einer Veranlagungsverfügung trotz Eintritts der Veranlagungsverwirkung nicht allein deshalb bejahen, weil die veranlagende Behörde die Verwirkung nicht von Amtes wegen berücksichtigt habe und die Forderung mit der Verwirkung untergegangen sei. Wenn die Nichtberücksichtigung der Verwirkung einen inhaltlichen Mangel betreffe, der nicht zur Nichtigkeit der Veranlagungsverfügung führe, müsse Entsprechendes erst recht für die Verjährung gelten, ohne dass es darauf ankomme, ob die Verjährung den Untergang der Forderung bewirke. Es rechtfertige sich nicht, eine trotz Verjährung erfolgte Steuerfestsetzung in Bezug auf die Rechtsfolgen anders zu behandeln als eine Veranlagungsverfügung, welche die Steuern zu hoch festsetzt. Weiter erwägt das Bundesgericht,¹⁰ dass die Nichtigkeit auch mit der Rechtssicherheit, welche nach

2 Unter Hinweis auf BGE 129 I 361 E 2 mwH.

3 BGE 129 I 361 E 2.1 mit Hinweisen.

4 Das Bundesgericht verweist auf BGE 106 Ib 357 E 3a, 364 (mit Hinweis), und BGE 111 Ib 269 E 3a/bb.

5 Für den Untergang der Forderung erwähnt das Bundesgericht IMBODEN/RHINOW, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Nr. 34 B V, und für den Verbleib einer Naturalobligation GRISSEL, Bd. II, 663, sowie MOOR, Bd. II, 82 f.

6 KÄNZIG/BEHNISCH, Art. 98 BdBSt N 1.

7 AGNER/JUNG/STEINMANN, Art. 120 DBG N 1.

8 Als Vertreter dieser Ansicht erwähnt das Bundesgericht GREMINGER, Art. 120 DBG N 12, sowie RICHNER/FREI/KAUFMANN, Art. 120 DBG N 27.

9 BGER 2P.171/1995 E 5, 26.10.1995, RDAT 1996 I Nr. 49, 137.

10 Mit Hinweis auf BINDER, Die Verjährung im schweizerischen Steuerrecht, 312.

ergangener rechtskräftiger Verfügung bestehen müsse, nicht zu vereinbaren sei. Eine Veranlagungsverfügung, welche trotz eingetretener Veranlagungsverjährung ergehe, sei demnach nicht nichtig, sondern bloss anfechtbar.

Fallbezogen führt das Bundesgericht aus, X. gehe offenbar davon aus, dass die anlässlich der Verhandlung vor dem Gerichtspräsidium G. erhobene Einrede der Verjährung ausreiche, um die Veranlagungsverfügung als Rechtsöffnungstitel zu entkräften. Dabei übersehe X. indes, dass die Veranlagungsverjährung bereits vor den Steuerveranlagungen eingetreten sei und im Rechtsöffnungsverfahren nur die Verjährung berücksichtigt werden dürfe, die nach Erlass der als Rechtsöffnungstitel dienenden Veranlagung eingetreten ist.¹¹ Die angefochtenen Entscheide seien deshalb nicht willkürlich.

Zu den Einwendungen von X., es verletze die Rechtssicherheit, wenn verlangt werde, dass die Verjährung einredeweise im Veranlagungs- und Rechtsmittelverfahren hätte geltend gemacht werden müssen, er habe sich nach Treu und Glauben darauf verlassen dürfen, dass die verjährten Forderungen nicht mehr durchsetzbar seien, und überdies sei auch das Legalitätsprinzip verletzt, entgegnet das Bundesgericht Folgendes: Weder aus Art. 120 DBG noch aus der bundesgerichtlichen Rechtsprechung gehe hervor, dass eine die Veranlagungsverjährung nicht berücksichtigende Verfügung nichtig sei. Es sei vielmehr ein allgemeiner Grundsatz, dass eine fehlerhafte Verfügung mit den nach der einschlägigen Gesetzgebung vorgesehenen Rechtsmitteln angefochten werden müsse. Der Beschwerdeführer versuche nunmehr auf dem Weg der Verfassungsbeschwerde Versäumtes nachzuholen, was nicht Sinn dieses Rechtsmittels sein könne.

Bemerkungen und Schlussfolgerungen

Der vorliegende Bundesgerichtsentscheid mag prima facie Bedenken erwecken, weil allgemein anerkannt ist, dass die Verjährung im öffentlichen Recht von Amtes wegen zu berücksichtigen ist. So würde man meinen, dass den Steuerpflichtigen dort, wo dies nicht geschieht, keine Nachteile aus dem fehlerhaften Verhalten der Steuerbehörden erwachsen dürften. Das Bundesgericht legt jedoch überzeugend dar, dass sich der Steuerpflichtige, der eine Veranlagung erhält, welche die bereits eingetretene Verjährung nicht berücksichtigt, im Rechtsmittelverfahren gegen diese Veranlagung zur Wehr setzen muss.

Nicht nur im Privatrecht, sondern auch im öffentlichen Recht wird zwischen Verjährung und Verwirkung unterschieden. Bei den Ausführungen zu den Rechtsfolgen der Verjährung hält das Bundesgericht fest, es sei unbestritten, dass die *Verwirkung* zum Untergang der Steuerforderung führe und von Amtes wegen zu berücksichtigen sei (vgl. E 3.4). Diese Feststellung wirft die Frage auf, worin sich denn die steuerrechtliche Verwirkung von der *Verjährung* unterscheidet. Das Bundesgericht scheint auf das Kriterium der Hemm- und Unterbrechbarkeit der zeitlichen Befristung abzustellen, wenn es die Veranlagungsfrist von Art. 120 DBG als Verjährungsfrist bezeichnet (vgl. E 3.3). Diese Terminologie ist eher verwirrend. Sinnvoll wäre es wohl, die Verjährung in Anlehnung an das Privatrecht auf die Forderung selbst zu beziehen, und die Verwirkung auf die Geltendmachung der Steuerforderung. So betrachtet wäre die Verjährung ein materiell-rechtliches Institut, indem die Forderung zufolge Zeitablaufs untergeht; demgegenüber wäre die Verwirkung verfahrensrechtlicher Natur, weil sie den Zeitraum bestimmt, innert welchem eine Veranlagung einzuleiten bzw. abzuschliessen oder eine Steuer einzufordern ist. Eine solche Differenzierung nehmen indes weder der Steuergesetzgeber¹² noch die Doktrin¹³ konsequent vor. Da beiden Instituten auch die gleichen Rechtsfolgen zugedacht werden, was im Folgenden gezeigt wird, ist eine Differenzierung auch gar nicht erforderlich.

Das Bundesgericht lässt die Frage, ob nach Verjährungseintritt noch eine Naturalobligation verbleibt, nach Darlegung der unterschiedlichen Meinungen in der Doktrin¹⁴ – da nicht entscheidrelevant – zwar offen, scheint indes eher der Auffassung von Grisel¹⁵ zuzuneigen, wonach trotz Verjährung eine Naturalobligation verbleibe. Dies muss jedoch mit Fug bezweifelt werden. Zumindest bei der Veranlagungsverjährung kann bereits aus der Überlegung, dass die verjährte Steuerforderung betragsmässig gar nicht bestimmbar ist, klar gefolgert werden, dass auch keine Naturalobligation verbleibt. Wie sollte bei Bezahlung einer verjährten, aber nicht veranlagten Steuerforderung festgelegt werden, was «natural» tatsächlich geschuldet ist? Gleiches fragt sich bei der Verrechnung einer veranlagungsverjährten Steuerforderung. Aus diesen Gründen ist die Naturalobligation in Übereinstimmung mit der herrschenden steuerrechtlichen Lehre nicht

11 Dabei verweist das Bundesgericht auf BGE 123 III 213 E 5b/cc, 219, und STAHELIN, Art. 81 SchKG N 21.

12 Vgl. z. B. Art. 120 und 152 DBG.

13 Dazu BINDER, Die Verjährung im schweizerischen Steuerrecht, 2 f.; IMBODEN/RHINOW, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, 205.

14 Neben den vom Bundesgericht erwähnten Befürwortern des vollständigen Untergangs der Steuerforderung können weiter erwähnt werden: BEUSCH, Art. 17 VStG N 2, und BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 318.

15 GRISEL, Traité de droit administratif, Bd. II, 663.

nur bei der Verwirkung, sondern auch bei der Verjährung¹⁶ definitiv aus dem Steuerrecht zu verbannen.

Wie das Bundesgericht richtig erkennt, ist die Frage des Verbleibens einer Naturalobligation allerdings nicht entscheidend für den vorliegenden Entscheid. Auch wenn man davon ausgeht, es verbleibe nach Eintritt der Verjährung keine Naturalobligation und die Verjährung sei von Amtes wegen zu berücksichtigen, bedeutet dies nicht, dass die Veranlagung einer verjährten Forderung nichtig ist. Veranlagen bedeutet Verwirklichen der gesetzlichen Steuerforderung. Die Veranlagung ist ein Rechtsanwendungsakt, der die Rechtslage nicht verändert, sondern konkretisiert. Die Steuerveranlagung macht die von Gesetzes wegen entstandenen Steuerforderungen durchsetzbar. Bei diesem Rechtsanwendungsakt können nun wie bei allen menschlichen Handlungen Fehler passieren.¹⁷ Es gibt grobe und weniger grobe Gesetzeswidrigkeiten in Steuerveranlagungen. Die Steuerbehörden sind gehalten, die Gesetze korrekt anzuwenden. Sie müssen nicht nur die Verjährung von Amtes wegen berücksichtigen, sondern auch alle anderen gesetzlichen Vorschriften beachten, so beispielsweise die Steuerfreiheit von ausländischen Betriebsstättegewinnen oder von privaten Kapitalgewinnen. Missachten die Steuerbehörden solche klaren gesetzlichen Vorgaben – versehentlich oder weil sie irrtümlich einen anderen Rechtsstandpunkt vertreten –, führen diese inhaltlichen Mängel der Steuerveranlagung nicht zu deren Nichtigkeit, sondern bloss zur Anfechtbarkeit. Der Steuerpflichtige muss sich somit im Rechtsmittelverfahren gegen die gesetzwidrigen Veranlagungen zur Wehr setzen. In qualitativer Hinsicht unterscheidet sich die Nichtbeachtung der Veranlagungsverjährung in keiner Weise von der Veranlagung eines privaten Kapitalgewinns als steuerbares Einkommen. So rechtfertigt es sich – in Übereinstimmung mit dem Bundesgericht und den Darlegungen von Binder⁴ – nicht, eine trotz Verjährung erfolgte Steuerveranlagung hinsichtlich der Rechtsfolgen anders zu behandeln als eine Veranlagungsverfügung, welche die Steuern gesetzwidrig zu hoch festsetzt. Den diesbezüglichen Ausführungen des Bundesgerichts kann somit vollumfänglich zugestimmt werden.

2 Nennwerterhöhung bei Übernahme der Muttergesellschaft durch die Tochtergesellschaft¹⁹

Sachverhalt

A. mit Wohnsitz im Kanton Zürich war an der D.-AG beteiligt. Seine Beteiligung umfasste einen Nennwert von insgesamt Fr. 71 230. Die D.-AG war zu 75 % am Nominalkapital der E.-AG von Fr. 1 Mio., d. h. mit Fr. 750 000, beteiligt. Per 1.1.1998 übernahm die E.-AG fusionsweise die D.-AG. Im Rahmen dieser Fusion erhielt A., im Austausch gegen seine Aktien an der D.-AG, Aktien der übernehmenden E.-AG im Nennwert von Fr. 142 500. Der Nennwertzuwachs, der sich bei A. ergab, betrug somit Fr. 71 270.

Aufgrund einer Meldung der ESTV eröffnete das Kantonale Steueramt im März 2003 ein Nachsteuer- und Bussenverfahren mit der Begründung, dem Pflichtigen sei im Kalenderjahr 1998 im Ausmass des Nennwertzuwachses ausserordentliches Einkommen zugeflossen, das er in der Steuerperiode 1998 zu Unrecht nicht deklariert habe. Gegen die Nachsteuerverfügung hat A. Einsprache erhoben und bezüglich der Bussenverfügung eine gerichtliche Beurteilung verlangt. Die Einsprache wurde am 7.9.2006 für die Staats- und Gemeindesteuer abgewiesen. Dagegen reichte A. Rekurs beim Verwaltungsgericht des Kantons Zürich ein. Dieser Rekurs wurde gutgeheissen, und damit wurde auch die Bussenverfügung gegenstandslos.

Rechtliche Beurteilung durch das Verwaltungsgericht Zürich

Das Verwaltungsgericht stellt fest, dass die Voraussetzungen für ein Nachsteuerverfahren (neue Tatsache) grundsätzlich gegeben seien, dass jedoch eine tatsächliche Besteuerung nur dann erfolgen könne, wenn, wovon offenbar das kantonale Steueramt in seinem Einspracheentscheid ausging, dem Pflichtigen durch die beim Aktientausch sich ergebende Nennwerterhöhung tatsächlich steuerbares Einkommen zugeflossen sei. Sodann weist das Gericht auf seine langjährige Praxis hin, wonach gemäss zürcherischem Steuerrecht Grundkapitalerhöhungen aus eigenen Mitteln durch Ausgabe von Gratisaktien oder Gratisnennwerterhöhungen im Zeitpunkt der Kapitalerhöhung nicht zu steuerbarem Vermögensertrag führen, sondern die (nunmehr in § 20 Abs. 1 lit. c. StG ZH ausdrücklich festgehaltene) Rechtsfolge hat, dass das auf diese Weise geschaffene Kapital bei einer späteren Rückzahlung steuerbar ist. Sodann stellt das Gericht fest, dass bei einer Kapitalerhöhung aus eigenen

16 Welcher Terminologie man bei der Differenzierung von Verjährung und Verwirkung auch immer folgt.

17 Nicht alles, was ist, ist so, wie es sein soll.

18 BINDER, Die Verjährung im schweizerischen Steuerrecht, 312.

19 VGer ZH SR.2006.0020, 14.11.2007, StE 2008 B 24.1 Nr. 4.

Mitteln das Eigenkapital der Gesellschaft nicht erhöht werde, sondern dass lediglich eine Verschiebung von Eigenkapital aus dem Bereich der Reserven in jenen des Nominalkapitals erfolge. Bei der Übernahme einer Muttergesellschaft durch die Tochtergesellschaft finde zwar keine Kapitalerhöhung statt, sondern die bisherigen Beteiligungsrechte der Aktionäre der Muttergesellschaft würden durch die von der – im Zuge der Fusion untergehenden – Muttergesellschaft gehaltenen Beteiligungsrechte an der übernehmenden (Tochter-)Gesellschaft ersetzt. Dies gelte auch dann, wenn der Beteiligungsanteil an der Tochtergesellschaft weniger als 100 % beträgt: Die Aktionäre der Muttergesellschaft erhielten die bisher von der untergehenden Gesellschaft gehaltenen Beteiligungsrechte der übernehmenden Gesellschaft, während sich an der Beteiligung der Drittaktionäre der übernehmenden Gesellschaft rechtlich nichts ändere.

In wirtschaftlicher Hinsicht sei der Gratisnennwerterhöhung und der Nennwertzunahme infolge Fusion gemein, dass das höhere Aktienkapital nicht durch Mittelzufuhr von aussen finanziert, sondern aus vorhandenen Gesellschaftsmitteln gebildet werde. Eine Nennwerterhöhung trete bei der Übernahme einer Muttergesellschaft durch ihre Tochtergesellschaft dann auf, wenn die übernehmende (Tochter-)Gesellschaft über ein höheres Aktienkapital verfüge als die übernommene (Mutter-)Gesellschaft. Würde die Muttergesellschaft vor der Fusion noch ihr Aktienkapital aus eigenen Mitteln so weit erhöhen, dass es dem Aktienkapital der Tochtergesellschaft entspricht, läge eine (nach zürcherischem Recht) steuerfreie Gratisaktienausgabe vor. Der nachfolgende Aktientausch bliebe in einem solchen Fall steuerfrei, weil die getauschten Aktien den gleichen Nennwert aufwiesen. Es frage sich deshalb, ob der Umstand, dass bei der Fusion keine formelle Kapitalerhöhung mit Gratisaktienausgabe erfolge, aus steuerrechtlicher Sicht eine von der Behandlung als Gratisaktien abweichende Beurteilung zur Folge habe.

Sodann stellt das Gericht die in Doktrin und Praxis vertretenen Auffassungen dar, wonach ein bei einer Fusion eintretender Nennwertzuwachs unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Einheit der fusionierenden Gesellschaften steuerrechtlich – vom Aktionär aus gesehen – als Kapitalerhöhung aus eigenen Mitteln qualifiziert wird. Dem Aktionär fliesse nichts zu; es erhöhe sich lediglich der Nennwert der Beteiligungsrechte, ohne dass der Aktionär die Mittel zu dessen Liberierung aufbringen müsse. Die Nennwerterhöhungen bei Fusionen würden deshalb gleich behandelt wie Gratiskapitalerhöhungen aus eigenen Mitteln.

Bei einer wirtschaftlichen Gesamtsicht der D.-AG und der E.-AG und ihrer Aktionäre ergebe sich durch die Fusion eine Nennwertabnahme: Die D.-AG verfügte vor der Fusion über ein Aktienkapital von Fr. 375 000 und die übernehmende E.-AG über ein solches von Fr. 1 Mio., d. h. für die Aktionäre der D.-AG (indirekt) über ein solches von Fr. 750 000. Im Zuge der Fusion seien somit Fr. 375 000 Nennwert untergegangen. Der aus Sicht der Aktionäre der D.-AG eintretende Nennwertzuwachs habe deshalb nicht auf einer Zunahme des gesamten Nennwertes der beiden fusionierten Gesellschaften beruht, sondern er habe sich zwangsläufig beim fusionsbedingten Austausch der Beteiligungsrechte ergeben, ohne dass den Aktionären wertmässig etwas zugeflossen sei. Der aus eigenen Mitteln der Gesellschaften geschaffene – lediglich aus unmittelbarer Sicht der Aktionäre der D.-AG eingetretene – Nennwertzuwachs sei als Gratisnennwerterhöhung zu qualifizieren. Da nach zürcherischem Steuerrecht, anders als nach dem Recht der direkten Bundessteuer, Gratiskapitalerhöhungen aus eigenen Mitteln nicht zu steuerbarem Einkommen führten, sei die Nichtbesteuerung des Nennwertzuwachses somit gesetzmässig. Da auch keine Steuerumgehung geltend gemacht worden sei, fehle es an einer Unterbesteuerung in der fraglichen Steuerperiode und damit an einer unerlässlichen Voraussetzung für die Durchführung eines Nachsteuerverfahrens. Deshalb sei der Rekurs vollumfänglich gutzuheissen.

Bemerkungen und Schlussfolgerungen

Diesem Urteil kann insofern zugestimmt werden, als dass der Rekurs des Steuerpflichtigen gegen die Durchführung eines Nachsteuerverfahrens mangels Unterbesteuerung gutzuheissen war. Die Begründung des Urteils, wonach der vorliegende Sachverhalt als Gratisnennwerterhöhung zu qualifizieren sei, vermag indes nicht zu überzeugen und wirft verschiedene interessante Fragen auf, denen im Folgenden nachgegangen werden soll.

Vorab gilt es, die einzelnen Schritte der fusionsweisen Übernahme einer Muttergesellschaft auf ihre Tochtergesellschaft, auch «downstream merger» genannt, vor Augen zu halten und mit jenen zu vergleichen, die bei einer «gewöhnlichen» Absorption einer Gesellschaft, an der die übernehmende Gesellschaft vor der Fusion nicht beteiligt war (im Steuerrecht auch Annexion genannt), erfolgen²⁰.

20 Ist die übernehmende Gesellschaft an der übernommenen Gesellschaft bereits beteiligt (typischer Fall: Absorption einer Tochtergesellschaft durch die Muttergesellschaft), sind insofern keine natürlichen Personen als Aktionäre an der Trans-

Beim downstream merger gelangen im Rahmen der Übertragung von Aktiven und Passiven der untergehenden Muttergesellschaft auf die übernehmende Tochtergesellschaft in einem 1. Schritt die eigenen Aktien in den Besitz der übernehmenden Tochtergesellschaft. Diese reicht im 2. Schritt ihre eigenen Beteiligungsrechte sogleich an die ehemaligen Aktionäre der übernommenen Muttergesellschaft weiter²¹. Dieses Weiterreichen der eigenen Beteiligungsrechte an die Aktionäre der untergehenden Gesellschaft erfolgt gewissermassen im Tausch gegen die Hingabe der Aktien an der übernommenen Gesellschaft. Eine Kapitalerhöhung ist somit beim downstream merger nicht notwendig und unterblieb denn auch im zu beurteilenden Sachverhalt, gleich wie bei den allermeisten solchen Transaktionen in der Praxis.

Anders ist die Situation bei der – vom Verwaltungsgericht analogieweise herangezogenen – Absorption einer Gesellschaft, an welcher die übernehmende Gesellschaft nicht beteiligt war. Dort muss die übernehmende Gesellschaft in jedem Fall eine Kapitalerhöhung (unter Ausschluss des Bezugsrechts der bisherigen Aktionäre) vornehmen, um die Anteilhaber der übernommenen Gesellschaft für ihre im Rahmen der Fusion untergehenden Beteiligungsrechte abzufinden. Hier stellt sich dann die Frage, ob die im Rahmen der Fusion neu geschaffenen Anteile, insoweit allenfalls der Nennwert dieser Anteile höher ist als der Nennwert der übernommenen Gesellschaft dies war, mit Gratisaktien verglichen werden können und in Steuerordnungen, die dem Nennwertprinzip folgen, entsprechend als Vermögensertrag zu besteuern sind²². Das Verwaltungsgericht geht denn auch (in E 2.5) von der Fusion durch Absorption aus und überträgt die Lehrmeinungen und die gleich lautende Verwaltungspraxis, welche die bei dieser Gestaltung erfolgende Nennwerterhöhung als Kapitalerhöhung aus eigenen Mitteln qualifizieren, auf den zu entscheidenden Fall. Diese Analogie führt zwar nach der Zürcher Steuerordnung, welche die Gratisaktien nicht als Vermögensertrag erfasst, zum richtigen Entscheid; sie greift jedoch zu kurz, weil damit implizit die Steuerbarkeit der Transaktion nach jenen

Steuerordnungen, die dem Nennwertprinzip folgen (z. B. das DBG), präjudiziert wird.

Auch im Geltungsbereich des Nennwertprinzips muss nämlich dem fundamentalen Unterschied zwischen dem zu beurteilenden downstream merger und der vom Verwaltungsgericht analog herangezogenen Fusion von Parallelgesellschaften (Annexion), der darin liegt, dass bei der Annexion einer Gesellschaft, deren Anteile nicht bereits im Besitz der Anteilhaber der übernehmenden Gesellschaft war, eine Kapitalerhöhung zwingend ist, währenddem sie beim downstream merger typischerweise²³ unterbleibt, Rechnung getragen werden. Dies lässt das Verwaltungsgericht ausser Acht. Wenn bei einem downstream merger gar keine Kapitalerhöhung erfolgt, kann auch nicht von einer Gratisnennwerterhöhung ausgegangen werden. Wenn etwas nicht erfolgt, kann dieses nicht erfolgte Etwas auch nicht gratis sein!

Dennoch ist man beim vorliegenden Sachverhalt mit der Tatsache konfrontiert, dass die Aktionäre der übernommenen Gesellschaft vor der Fusion – nicht nur auf A. bezogen, sondern insgesamt – über Aktien im Nennwert von Fr. 375 000 und nach der Fusion über Aktien im Nennwert von Fr. 750 000 verfügten, ohne den entsprechenden Nennwert aus eigenen Mitteln liberiert zu haben. Wie dargestellt, ist es ausgeschlossen, dieses Phänomen als Kapitalerhöhung aus eigenen Mitteln zu qualifizieren. Es stellt sich aber die Frage, ob eine andere gesetzliche Grundlage für eine Besteuerung im Zeitpunkt der Fusion bzw. für einen Steueraufschub bis zur Rückzahlung dieser Nennwertdifferenz besteht. Der Wortlaut des zürcherischen Rechts, das in § 20 Abs. 1 lit. c StG den im Zusammenhang mit Aktien zufließenden Vermögensertrag als «Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse, Kapitalrückzahlungen für Gratisaktien und geldwerte Vorteile aller Art aus Beteiligungsrechten» definiert, kann als eine solche Rechtsgrundlage – wie das Verwaltungsgericht zutreffend erwägt – nicht herangezogen werden.

Nach den Steuerordnungen, die dem Nennwertprinzip folgen, würde beim zu beurteilenden Sachverhalt ein einkommensrelevanter Vorgang dann vorliegen, wenn aus

aktion beteiligt, und die Frage von Einkommensteuerfolgen stellt sich deshalb erst gar nicht.

- 21 Aufgrund der Besonderheiten des zu entscheidenden Falles – die fusionsweise untergegangene Gesellschaft war an der übernehmenden Gesellschaft nicht zu 100 %, sondern lediglich zu 75 % beteiligt – gelangten durch die Fusion nur 75 % der eigenen Beteiligungsrechte in den Besitz der übernehmenden Gesellschaft und wurden auf die Aktionäre der übernommenen Gesellschaft übertragen. Dieser Umstand ist jedoch – wie das Verwaltungsgericht richtig erkannte – nicht entscheidend relevant.
- 22 Die Autoren beantworten diese Frage bekanntlich unterschiedlich (bejahend: REICH, Art. 20 DBG N 71; verneinend: HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht, Bd. II, § 48 Rz 226).

- 23 Bei der Übernahme einer Muttergesellschaft, die vor der Fusion 100 % der Anteile an der Tochtergesellschaft hält, ist eine Kapitalerhöhung beim downstream merger in jedem Fall entbehrlich. Beim Sachverhalt, wie er vom Verwaltungsgericht beurteilt wurde (die übernommene Gesellschaft hielt nur 75 % der Anteile an der übernehmenden Gesellschaft), wäre dann, wenn die übernommene Muttergesellschaft einen Aktivenüberschuss aufweist, der höher ist als der Verkehrswert der Beteiligung an der Tochtergesellschaft, eine Kapitalerhöhung unter Ausschluss der nur an der Tochtergesellschaft beteiligten Aktionäre angezeigt, weil diese sonst durch die Fusion bevorteilt würden, was allenfalls Schenkungssteuerfolgen haben könnte.

dem Nennwertprinzip der Grundsatz abgeleitet werden könnte, dass jede im Rahmen einer steuerneutralen Umstrukturierung resultierende Nennwerterhöhung bei natürlichen Personen, welche die Anteile im Privatvermögen halten, insoweit zu Einkommensteuerfolgen führt. Dem Wortlaut von Art. 20 Abs. 1 lit. c Satz 1 DBG kann dies jedenfalls nicht entnommen werden, weil der Sachverhalt – wie gezeigt – weder eine Gratisaktienausgabe noch etwas Ähnliches bildet. Eine solche allgemeine, subjektbezogene Regel lässt sich aber nach Auffassung beider Autoren auch nicht aus dem im Übrigen konsequent objektbezogenen Nennwertprinzip ableiten. Ob Vermögensertrag vorliegt, ist streng aus der Gesellschaftsperspektive zu beurteilen. Nur dann, wenn die Mittel zur Liberierung des erhaltenen Mehrkapitals aus den Reserven der in die Umstrukturierung einbezogenen Gesellschaften stammen, kann sich die Frage des Vorliegens von Vermögensertrag überhaupt erst stellen. So wäre es auch völlig verfehlt, im zu beurteilenden Vorgang einen steuerbaren Verrechnungssteuertatbestand zu sehen. Die Reserven und Gewinne der übernommenen Gesellschaft gehen vollumfänglich in die Reserven der aufnehmenden Gesellschaft ein, weshalb der Ausnahmetatbestand gemäss Art. 5 Abs. 1 lit. a VStG gegeben ist. Auch die Aktienzuteilung an die Aktionäre der übernommenen Gesellschaft bildet keinen Steuertatbestand, weil es sich um einen entgeltlichen Vorgang handelt (Aktientausch).

Falls die Steuerpraxis den tiefgreifenden Unterschieden des downstream merger und der Annexion auch künftig nicht Rechnung tragen sollte, wäre aus steuerplanerischer Sicht zu prüfen, ob die Nennwerterhöhung beim downstream merger nicht dadurch verhindert werden kann, dass die übernehmende Tochtergesellschaft vor Durchführung der Transaktion ihr Kapital auf den Betrag des Nominalkapitals der Muttergesellschaft herabsetzt. Erfreulicher wäre es allerdings, wenn den Besonderheiten des downstream merger angemessen Rechnung getragen würde und der ohnehin nur hypothetische und tatsächlich kaum je eintretende Verlust von Steuersubstrat hingenommen würde.

3 Verfolgen politische Parteien einen öffentlichen Zweck?²⁴

Sachverhalte

Die Sachverhalte, die den Entscheiden des Bundesgerichts vom 7.6.2007 und des Verwaltungsgerichts des Kantons Aargau vom 7.2.2007 zugrundeliegen, sind unterschiedlich; sie führen jedoch zur gleichen Rechtsfrage, nämlich ob politische Parteien wegen der Verfolgung eines öffentlichen Zwecks von der Gewinnsteuer befreit sind. Diese Frage hat direkte Auswirkungen auf die Frage, ob kantonale Normen, die Beiträge und Zuwendungen an politische Parteien (bis zu einem gesetzlich festgelegten Maximalbetrag) zum Abzug zulassen, mit dem Steuerharmonisierungsgesetz in Einklang sind. Dies ist nur dann der Fall, wenn die Verfolgung eines öffentlichen oder gemeinnützigen Zwecks durch die politischen Parteien bejaht wird.

Bei dem vom Verwaltungsgericht des Kantons Aargau im Februar 2007 entschiedenen Fall verweigerte die Steuerkommission den im aargauischen Recht vorgesehenen Abzug von Fr. 1100 mit der Begründung, dieser Abzug widerspreche dem Steuerharmonisierungsgesetz. Dieser Entscheid wurde vom Steuerrekursgericht geschützt, wogegen das Kantonale Steueramt beim Verwaltungsgericht Beschwerde erhob²⁵. Diese wurde vom Verwaltungsgericht gutgeheissen.

Im einige Monate später ergangenen Urteil des Bundesgerichts hatten die Steuerpflichtigen, die selber keine Beiträge an politische Parteien entrichtet hatten, verlangt, dass ihr steuerbares Einkommen um den im zürcherischen Recht vorgesehenen Abzug für Beiträge an politische Parteien von Fr. 3000 herabgesetzt werde. Die Steuerbehörden verweigerten diesen Abzug, weil die entsprechenden Zahlungen nicht nachgewiesen seien. Der Einzelrichter der Steuerrekurskommission II und das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich wiesen die von den Steuerpflichtigen eingereichten Rechtsmittel ab. Das Verwaltungsgericht liess offen, ob der im kantonalen Steuergesetz vorgesehene Abzug bundesrechtswidrig sei. Das Gleichbehandlungsgebot könne auch dann nicht dazu führen, dass ein genereller, von jeglicher Geldleistung unabhängiger Abzug für Steuerpflichtige, die keine Zuwendungen und Beiträge ausgerichtet hätten, gewährt werden müsse, wenn die kantonale Norm allenfalls

24 BGer 2A.647/2005, 7.6.2007, StE A 23.1. Nr. 14, und VGer AG, 7.2.2007, StE 2007 B 27.4 Nr. 18.

25 Es ist bemerkenswert und wohl in der bisherigen Steuerrechtsgeschichte der Schweiz einmalig, dass eine kantonale Steuerverwaltung gegen die Nichtgewährung eines Abzugs ein Rechtsmittel eingelegt hat. Bis jetzt haben dies stets die Steuerpflichtigen und nicht die Steuerverwaltung getan.

bundesrechtswidrig wäre. Ein solcher Abzug würde gegen den Grundsatz der Gesetzmässigkeit, gegen das Rechtsgleichheitsgebot und gegen das Willkürverbot verstossen. Gegen dieses Urteil haben die Steuerpflichtigen Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht erhoben. Diese wurde abgewiesen.

Rechtliche Beurteilung durch das Verwaltungsgericht Aargau

Das Verwaltungsgericht Aargau fasst zunächst die Ausführungen zur Bedeutung der politischen Parteien im Bericht des Bundesrates über die Unterstützung der politischen Parteien (vom 23.11.1988)²⁶ zusammen. Dort kam der Bundesrat zum Ergebnis, dass eine staatliche Parteienförderung gerechtfertigt sei, weil die Parteien zusammen mit andern Organisationen für die Gliederung und Strukturierung des Volkswillens sorgten und sich besonders intensiv als Mittler zwischen Volk und Staat einsetzten. Auch deren Wirkung als Stabilisatoren der föderativen Ordnung und deren wichtige Rolle bei der Ausübung der Volksrechte wurden hervorgehoben. Die Parteien seien für die direkte Demokratie lebenswichtig, unentbehrlich und bis heute unersetzlich. Die (alte) Bundesverfassung erwähne die politischen Parteien nicht ausdrücklich, anerkenne sie jedoch nicht nur, sondern setze deren Existenz als Teile der politischen Wirklichkeit geradezu voraus.

Sodann weist das Gericht darauf hin, dass Art. 137 BV die Mitwirkung der politischen Parteien an der Meinungs- und Willensbildung des Volkes ausdrücklich anerkennt und verweist auf die Norm in der Kantonsverfassung, welche die Ausrichtung von Staatsbeiträgen an Kantonalparteien, deren Ziele und innere Ordnung demokratischen Grundsätzen entsprechen, vorsieht.

Das Gericht macht auch die – notorische, aber für die Entscheidungsfindung wenig ergiebige – Feststellung, dass es den Kantonen vor Inkrafttreten des StHG offen stand, politische Parteien von den Steuern zu befreien und weist auf die Tatsache hin, dass bei der direkten Bundessteuer eine solche Steuerbefreiung auch deshalb bereits vor Inkrafttreten des DBG nicht vorgesehen war, weil unter dem Vorgängererlass nur öffentlich-rechtliche und kirchliche Körperschaften, nicht aber juristische Personen bei Verfolgung öffentlicher Zwecke befreit waren. Zudem war bei der Einkommensteuer kein Abzug für Beiträge an Institutionen mit öffentlichem Zweck vorgesehen.

Im Weiteren weist das Verwaltungsgericht Aargau darauf hin, dass in Rechtsprechung und Lehre zum StHG überwiegend die Meinung vertreten werde, die politischen

Parteien seien nicht von der Steuerpflicht befreit. Bei genauer Betrachtungsweise zeige sich jedoch, dass es sich bei diesen Positionsbezügen grossenteils um blosser Verweisungen oder um Meinungsäusserungen ohne eigentliche Begründung handle. Es seien nur 3 echte Begründungsansätze erkennbar, auf die das Gericht näher einzugehen habe:

Erstens verfolgten die Parteien keine öffentlichen Zwecke im Sinne einer vom Gemeinwesen kompetenzgemäss durchzuführenden, aber an eine andere Stelle übertragenen Tätigkeit. Zweitens sei jede einzelne Partei interessengebunden und vertrete ihre eigenen politischen Vorstellungen, was nicht als öffentlicher Zweck erscheine. Drittens sei die Praxis zum DBG, die keinen Abzug für politische Parteien zulässt, im Sinne der vertikalen Harmonisierung auf das StHG anzuwenden (so die Steuerrekurskommission II des Kantons Zürich²⁷).

Das 1. Argument (Parteien übten keine ihnen vom Staat übertragene öffentliche Funktion aus) widerlegt das Gericht damit, dass der Begriff des öffentlichen Zwecks weiter gefasst sei. Anhand eines Beispiels aus der bundesgerichtlichen Rechtsprechung (öffentlich-rechtliche Stiftung zur Errichtung von preisgünstigen Wohnungen) wird aufgezeigt, dass es für die Steuerbefreiung ausreichend sei, wenn eine Institution im öffentlichen Interesse tätig sei; es sei nicht erforderlich, dass diese Tätigkeit im ordentlichen Aufgabenbereich des Gemeinwesens liege. Eine Steuerbefreiung wegen öffentlichem Zweck könne auch dort gegeben sein, wo die staatliche Wahrnehmung einer Aufgabe entweder als nicht gerechtfertigt erscheint oder aus rechtlichen Gründen nicht zulässig ist. Die Sicherstellung der schweizerischen Demokratie in ihrer herkömmlichen Ausprägung und die Ermöglichung der politischen Willensbildung fallen offensichtlich unter eine derartig weite Umschreibung der öffentlichen Zwecke. Dazu beizutragen, dass das Staatswesen funktioniert und die anerkannten konkreten öffentlichen Aufgaben erfüllen kann, diene ebenso sehr einem öffentlichen Zweck wie die Aufgabenerfüllung selber.

Dem 2. Argument gegen das Vorliegen eines öffentlichen Zwecks (Verfolgung von Eigeninteressen) hält das Gericht entgegen, dass die von ihm eingangs des Urteils ausführlich dargestellten öffentlichen Zwecke nicht eine einzelne Partei, sondern nur die politischen Parteien insgesamt – in ihrem Zusammenspiel – verwirklichen könnten. So lange sich das Wirken der Parteien im herkömmlichen, bekannten Rahmen abspiele (insbesondere kein Einparteienstaat zur Debatte stehe), erscheine es aber nicht ausgeschlossen, die Verfolgung öffentlicher Zwecke in diesem grösseren Rahmen zu sehen. Es er-

26 BBl 1989 I, 125 ff.

27 StE 2002 A 23.1 Nr. 4.

scheine deshalb dem Gericht als legitim und überzeugend, den politischen Parteien, so lange ihre Tätigkeit zusammengenommen öffentlichen Zwecken dient (unter Beachtung der Gleichbehandlung aller Parteien), die Steuerbefreiung wegen Verfolgung öffentlicher Zwecke zuzubilligen. Konsequenterweise könne es für die Frage der Abzugsfähigkeit der einzelnen Spenden keine Rolle spielen, dass eine bestimmte Spende nur immer einer einzelnen Partei zukomme.

Das 3. Argument, wonach das Gebot der vertikalen Steuerharmonisierung die Steuerbefreiung der politischen Parteien verbiete, wird vom Verwaltungsgericht des Kantons Aargau ebenfalls zurückgewiesen. Zunächst stellt es in Frage, dass es bereits eine gefestigte Praxis zur direkten Bundessteuer gebe, zumal das Bundesgericht darüber noch nicht befunden habe. Das einschlägige Kreisschreiben der ESTV²⁸ begründe seine Auffassung einzig mit einem Hinweis auf eine Publikation. Darüber hinaus könne die vertikale Steuerharmonisierung dort nicht durchgehend umgesetzt werden, wo der Bundesgesetzgeber im DBG und StHG mit dem gleichen unbestimmten Rechtsbegriff (wie im vorliegenden Fall: «öffentliche Zwecke») arbeite. Wenngleich einem solchen unbestimmten Rechtsbegriff im DBG bei der Auslegung dieses Gesetzes eine bestimmte Bedeutung gegeben werden müsse, weil das Gesetz sonst gar nicht angewendet werden könne, schliesse dies nicht aus, den bestehenden Auslegungsspielraum der Kantone zu erkennen und so auch eine von der höchstrichterlichen Auslegung des DBG abweichende Auslegung des StHG als bundesrechtskonform zuzulassen. Dies gelte insbesondere dort, wo sich die kantonalen Rechte vor der Harmonisierung stark unterschieden hätten und kein eindeutiges Harmonisierungsziel des Bundesgesetzgebers erkennbar sei. Das Gericht verweist sodann auf den Umstand, dass ca. die Hälfte der Kantone Beiträge für politische Parteien zum Abzug zulässt und rund die Hälfte der Kantone einen solchen Abzug nicht kennt.

Abschliessend stellt das Gericht den Gesetzgebungsprozess dar und stellt fest, dass sich Regierung und Parlament der Tatsache, dass die Bundesrechtskonformität dieses Abzugs umstritten ist, bewusst gewesen seien und die Auffassung vertreten hätten, dass die vom Gesetzgeber gewählte Regelung mit dem StHG vereinbar sei. Dies so lange, als das Bundesgericht nicht das Gegenteil festgestellt habe.

Aus all diesen Gründen kommt das Verwaltungsgericht des Kantons Aargau zum Ergebnis, dass die strittige Norm im kantonalen Steuergesetz mit dem Bundesrecht vereinbar sei, weil das StHG einen entsprechenden kan-

tonalen Gestaltungsspielraum offen lasse. Die Beschwerde der Kantonalen Steuerverwaltung wurde deshalb gutgeheissen.

Rechtliche Beurteilung durch das Bundesgericht

Das Bundesgericht begründet seine Auffassung weit weniger ausführlich als das Verwaltungsgericht des Kantons Aargau seine – gegenteilige – Meinung. Das Gericht stellt unter Berufung auf die Lehrmeinungen einfach fest, dass politische Parteien weder gemeinnützig seien noch einem öffentlichen Zweck dienten und dass deshalb die gegenteilige Norm im zürcherischen Steuergesetz harmonisierungswidrig sei. Es weist auch auf den Entscheid der Steuerrekurskommission II des Kantons Zürich hin,²⁹ der zum gleichen Ergebnis gekommen sei. Daran ändere auch nichts, dass zur Zeit der Urteilsfindung auf politischer Ebene Bestrebungen im Gang seien, einen Abzug für Zuwendungen an politische Parteien vorzusehen. Schliesslich verweist das Bundesgericht auf seine Rechtsprechung, wonach das DBG unter dem Aspekt der vertikalen Steuerharmonisierung ein beachtliches Auslegungselement darstelle, und hält fest, dass dieses Gesetz keinen entsprechenden Abzug vorsehe. Sodann macht das Bundesgericht Ausführungen zur Gleichbehandlung im Unrecht und stellt fest, dass der Antrag der Beschwerdeführer, ihnen unter diesem Titel wegen der Bundesrechtswidrigkeit der Bestimmung über die Abzugsfähigkeit von Zuwendungen an politische Parteien einen entsprechenden Abzug zu gewähren, obwohl sie gar keine entsprechenden Zuwendungen getätigt hätten, zurückzuweisen sei. Es sei nicht zulässig, eine harmonisierungswidrige Begünstigung einer Kategorie durch eine ebenso harmonisierungswidrige Begünstigung in einem andern Bereich zu kompensieren. Das Gericht stellt dann (in E 5) fest, dass sich aus den Akten ergebe, dass es den Beschwerdeführern indirekt auch darum gehe, die Harmonisierungsrechtswidrigkeit des Abzugs für Zuwendungen an politische Parteien höchstrichterlich feststellen zu lassen. Dazu sei jedoch die Berufung auf das Institut der Gleichbehandlung im Unrecht kein taugliches Mittel. Abschliessend stellt das Bundesgericht fest, dass das StHG eine eigentliche Aufsichtslücke enthalte, wenn ein kantonalen Gesetzgeber harmonisierungsrechtswidrig eine bestimmte Kategorie Steuerpflichtiger bevorzuge. Diese Lücke sei auf andere – vom Bundesgericht nicht näher beschriebene – Weise zu füllen und nicht durch die Gutheissung der vorliegenden Beschwerde.

28 KS Steuerbefreiung.

29 S. Fn 27.

Bemerkungen und Schlussfolgerungen

Das Bundesgericht stellt klar und unmissverständlich fest, dass politische Parteien keinen öffentlichen Zweck iSv Art. 9 Abs. 2 lit. i StHG verfolgen und deshalb vom kantonalen Gesetzgeber nicht steuerbefreit werden dürfen, woraus sich dann die zwingende Folge ergibt, dass nach geltendem Recht auch gesetzlich vorgesehene Abzüge für Zuwendungen an solche Institutionen durch Privatpersonen unzulässig sind. Dieses Gericht kannte wohl im Zeitpunkt seiner Urteilsfindung den ca. 5 Monate vorher ergangenen, anderslautenden, ausführlich begründeten Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Aargau noch nicht und war deshalb auch nicht gehalten, sich mit jenen Begründungen auseinanderzusetzen.

Abgesehen von den vom Verwaltungsgericht des Kantons Aargau vorgebrachten Auslegungsansätzen, die das Gericht zur Bejahung der Harmonisierungsrechtskonformität der umstrittenen Frage geführt haben und über welche man auch nach der Auffassung des befindenden Gerichts «in guten Treuen unterschiedlicher Meinung sein» könne (E 3.2.4), sind die eigenständigen Positionen zur Frage der vertikalen Steuerharmonisierung bemerkenswert. Ohne dies ausdrücklich zu sagen, stellt sich das Verwaltungsgericht Aargau – ganz im Sinne der Auffassungen der Autoren dieses Beitrags³⁰ – auf den Standpunkt, dass durch unbestimmte Rechtsbegriffe eröffnete Auslegungsspielräume des StHG nicht unter dem Titel des Auslegungselements «vertikale Steuerharmonisierung» beseitigt werden dürften. In einer Frage, in welcher die Auffassungen in Bund und Kantonen derart stark voneinander abweichen und mit guten Gründen unterschiedliche Auffassungen vertreten werden, besteht die erforderliche Harmonisierungsreife für ein höchstrichterliches Machtwort in keiner Weise. Auch hat sich das Bundesgericht nicht zum Harmonisierungsbedarf in dieser Angelegenheit geäußert. Ein Bedürfnis nach Vereinheitlichung durch Richterrecht ist hier nämlich überhaupt nicht auszumachen – im Gegenteil: Dieser Aspekt würde sehr klar für die Annahme eines Freiraums der Kantone sprechen. Vermutlich wird sich der Bundesgesetzgeber ja in Bälde dieser Frage annehmen. So ergibt es wenig Sinn, die Kantone auf eine einheitliche, vermutlich sogar diametral entgegengesetzte Lösung zu verpflichten. Es ist deshalb zu hoffen, dass das Bundesgericht die Ausführungen des Verwaltungsgerichts des Kantons Aargau beherzigt und sich der Funktion des StHG als Rahmengesetz für die kantonalen Gesetzgeber wieder vermehrt bewusst wird.

Interessant ist für Steuerrechtler übrigens, wie ein emeritierter Staatsrechtslehrer die Kontroverse um die Frage, ob politische Parteien einen öffentlichen Zweck verfolgen, beurteilt. Für Yvo Hangartner³¹ ist diese Frage so klar zu bejahen, dass er die Tatsache, dass die steuerrechtliche Doktrin – und jetzt auch das Bundesgericht – zu einer abweichenden Auffassung gelangen, als einen Nachweis dafür anführt, wie merkwürdig, ja unverständlich das Steuerrecht die Verfassung mitunter interpretiere. Er kommt diesbezüglich zu einem vernichtenden Urteil, indem er die Positionen des Steuerrechts in dieser, aber auch in anderen Fragen³² als Konservatismus, der als Fiskalismus in Erscheinung trete, bezeichnet. Das Ergebnis des hier besprochenen Urteils bezeichnet er als «ein weiteres Beispiel einer gewissen Rückständigkeit oder unzulässigen Abschottung des Steuerrechts». Für ihn kann kein Zweifel darüber bestehen, dass politische Parteien in qualifizierter Weise einen öffentlichen Zweck verfolgen und deshalb nicht zur Gewinnbesteuerung herangezogen werden dürfen. Im weiteren verweist Hangartner auch auf den vom Bundesgericht nicht erwähnten Art. 137 BV. Zweck dieses Artikels, der bestimmt, dass die politischen Parteien an der Meinungs- und Willensbildung des Volkes mitwirken, sei es u. a., eine klare verfassungsmässige Grundlage für finanzielle Hilfen an die Parteien zu schaffen. Auch die verfassungskonforme Auslegung der einschlägigen Bestimmungen des StHG und des DBG lege deshalb nahe, Spenden an Parteien als zulässige Abzüge anzuerkennen. Solche Positionen von «ausenstehenden» Staatsrechtlern sollten uns Steuerrechtlern ernsthaft zu denken geben, auch wenn der Kritiker nicht alle Probleme restlos verstanden hat³³ und zum Teil weit unter der Gürtellinie argumentiert.³⁴

Literatur

AGNER PETER/JUNG BEAT/STEINMANN GOTTHARD, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 1995

BAUER-BALMELLI MAJA/REICH MARKUS, in: Martin Zweifel/Peter Athanas/Maja Bauer-Balmelli (Hrsg.),

31 HANGARTNER, Bemerkungen zu BGer 2A.647/2005, 1168.

32 Er erwähnt die Beispiele der Ehegattenbesteuerung, der wirtschaftlichen Doppelbelastung von Kapitalgesellschaften und deren Anteilsinhabern, die exorbitanten, nach Massgabe des Verwandtschaftsgrads angewendeten Unterschiede der Steuersätze bei der Erbschafts- und Schenkungssteuer und die Möglichkeit der Einsicht in die Steuerregister in verschiedenen Kantonen.

33 Z. B. das Problem der wirtschaftlichen Doppelbelastung.

34 Der Vermutung Hangartners hinsichtlich des «gewissen steuerrechtlichen Autismus» sei hier zu dessen Entlastung die Vermutung hinzugefügt, dass er sich über die Bedeutung dieses Begriffs nicht so ganz im Klaren ist.

30 S. z. B. REICH/WALDBURGER, Rechtsprechung im Jahr 2005 (1. Teil), 227.

Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. II/2, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (VStG), Basel 2005

BEUSCH MICHAEL, in: Martin Zweifel/Peter Athanas/Maja Bauer-Balmelli (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band II/2, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (VStG), Basel/Genf/München 2005

BINDER MARKUS, Die Verjährung im schweizerischen Steuerrecht, Diss. Universität Zürich, Zürich 1985

BLUMENSTEIN ERNST/LOCHER PETER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. A., Zürich 2002

GREMINGER BERNHARD J., in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Basel/Genf/München 2000

GRISEL ANDRÉ, Traité de droit administratif, 2 Bde., Neuenburg 1984

HANGARTNER YVO, Bemerkungen zu BGer 2A.647/2005, 7.6.2007, AJP 2007, 1167 ff.

HÖHN ERNST/WALDBURGER ROBERT, Steuerrecht, 2 Bde., 9. A., Bern/Stuttgart/Wien 2001/2002

IMBODEN MAX/RHINOW RENÉ A., Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, 2 Bde., 6. A., Basel/Frankfurt a. M. 1986

KÄNZIG ERNST/BEHNISCH URS P., Die direkte Bundessteuer (Wehrsteuer) - III. Teil: Art. 65 - 158 BdBSt, Die Eidgenössischen Steuern, Zölle und Abgaben, Bd. 4b, 2. A., Basel 1992

MOOR PIERRE, Droit administratif, 2 Bde., 2. A., Bern 1994/2002

REICH MARKUS, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 2. A., Basel/Genf/München 2008

REICH MARKUS/WALDBURGER ROBERT, Rechtsprechung im Jahr 2005 (1. Teil), FStR 2006, 222 ff.

RICHNER FELIX/FREI WALTER/KAUFMANN STEFAN, Handkommentar zum DBG, Zürich 2003

STAEHELIN DANIEL, in: Adrian Staehelin/Thomas Bauer/Daniel Staehelin (Hrsg.), Kommentar zum Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs. Unter Einbezug der Nebenerlasse, Bd. I, Basel/Genf/München 1998

Rechtsquellen

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

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

SchKG, BG über Schuldbetreibung und Konkurs (vom 11.4.1889), SR 281.1

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

VStG, BG über die Verrechnungssteuer (vom 13.10.1965), SR 642.21

Praxisanweisungen

KS Steuerbefreiung, KS Nr. 12 (W95-012D) der ESTV – Steuerbefreiung juristischer Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke (Art. 56 Bst. g DBG) oder Kultuszwecke (Art. 56 Bst. h DBG) verfolgen; Abzugsfähigkeit von Zuwendungen (Art. 33 Abs. 1 Bst. i und Art. 59 Bst. c DBG) (vom 8.7.1994)

Gesetzgebungs-Agenda 2008/3

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

Inhalt

1	Bund	2.14	Thurgau
1.1	Unternehmenssteuerreform II	2.15	Uri
1.2	Ehe- und Familienbesteuerung	2.16	Wallis
1.3	Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und Einführung der straflosen Selbstanzeige	2.17	Zug
1.4	Gaststaatgesetz	2.18	Zürich
1.5	Mitarbeiterbeteiligungen		
1.6	Totalrevision des Mehrwertsteuergesetzes		
1.7	In der Sommersession 2008 behandelte Motionen und Initiativen		
1.8	Eidg. Volksinitiative «Für faire Steuern. Stopp dem Missbrauch beim Steuerwettbewerb (Steuergerechtigkeits-Initiative)»		
2	Kantone		
2.1	Appenzell Ausserrhoden		
2.2	Basel-Landschaft		
2.3	Freiburg		
2.4	Genf		
2.5	Glarus		
2.6	Graubünden		
2.7	Luzern		
2.8	Nidwalden		
2.9	Obwalden		
2.10	Schaffhausen		
2.11	Schwyz		
2.12	St.Gallen		
2.13	Tessin		

* 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

Das BG über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (Unternehmenssteuerreformgesetz II),¹ das von den eidg. Räten am 23.3.2007 beschlossen worden war, wurde in der Volksabstimmung vom 24.2.2008 gutgeheissen. Gemäss Beschluss des Bundesrates vom 21.5.2008 tritt das Unternehmenssteuerreformgesetz II auf den 1.1.2009 in Kraft. Die Kantone haben danach 2 Jahre Zeit, im kantonalen Recht die im Steuerharmonisierungsgesetz vorgesehenen Anpassungen vorzunehmen. Aufgrund der gesetzlichen Inkraftsetzungsbestimmungen treten indessen auch auf Bundesebene einige Bestimmungen erst später in Kraft. Andererseits können bereits ab 1.7.2008 keine steuerbegünstigten Arbeitsbeschaffungsreserven mehr gebildet werden.

Im Einzelnen sind folgende Zeitpunkte für das Inkrafttreten massgebend:²

1.7.2008: Aufhebung der Möglichkeit zur Bildung steuerbegünstigter Arbeitsbeschaffungsreserven.

1.1.2009:

- bei der direkten Bundessteuer die Teilbesteuerung der Dividenden für qualifizierte Beteiligungen zur Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung;
- Möglichkeit der Anrechnung der Gewinn- an die Kapitalsteuer bei den Kantonen;
- Entlastungen bei der Emissionsabgabe bei Sanierungen und Erhöhung der Freigrenze auf Fr. 1 Mio. auch bei Genossenschaften.

1.1.2010: Bei der Verrechnungssteuer gilt ein Zinsfreibetrag von Fr. 200 auf allen Kundenguthaben (bisher Fr. 50, nur auf Sparkonten).

1.1.2011:

- Aufschubtatbestände wie Steueraufschub bei Übertragung von Liegenschaften vom Geschäfts- ins Privatvermögen und Aufschub der Besteuerung stiller Reserven bei Erbteilung;
- Kapitaleinlageprinzip (ermöglicht die steuerfreie Rückzahlung der von Anteilseignern erbrachten offenen Kapitaleinlagen einschliesslich des bisher steuerbaren Agios);
- Erleichterung der Ersatzbeschaffung bei Neuausrichtungen von Unternehmen;
- Entlastung der Liquidationsgewinne (entlastet Selbständigerwerbende bei definitiver Aufgabe ihrer Er-

werbstätigkeit durch steuerliche Milderung der Liquidationsgewinnbesteuerung);

- Ausweitung des Beteiligungsabzugs durch Senkung der Beteiligungsquote von 20 % auf 10 %.

Gegen die Nachtragsgesetze der Kantone Basel-Landschaft, Bern und Zürich, welche für die Besteuerung der Dividenden ein Teilbesteungsverfahren 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, beschlossen die eidg. Räte auf Antrag des Bundesrats³ Änderungen des DBG im Bereich der Ehepaarbesteuerung. Das entsprechende Gesetz vom 6.10.2006 ist auf den 1.1.2008 in Kraft getreten.⁴ Zur Milderung der verfassungswidrigen steuerlichen Diskriminierung der Zweiverdienerhepaare gegenüber gleich situierten Konkubinatspaaren sieht es eine Erhöhung des Zweiverdienerabzugs auf 50 % des Zweitverdienstes (bis max. Fr. 12 500) und einen neuen Verheiratetenabzug von Fr. 2500 vor.

Im Dezember 2006 hatte der Bundesrat alsdann den 2. Schritt eingeleitet, mit dem der Systemscheid zwischen Individualbesteuerung und Ehegattenbesteuerung gefällt und auch die übrigen Mängel des geltenden Systems gelöst werden sollen. Zu diesem Zweck schickte er 4 Modelle in die Vernehmlassung, die nach seiner Auffassung weitestgehend die Vorgaben des Bundesgerichtes bezüglich Belastung der verschiedenen Kategorien von Steuerzahlenden durch die direkte Bundessteuer erfüllen.⁵ Das Vernehmlassungsverfahren, das bis Ende Juni 2007 dauerte, führte indessen zu einem Patt und zur Erkenntnis, dass eine breit abgestützte, grundsätzliche

³ S. BBl 2006, 4471.

⁴ S. AS 2007, 615.

⁵ Medienmitteilung des Eidg. Finanzdepartements, www.efd.admin.ch/aktuell/medieninformation/00462/index.html?lang=de.

¹ S. AS 2008, 2893.

² <http://www.efd.admin.ch/aktuell/medieninformation/00462/index.html?lang=de&msg-id=18876>.

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.⁶

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.⁷ Mit den entsprechenden Gesetzesänderungen will der Bundesrat die Steuerzahlenden motivieren, 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.⁸

Am 20.3.2008 haben die eidg. Räte der Gesetzesvorlage unter Vornahme geringfügiger Änderungen zugestimmt. Nach unbenutztem Ablauf der Referendumsfrist, die bis zum 10.7.2008⁹ lief, ist dieses Gesetz rechtsgültig geworden. Der Zeitpunkt des Inkrafttretens ist noch offen.

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; dieses regelt auch die steuerlichen Begünstigungen der diplomatischen

Missionen und deren Mitarbeitenden.¹⁰ 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 Mitarbeiterbeteiligungen

Am 17.11.2004 hatte der Bundesrat die Botschaft zum Bundesgesetz über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen verabschiedet.¹¹ In der Sommersession 2005 beriet der Ständerat dieses Gesetz als Erstrat und nahm es mit geringfügigen Änderungen an.¹² Der Nationalrat beriet es in der Frühjahrsession 2006 als Zweitrat und schuf dabei gegenüber dem Beschluss des Ständerates 2 Differenzen. So sollte bei den Mitarbeiteroptionen nur ein Abzug von 6 % pro Sperrjahr gewährt werden, höchstens aber 50 %. Der Ständerat hatte demgegenüber einem Abzug von 10 % pro Sperrjahr, höchstens 50 %, zugestimmt. Sodann sollten Optionen, die zufolge Domizilwechsels mit einer Quellensteuer erfasst werden, zum Quellensteuersatz von 11,5 % besteuert werden. Hier hatte der Ständerat einen Satz von 10 % beschlossen.¹³

Die Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Ständerates (WAK-S), an welche die Vorlage zwecks Differenzbereinigung zurückging, entschied in der Folge, dass zusätzliche, vertiefere Abklärungen zu treffen seien und beauftragte die ESTV mit der Ausarbeitung eines entsprechenden Berichts. Diese hat ihren Bericht am 14.4.2008 der WAK-S unterbreitet, und in der Sommersession 2008 hat der Ständerat nunmehr die Beratungen wieder aufgenommen. Dabei hat er beschlossen, bei der Optionsbesteuerung an seinem ursprünglichen Beschluss (Abzug von 10 % pro Sperrjahr, höchstens 50 %) festzuhalten. Beim Quellensteuersatz hat er demgegenüber den Beschluss des Nationalrates (11,5 %) übernommen.

1.6 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 be-

6 www.efd.admin.ch/aktuell/medieninformation/00462/index.html?lang=de&msg-id=17590.

7 S. BBl 2006, 8795.

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

9 Referendumsvorlage s. BBl 2008, 2321.

10 SR 192.12.

11 S. BBl 2005, 575; Gesetzgebungs-Agenda 2005/1, Abschn. 1.6, FStR 2005, 73 f.

12 S. Gesetzgebungs-Agenda 2005/3, Abschn. 1.5, FStR 2005, 240.

13 S. Gesetzgebungs-Agenda 2006/3, Abschn. 1.4, FStR 2006, 238.

14 S. Gesetzgebungs-Agenda 2006/4, Abschn. 1.6, FStR 2006, 319 f.

stehenden 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 ergab, dass der Reformbedarf bei der Mehrwertsteuer weitgehend bejaht und auch eine Totalrevision des Gesetzes befürwortet wird. Die Vereinfachungen, welche die Vernehmlassungsvorlage beinhaltet, wurden grundsätzlich als gute Grundlage für die administrative Entlastung der Unternehmen und für eine grössere Rechtssicherheit bewertet. Die Umsetzung des Moduls «Steuergesetz» wurde 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 forderten noch weitergehende Vereinfachungen und Entlastungen für die steuerpflichtigen Unternehmen. Das Modul «Einheitssatz» wurde von weiten Teilen der Wirtschaft und von wirtschaftsnahen Kreisen klar befürwortet, weil nur dieses eine konsequente Vereinfachung der Mehrwertsteuer bewirke. Mehrheitlich auf Ablehnung stiess die Aufhebung der Steuerausnahmen jedoch bei den Branchen, die davon direkt betroffen sind (Gesundheit, Soziales, Sport, Kultur und Bildung). Das Modul «2 Sätze» fand demgegenüber in der Vernehmlassung kaum Unterstützung.¹⁵

Am 26.6.2008 hat der Bundesrat nunmehr die entsprechende Botschaft zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer an die eidg. Räte verabschiedet. Diese ist in der Form einer Sammelbotschaft ausgestaltet und umfasst 2 Teile. Teil A («Steuergesetz») enthält ein vollständig überarbeitetes Mehrwertsteuergesetz und legt damit das Fundament der Steuerreform. Teil B («Einheitssatz») übernimmt alle Massnahmen des Teils A, geht indessen in der Vereinfachung konsequent weiter und sieht einen einheitlichen Steuersatz von 6,1 % vor, bei Abschaffung der meisten der heute noch bestehenden 25 Steuerausnahmen. Die Sammelbotschaft ist so aufgebaut, dass beide Teile nacheinander behandelt werden können; es ist aber auch möglich, direkt und ausschliesslich Teil B zu behandeln. Der Bundesrat strebt die Umsetzung sowohl der im Teil A als auch der im Teil B enthaltenen Reformen an.

Das vollständig überarbeitete Mehrwertsteuergesetz zeichnet sich gemäss Teil A durch eine einfachere Systematik und inhaltliche Revisionen in über 50 Punkten aus. Damit sollen eine einfachere Handhabung der Mehrwertsteuer und eine spürbare administrative Entlastung der

Unternehmen erreicht werden. Ein erhöhtes Mass an Rechtssicherheit wird namentlich dadurch erreicht, dass die Rechtskraft der Steuerforderung klar geregelt wird, anlässlich von Steuerkontrollen eine Veranlagung der Steuer durch die ESTV zu erfolgen hat, ein Anspruch auf rechtsverbindliche Auskünfte der ESTV eingeführt und die heute umfassende Solidarhaftung bei der Gruppenbesteuerung eingeschränkt wird. Ferner soll auch die absolute Verjährungsfrist von 15 Jahren auf 10 Jahre verkürzt werden. Vereinfachungen sollen die Steuerpflichtigen dadurch erfahren, dass bspw. die Mindestumsatzgrenze, bis zu der ein Unternehmer von der Steuerpflicht befreit ist, auf Fr. 100 000 vereinheitlicht wird, der freiwillige Verzicht auf die Befreiung von der Steuerpflicht an keine Mindestumsatzgrenze mehr gebunden wird, die einfache Abrechnung nach Saldosteuersätzen eine Ausweitung erfährt und der Nachweis für steuermindernde Tatsachen von den Steuerpflichtigen grundsätzlich ohne formelle Vorschriften erbracht werden kann. Die stärkere Kundenorientierung offenbart sich bspw. darin, dass die Erlassmöglichkeiten bei der Inlandsteuer erweitert werden, dass die Aufgaben und Risiken der Steuererhebung vermehrt von den Steuerpflichtigen zur Verwaltung verlagert werden, dass die ESTV mehr Informations- und Veranlagungspflichten zu erfüllen hat oder dass generell die Verwaltung zu höherer Transparenz und besserer Kommunikation verpflichtet wird. Der Bundesrat geht davon aus, dass für die steuerpflichtigen Unternehmen mit der Umsetzung der in Teil A vorgesehenen Massnahmen die administrativen Kosten im Durchschnitt um über 10 % abnehmen, dafür auf die ESTV gegenüber heute aber ein Mehraufwand zukommen wird. Für den Bund sollen sich grundsätzlich keine Auswirkungen ergeben, da die Reform haushaltsneutral erfolgen soll.

Teil B geht über den 50-Massnahmen-Plan hinaus, indem er die Vereinfachung der Mehrwertsteuer konsequent weiterführt. Der einheitliche Steuersatz von 6,1 % sowie die Abschaffung der meisten der heute bestehenden 25 Steuerausnahmen sollen ein Höchstmass an Vereinfachungen gestatten, weil aufwändige und komplexe Abgrenzungsprobleme wegfallen. Ausnahmen sollen nur noch dort bestehen bleiben, wo der administrative Aufwand entweder in keinem Verhältnis zum Ertrag steht oder es heute technisch nicht möglich ist, die Steuerbemessungsgrundlage korrekt zu bestimmen. Bei Umsetzung des Teils B rechnet der Bundesrat mit einer Senkung des Entrichtungsaufwandes für die Steuerpflichtigen um rund 30 %. Zudem wird die Zielkonformität der Steuerbelastung erhöht, indem die bestehende Schattensteuer (taxe occulte) deutlich abgebaut wird. Der Bundesrat rechnet auch mit spürbaren Auswirkungen auf die Konsumenten und die Volkswirtschaft. Zum einen ist durch die Änderung des Steuersatzes und die Ausweitung

15 Medienmitteilung des Eidg. Finanzdepartements (vom 17.1.2008), www.efd.admin.ch/aktuell/medieninformation/00462/index.html?lang=de&msg-id=16812.

der Steuerbemessungsgrundlage kurzfristig eine geringe Mehrbelastung der Haushalte zu erwarten. Zum anderen wird diese Reform längerfristig jedoch zu einem zusätzlichen Wachstum der Volkswirtschaft im Umfang von zwischen 0,3 % und 0,8 % des Bruttoinlandproduktes und damit auch zu höheren Haushaltseinkommen führen.

Obwohl die Einführung eines Einheitssatzes nur geringe Auswirkungen auf die Ausgaben der einkommensschwächeren Haushalte hat, sieht der Bundesrat eine Kompensation dieser Auswirkungen ausserhalb des Mehrwertsteuersystems vor. Das entsprechende sozialpolitische Korrektiv ist so ausgelegt, dass 40 % der Haushalte keinerlei Mehrbelastung erfahren sollen. Für dieses Korrektiv sind 0,1 Mehrwertsteuerprozent oder rund Fr. 380 Mio. jährlich vorgesehen. Im Weiteren sollen die einmaligen Kosten für den Eintritt in die Steuerpflicht für Branchen, in denen heute Steuerausnahmen gelten, durch den Anspruch auf Einlagesteuerung aufgefangen werden können. Im Übrigen sollen auch die im Teil B vorgesehenen Massnahmen keine Auswirkungen auf die Mehrwertsteuereinnahmen des Bundes haben.

Die vorgesehene Vereinheitlichung der verschiedenen Steuersätze erfordert eine Änderung der massgebenden Bestimmung der Bundesverfassung. Der Bundesrat will diese Gelegenheit nutzen, um eine Neufassung von Art. 130 BV zu unterbreiten, welche die für die Mehrwertsteuer wichtigen Grundsätze der Wettbewerbsneutralität und der Wirtschaftlichkeit bereits auf Verfassungsebene festschreibt.¹⁶

1.7 In der Sommersession 2008 behandelte Motionen und Initiativen

Der Ständerat hat:

- eine Nationalratsmotion überwiesen, welche eine Beseitigung der Emissionsabgabe auf Eigenkapital vorsieht;
- eine Motion abgelehnt, welche eine Vereinfachung der Einkommenssteuern durch Pauschalierung und/oder Streichung von Abzügen erreichen wollte;
- eine Nationalratsmotion für steuerliche Anreize zu Energiesparmassnahmen abgelehnt;
- eine Nationalratsmotion für Steueranreize zu energieeffizienten Sanierungsmassnahmen in einen Prüfungsantrag an den Bundesrat umgewandelt;

- 3 parlamentarische Initiativen, die den Kantonen das steuerbegünstigte Bausparen erlauben wollten, erneut abgelehnt und damit definitiv erledigt.¹⁷

Der Nationalrat hat in der Sommersession 2008 keine Motionen und Initiativen im Steuerbereich behandelt.

1.8 Eidg. Volksinitiative «Für faire Steuern. Stopp dem Missbrauch beim Steuerwettbewerb (Steuergerechtigkeits-Initiative)»

Die am 6.5.2008 eingereichte Volksinitiative ist mit 104 684 gültigen Unterschriften zustande gekommen.¹⁸ Diese Initiative, die in der Form eines ausgearbeiteten Entwurfs abgefasst ist, sieht einerseits Mindeststeuersätze für höhere Einkommen und Vermögen und andererseits das Verbot von degressiven Steuertarifen vor. Namentlich soll der Grenzsteuersatz der kantonalen und kommunalen Einkommenssteuern zusammen für alleinstehende Personen mindestens 22 % auf dem Teil des steuerbaren Einkommens betragen, der Fr. 250 000 übersteigt. In gleicher Weise soll für alleinstehende Personen der Grenzsteuersatz der kantonalen und kommunalen Vermögenssteuern zusammen mindestens 5 % auf dem Teil des steuerbaren Vermögens betragen, der Fr. 2 Mio. übersteigt. Für gemeinsam veranlagte Paare und für alleinstehende Personen, die mit Kindern oder unterstützungsbedürftigen Personen zusammenleben und deren Unterhalt zur Hauptsache bestreiten, können die Betragsgrenzen erhöht werden. Auch werden die Folgen der kalten Progression periodisch ausgeglichen.¹⁹

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;

16 S. Vorabdruck der Botschaft als Dateianhang zur Medienmitteilung des Eidg. Finanzdepartements (vom 26.6.2008), www.efd.admin.ch/aktuell/medieninformation/00462/index.html?lang=de&msg-id=19640.

17 Entscheidung des Nationalrates s. Gesetzgebungs-Agenda 2008/2, Abschn. 1.6, FStR 2008, 149.

18 S. BBl 2008, 4991.

19 S. BBl 2006, 9101.

- Erhöhung des Zweiverdienerabzugs 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 Vernehmlassung zur Teilrevision des Steuergesetzes dauerte bis 30.5.2008. Deren Ergebnisse werden zurzeit ausgewertet. Der Regierungsrat wird nach den Sommerferien über die Vorlage befinden.

Bei der 1. Lesung im Kantonsrat, welche voraussichtlich im Oktober 2008 stattfindet, sollen noch die Bestimmungen des Unternehmenssteuerreformgesetzes II sowie weitere bundesrechtliche Vorgaben Berücksichtigung finden.

2.2 Basel-Landschaft

Der Regierungsrat hat am 29.4.2008 einen Entwurf zur Änderung des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes in die Vernehmlassung geschickt. Die Gesetzesreform steht dabei im Zeichen der Vereinfachung und Steuerentlastung.

Die Steuerbelastung soll bei allen Steuerklassen massvoll gemildert werden. Damit soll die Erhaltung und Förderung der Standortattraktivität des Kantons auch bei den Erbschafts- und Schenkungssteuern erreicht werden. Die Steuerklassen und die Steuerkurve sollen soweit möglich vereinfacht sowie die Verständlichkeit und Nachvollziehbarkeit für die Betroffenen erhöht werden. Regelmässig auftretende Probleme bei der steuerlichen Belastung in speziellen Situationen, welche bisher immer im Einzelfall gelöst werden mussten, sollen einer gesetzlich geregelten, allgemeinen Lösung zugeführt werden.

Vorgeschlagen wird eine Neuordnung aller Steuerklassen mit proportionalen Steuersätzen und grosszügigen Freibeträgen. Die derzeit im Gesetz effektiv noch existierenden 6 Steuerklassen werden neu in 4 Klassen zusammengefasst und vereinzelt auch neu definiert. Konkret sind folgende Änderungen geplant:

- Einführung eines Steuersatzes von 7,5 % für Eltern, Stief- und Pflegekinder, mit einem Freibetrag von Fr. 50 000;

- Einführung eines Steuersatzes von 15 % mit einem Freibetrag von Fr. 30 000 für Geschwister, Grosseltern, Schwieger- und Stiefeltern und neu auch für Konkubinatspartner, welche seit mind. 5 Jahren eine häusliche Gemeinschaft bilden;
- für die weiteren Verwandten wie Tanten und Onkel, Nichten und Neffen, Cousins und Cousins soll eine Steuer von 22,5 % erhoben werden, nach Abzug eines Freibetrags von Fr. 20 000;
- für alle übrigen Empfänger soll die Steuerbelastung 30 % betragen, nach Abzug eines Freibetrags von Fr. 10 000.

Bisher belief sich die maximale Steuerbelastung auf gegen 44 %. Die Kombination von proportionalen Steuersätzen und Freibeträgen soll deshalb in den allermeisten Fällen zu einer steuerlichen Entlastung gegenüber dem heutigen Zustand führen.

Privilegiert behandelt werden soll zudem die Unternehmensnachfolge, d. h. die Übertragung eines Unternehmens oder von Geschäftsvermögen an einen Empfänger, der die unternehmerische Tätigkeit weiterführt. In solchen Fällen soll nur die Hälfte der ordentlichen Steuer erhoben werden. Ganz steuerfrei bleiben soll dasjenige Erbschaftsvermögen von vorverstorbenen Nachkommen an ihre Eltern, das innerhalb der letzten 5 Jahre von den Eltern an jene Nachkommen geschenkt wurde. Hausrat soll ebenfalls generell steuerfrei bleiben, wenn dieser von einer Person übernommen wird, welche mit der verstorbenen Person in häuslicher Gemeinschaft gelebt hat.

Die Vernehmlassungsfrist dauert bis zum 31.8.2008.

2.3 Freiburg

Der Staatsrat hat dem Grossen Rat einen Gesetzesentwurf zur Änderung gewisser Steuerbestimmungen überwiesen. Im Wesentlichen ist Folgendes vorgesehen:

- vollständiger Ausgleich der Folgen der kalten Progression (Teuerungsanpassungen beim Steuertarif und den Sozialabzügen für die Einkommenssteuer; Teuerungsanpassungen beim Steuertarif, den Sozialabzügen und dem steuerbaren Minimalvermögen bei der Vermögenssteuer);
- Anpassungen an das geänderte Bundesrecht bezüglich der Unternehmenssteuerreform II: Sowohl bei Beteiligungen im Geschäftsvermögen als auch im Privatvermögen sollen Gewinnausschüttungen und Veräusserungsgewinne (bei Geschäftsvermögen) lediglich zu 50 % steuerbar sein, wenn die Beteiligungsquote mind. 10 % ausmacht. Zusätzlich soll eine Milderung der Steuerbelastung bei endgültiger Übertragung oder Liquidation oder bei Übertragung durch Erbgang eingeführt werden;

- weitere Umsetzungen von Bundesrecht (BG über die kollektiven Kapitalanlagen, BG über Änderungen des Nachsteuerverfahrens und des Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung auf dem Gebiet der direkten Steuern, BG über Massnahmen zur Bekämpfung der Schwarzarbeit sowie Gaststaatgesetz).

Die Behandlung im Grossen Rat ist im Herbst 2008 vorgesehen. Die Änderungen sollen am 1.1.2009 in Kraft treten.

2.4 Genf

Die vorberatende Kommission hat den Gesetzesentwurf (PL 10 039) betr. den Bezug und die Sicherung der Steuern von natürlichen und juristischen Personen²⁰ am 11.3.2008 fertig beraten. Im Anschluss daran hat der Grosse Rat an den Sitzungen vom 26. und 27.6.2008 das Gesetz erlassen.²¹ Der Staatsrat wird den Zeitpunkt des Inkrafttretens bestimmen.

Das Gesetz 8641 betr. die Streichung des kantonalen Zuschlags auf der Kapitalsteuer von neuen Kapitalgesellschaften²², das in der Volksabstimmung vom 16.12.2007 gutgeheissen wurde, ist am 1.7.2008 in Kraft getreten.

Am 15.11.2007 hat der Grosse Rat ein Gesetz (9863) betr. Zuwendungen verabschiedet, das verschiedene Steuergesetze ändert. Dieses Gesetz wurde in der Volksabstimmung vom 1.6.2008 gutgeheissen. 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 oder einen Kultuszweck;

- Befreiung gewisser Grundstücke von der Grundsteuer aufgrund ihrer Zweckbestimmung.

Der Staatsrat hat den Zeitpunkt des Inkrafttretens noch nicht festgelegt.

Im Anschluss an die eidgenössische Volksabstimmung vom 24.2.2008 betr. das Unternehmenssteuerreformgesetz II haben Mitglieder des Grossen Rates am 26.2.2008 ein Gesetzesprojekt (PL 10 218) eingereicht. Im Wesentlichen geht es um Folgendes:

- Teilbesteuerung der Dividenden im gleichen Umfang wie bei der direkten Bundessteuer: Besteuerung der Dividenden zu 60 % für Beteiligungen im Privatvermögen und zu 50 % für Beteiligungen im Geschäftsvermögen;
- im Zusammenhang mit der Besteuerung von Liquidationsgewinnen soll der Teil der realisierten stillen Reserven besteuert werden, der den zulässigen Einkaufsbeitrag in die 2. Säule übersteigt, wobei die Steuer zu 1/5 des ordentlichen Tarifs berechnet werden soll.
- Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer: Die Kapitalsteuer soll bis zum Betrag der Gewinnsteuer nicht erhoben werden.

Der Staatsrat hat am 9.4.2008 zuhanden des Grossen Rates ein Gesetzesprojekt (PL 10 247) verabschiedet, das aufgrund der Unternehmenssteuerreform II, inkl. der dringenden Anpassungen bei der Unternehmensbesteuerung, verschiedene Steuergesetze des Kantons Genf ändern soll. Im Wesentlichen geht es um folgende Punkte:

- Anpassung an die Neuerungen betr. indirekte Teilliquidation und Transponierung;
- Teilbesteuerung der Dividenden in der gleichen Weise wie bei der direkten Bundessteuer und wie im oben erwähnten Gesetzesprojekt (PL 10 218) vorgesehen: Besteuerung der Dividenden zu 60 % für Beteiligungen im Privatvermögen und zu 50 % für Beteiligungen im Geschäftsvermögen;
- hinsichtlich der Besteuerung der Liquidationsgewinne soll eine analoge Lösung wie bei der direkten Bundessteuer gewählt werden, d. h., es soll der Teil der realisierten stillen Reserven besteuert werden, der den zulässigen Einkaufsbeitrag in die 2. Säule übersteigt. Nur 1/5 dieses übersteigenden Betrages soll für die Bestimmung des Steuersatzes massgebend sein; letzterer soll jedoch mind. 3,8 % betragen, wobei die kantonalen und kommunalen Zuschläge nicht inbegriffen sind.

Der Staatsrat hat darauf verzichtet, die Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer vorzuschlagen, da diese Massnahme bedeutende Steuerausfälle zur Folge hätte.

20 S. Gesetzgebungs-Agenda 2008/2, Abschn. 2.4, FStR 2008, 150.

21 Für Einzelheiten s. www.geneve.ch/grandconseil/data/loisvottee/L10039.pdf.

22 S. Gesetzgebungs-Agenda 2008/2, Abschn. 2.4, FStR 2008, 150.

2.5 Glarus

Die Landsgemeinde hat am 4.5.2008 folgenden Änderungen des Steuergesetzes zugestimmt:

Einkommensbesteuerung:

- neuer Sozialabzug von Fr. 2000 für Alleinstehende ohne Anspruch auf den Verheiratetentarif;
- Festsetzung des Abzuges vom Bruttoeinkommen im vereinfachten Abrechnungsverfahren auf 4,5 %.

Vermögensbesteuerung: Erhöhung der Abzüge vom Reinvermögen:

- von Fr. 50 000 auf Fr. 75 000 für alleinstehende Steuerpflichtige;
- von Fr. 100 000 auf Fr. 150 000 für gemeinsam steuerpflichtige Ehegatten sowie für verwitwete, gerichtlich oder tatsächlich getrennt lebende, geschiedene und ledige Steuerpflichtige, die allein mit Kindern zusammenleben;
- von Fr. 20 000 auf Fr. 25 000 für jedes minderjährige, unter der elterlichen Sorge oder Obhut des Steuerpflichtigen stehende Kind;
- zusätzlich Fr. 25 000 für Steuerpflichtige, die mindestens eine halbe Rente der eidg. Invalidenversicherung beziehen (bisher Fr. 20 000).

Unternehmensbesteuerung: Reduktion des Gewinnsteuertarifs auf proportional 9 %.

Umsetzung des BG über Änderungen des Nachsteuerverfahrens und des Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung auf dem Gebiet der direkten Steuern.

Die Änderung betreffend das vereinfachte Abrechnungsverfahren trat rückwirkend auf den 1.1.2008 in Kraft; die übrigen Bestimmungen werden auf den 1.1.2009 in Kraft gesetzt.

Dem Regierungsrat wird voraussichtlich im August 2008 zuhanden von Landrat und Landsgemeinde 2009 folgender Antrag gestellt:

- Vollzug der Unternehmenssteuerreform II (Übernahme der Bestimmungen in das kantonale Recht, mit Ausnahme der Teilbesteuerung, da der Kanton vorläufig am Teilsatzverfahren festhält; Inkrafttreten der übrigen Bestimmungen analog Bund).
- Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und Einführung der straflosen Selbstanzeige (Inkrafttreten noch offen, analog zum Bund);
- Einführung des Teilsplittings und Entlastung der Einkommen aller Kategorien inkl. Kapitalabfindungen mit Vorsorgecharakter (Inkrafttreten geplant auf 1.1.2010).

2.6 Graubünden

Die Regierung hat an der Sitzung vom 24.6.2008 die Botschaft für eine kleine Teilrevision des Steuergesetzes verabschiedet. Diese soll in der Oktobersession vom Grossen Rat beraten und bereits auf den 1.1.2009 in Kraft gesetzt werden.

Für die Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung soll bei massgebenden Beteiligungen vom heutigen Halbsatzverfahren zum Teilbesteuerungsverfahren gewechselt werden. Dabei werden die Regelungen gemäss DBG übernommen, um eine Harmonisierung mit der direkten Bundessteuer zu erreichen und unterschiedliche Systeme in Bund und Kanton zu verhindern. Für die Vermögenssteuer wird am Halbsatzverfahren festgehalten, weil das Harmonisierungsgesetz die Teilbesteuerung nur für die Einkommenssteuer zulässt.

Als weitere Revisionspunkte werden die Bestimmung über die Steuererleichterungen an die Vorgaben des StHG angepasst und die Kompetenz für den Steuererlass ab einem Betrag von Fr. 50 000 pro Steuerpflichtigen und Steuerjahr auf die Regierung übertragen.

2.7 Luzern

Der Regierungsrat hat den Entwurf für eine weitere Teilrevision des Steuergesetzes (Teilrevision 2011) in die Vernehmlassung gegeben. Die Vernehmlassungsfrist ist am 20.6.2008 abgelaufen. 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 Gemeinde) den ersten Rang unter den Kantonen einnehmen.
- Entlastung des Mittelstands bei der Einkommenssteuer und Ausgleich der kalten Progression: Bei den mittleren Einkommen soll nochmals eine spürbare Entlastung und gleichzeitig – im Hinblick auf den Standortwettbewerb – bei den höheren Einkommen eine Abflachung des Progressionsverlaufs 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 sollen 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 verbesserten Persönlichkeitsschutzes als nicht mehr zeitgemäss empfunden und sollen deshalb abgeschafft werden.
- Anpassungen an das geänderte Bundesrecht: Unternehmenssteuerreformgesetz II (inkl. 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.

Die Verabschiedung der Botschaft des Regierungsrates an den Kantonsrat ist auf Ende September 2008 geplant. Der Kantonsrat wird die Vorlage voraussichtlich im Frühjahr 2009 behandeln.

2.8 Nidwalden

Der Landrat hat die Teilrevision des Steuergesetzes gutgeheissen. Im Wesentlichen geht es um folgende Punkte:

- Senkung des Einkommenssteuertarifs für die natürlichen Personen des Mittelstands um max. 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 Teilrevision soll am 1.1.2009 in Kraft treten.

2.9 Obwalden

Der Regierungsrat des Kantons Obwalden hat das Vernehmlassungsverfahren für die auf den 1.1.2009 geplante Teilrevision des Steuergesetzes eröffnet. Inhaltlich geht es um den Nachvollzug von bundesrechtlichen Vorgaben und um Massnahmen auf kantonaler Ebene, mit dem Ziel, das Steuerrecht zu vereinfachen. Die Vernehmlassungsvorlage enthält im Wesentlichen folgende Vorschläge:

- Neuregelung des Zweiverdienerabzugs (Anpassung an das BG über die direkte Bundessteuer);
- neu sollen rückkaufsfähige Rentenversicherungen mit ihrem Rückkaufswert der Vermögenssteuer unterliegen;
- Senkung der Gewinnsteuer für die übrigen juristischen Personen (wie Vereine, Stiftungen, Korporationen und kollektive Kapitalanlagen) von 6,6 % auf 6,0 %. Damit soll der Steuersatz auf das gleiche Niveau wie bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften gesenkt werden;
- der Quellensteuersatz für Künstler, Sportler und Referenten soll so ausgestaltet werden, dass die Höhe der Tageseinkünfte für die Höhe des Steuersatzes keine Rolle mehr spielt;
- für Empfänger von Vorsorgeleistungen mit Wohnsitz im Ausland soll die Quellensteuer bei Renten von 8 % auf 10 % erhöht werden;
- die Möglichkeit, bei Glaubhaftmachen eines Interesses die Steuerfaktoren zu erfahren, soll aufgehoben werden. Bezüglich des Steuergeheimnisses und der Amtshilfe soll der Wortlaut des Bundessteuerrechts übernommen werden;
- Anpassungen an das Bundesrecht (Unternehmenssteuerreform II, BG gegen die Schwarzarbeit, BG über die kollektiven Kapitalanlagen, BVG, Bundesgerichtsgesetz, BG über Änderungen des Nachsteuerverfahrens und des Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung auf dem Gebiet der direkten Steuern).

Die Vernehmlassung dauert bis zum 22.8.2008.

2.10 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 Mittelstands 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 (bisheriger Maximalsteuersatz: 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).

2.11 Schwyz

Der Regierungsrat hat Mitte April 2008 den Entwurf für eine weitere grosse Teilrevision des Steuergesetzes in die Vernehmlassung gegeben. Sie enthält die Nachführung von Bundesrecht, setzt die Unternehmenssteuerreform II um und soll insbesondere dem Wohn- und Unternehmensstandort Kanton Schwyz dienen. Geplant sind im Wesentlichen folgende Änderungen:

- Einkommenssteuer: Nebst einem teilweisen Ausgleich der kalten Progression bei Tarif und Abzügen soll neu eine Sozialentlastung für untere und mittlere Einkommen bis zu einem steuerbaren Einkommen von Fr. 79 900 eingeführt werden. Dazu wird ein Abzug vom Steuerbetrag des Kantons von max. Fr. 400 vorgesehen. Diese Entlastung soll ausschliesslich durch den Kanton getragen werden. Die Bezirke, Gemeinden und Kirchgemeinden laufen damit nicht Gefahr, ihre Steuerfüsse anheben zu müssen. Die kalte Progression soll nur zu gut der Hälfte der bis Ende 2009 zu erwartenden Teuerung ausgeglichen werden, weil in den vergangenen Jahren auf breiter Front Steuerfussenkungen von durchschnittlich fast 14 % erfolgten. Schliesslich wird die Besteuerung der Einzelternfamilien an die bundesgerichtliche Rechtsprechung angepasst.
- Vermögenssteuer: Die Sozialabzüge sollen pro erwachsene Person von Fr. 75 000 auf Fr. 100 000 und pro Kind von Fr. 10 000 auf Fr. 30 000 angehoben werden.
- Gewinnsteuer: Der Gewinnsteuersatz soll für alle juristischen Personen auf 2,25 % (einfache Steuer) festgelegt werden, was für AG und GmbH die Aufgabe des bisherigen Zweistufentarifs bedeutet. Der Steuerfreibetrag für Vereine, Stiftungen und übrige juristische Personen soll auf Fr. 20 000 verdoppelt werden.
- Kapitalsteuer: Neu soll die Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer angerechnet werden. Der Steuerfreibetrag für Vereine, Stiftungen und übrige juristische Personen soll auf Fr. 200 000 verdoppelt werden.
- Quellensteuer: Der Tarif für Künstler, Sportler, Referenten etc. soll auf 7 - 13 % (bisher 8 - 20 %) gesenkt werden.
- Umsetzung der Unternehmenssteuerreform II für natürliche und juristische Personen.

Die Vorlage soll auf den 1.1.2010 in Kraft treten. Sie wird bei den Gemeinwesen zu jährlichen Ertragsausfällen von rund Fr. 100 Mio. führen.

Der Kantonsrat empfiehlt dem Volk mehrheitlich, die Volksinitiative «Abschaffung der Handänderungssteuer» anzunehmen und diejenige zur «Kompensation des Steuerausfalls der Gemeinden»²³ abzulehnen.

Das Initiativbegehren «Steuerentlastung für Erziehungsarbeit in der Familie»²⁴ ist zustande gekommen. Verlangt wird eine Steuerentlastung bei Eigenbetreuung von Kindern unter 13 Jahren im Ausmass der auf die ersten Fr. 20 000 steuerbares Einkommen entfallenden Steuern. Damit variiert die Entlastung je nach Wohnsitzgemeinde.

2.12 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 des Vermögenssteuersatzes von 1,9‰ auf 1,7‰;
- Reduktion des Gewinnsteuersatzes 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 zu viel bezahlten Steuern für Einzelternfamilien ab Steuerperiode 2001.

Gegenüber der Vorlage der Regierung²⁵ 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 Wohn-

23 S. Gesetzgebungs-Agenda 2008/2, Abschn. 2.10, FStR 2008, 152.

24 S. Gesetzgebungs-Agenda 2007/3, Abschn. 2.11, FStR 2007, 251.

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

sitz 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 sind insbesondere die Änderung beim Einkommenssteuertarif, die erst ab 1.1.2011 angewendet werden soll, sowie jene Bestimmungen der Unternehmenssteuerreform II, die auch bei der direkten Bundessteuer erst ab 1.1.2011 angewendet werden. Die Teilrevision untersteht dem obligatorischen Referendum. Die Volksabstimmung wird am 28.9.2008 stattfinden. Gegen die (dem fakultativen Referendum unterstehende) Regelung der Rückzahlung der zu viel bezahlten Steuern für Einzelternfamilien ist das Referendum nicht ergriffen worden. Die Rückerstattungen wurden deshalb umgehend vorgenommen.

2.13 Tessin

Die Tessiner Stimmberechtigten haben am 1.6.2008 eine Initiative der Lega dei Ticinesi, die lineare Steuersenkungen sowohl für natürliche als auch für juristische Personen gefordert hatte, mit 56,5 % Nein-Stimmen abgelehnt. Die Initiative hätte Einnahmenausfälle von Fr. 190 Mio. zur Folge gehabt.

2.14 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 die 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.²⁶

2.15 Uri

Der Landrat hat am 28.5.2008 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 ca. 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. 8 000;
- 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);

²⁶ S. www.steuerverwaltung.tg.ch – Aktuelles.

- Gewinnsteuer: Die Steuerlast auf dem steuerbaren Gewinn soll im Durchschnitt ca. 10 % betragen (Kantons- und Gemeindesteuern).

Das Urner Volk wird am 28.9.2008 über die Teilrevision befinden. Das Inkrafttreten ist auf den 1.1.2009 geplant.

2.16 Wallis

Der Staatsrat hat dem Grossen Rat den Entwurf für ein Dekret zur Änderung des Steuergesetzes zwecks Ausgleichs der kalten Progression unterbreitet. Die kantonalen Einkommenssteuersätze sollen per 1.1.2008 um 10 % angepasst werden. Ferner ist vorgesehen, dass der Entscheid, ob die kalte Progression auch auf kommunaler Ebene ausgeglichen wird, den Gemeinden überlassen werden soll.

2.17 Zug

Der Kantonsrat hat die Änderung des Steuergesetzes in der Schlussabstimmung vom 29.5.2008 gutgeheissen. Gegenüber dem Ergebnis der 1. Lesung²⁷ ergaben sich keine Änderungen. Gegen die Steuergesetzrevision wurde das Referendum angekündigt. Bei Zustimmung des Souveräns zur Gesetzesrevision ist das Inkrafttreten auf den 1.1.2009 geplant.

2.18 Zürich

Der Regierungsrat beantragt dem Kantonsrat eine Steuergesetzrevision für natürliche Personen.²⁸ Im Wesentlichen sind folgende Änderungen geplant:

- Ausgleich der Teuerung bzw. der kalten Progression: Die Teuerung soll sowohl auf den Einkommenssteuer- und Vermögenssteuertarifen als auch den Beträgen für die Abzüge ausgeglichen werden, und zwar für die Zeit seit Ende 2001 bis zum 1.1.2010, d. h. bis zum Zeitpunkt, auf den die Gesetzesrevision frühestens in Kraft treten kann.
- Anpassungen im unteren Einkommensbereich: Die Nullstufe im Einkommenssteuertarif – d. h. der im Einkommenssteuertarif integrierte persönliche Abzug – soll über die Teuerung hinaus von bisher Fr. 6200 auf Fr. 11 300 für Alleinstehende und von bisher Fr. 12 400 auf Fr. 22 600 für Verheiratete erhöht werden.
- Anpassungen im oberen Einkommensbereich: Neu soll die oberste Progressionsstufe im Einkommenssteuertarif bei 12 % (einfache Staatssteuer) liegen; bis anhin betrug die oberste Progressionsstufe 13 %. Zudem sollen Einkommensteile über Fr. 253 700 bei

Alleinstehenden bzw. Fr. 352 500 bei Verheirateten neu mit 11 % (einfache Staatssteuer) erfasst werden.

- Streichung der obersten Progressionsstufe im Vermögenssteuertarif: Neu soll die oberste Progressionsstufe im Vermögenssteuertarif bei 2,5 % (einfache Staatssteuer) liegen; sie ist auf Vermögensteile über Fr. 2 225 000 bei Alleinstehenden bzw. Fr. 2 300 000 bei Verheirateten anwendbar. Die oberste Progressionsstufe von bisher 3 % wird gestrichen.
- Erhöhung des Kinder- und des Kinderbetreuungskostenabzugs: Der Kinderabzug soll über die Teuerung hinaus um Fr. 1000 auf neu Fr. 8300 erhöht werden. Damit wird der Kanton Zürich zu den Kantonen mit den höchsten Kinderabzügen aufschliessen. Ebenfalls soll der Höchstbetrag, bis zu dem bei Erwerbstätigkeit beider Elternteile bzw. der alleinerziehenden Person die Kosten für die Kinderbetreuung abgezogen werden können, über die Teuerung hinaus um Fr. 1000 auf neu Fr. 7500 je betreutes Kind erhöht werden.
- Ergänzende Vermögenssteuer für land- oder forstwirtschaftlich genutzte Grundstücke: Bei Zweckentfremdung eines land- oder forstwirtschaftlich genutzten Grundstücks soll eine ergänzende Vermögenssteuer neu nur noch erhoben werden, wenn das Grundstück innert 5 Jahren seit der Zweckentfremdung veräussert wird.

Die Ausfälle aus der vorliegenden Steuergesetzrevision werden, bezogen auf die Verhältnisse in der Steuerperiode 2006, für den Kanton auf rund Fr. 300 Mio. geschätzt. Davon entfällt rund die Hälfte auf den Ausgleich der kalten Progression. Entsprechende Ausfälle werden sich auch bei den Gemeindesteuern ergeben.

Mit den vorgeschlagenen Änderungen soll die Konkurrenzfähigkeit des Kantons Zürich im interkantonalen Steuerwettbewerb verbessert werden. Die beantragte Steuergesetzrevision führt bei allen steuerpflichtigen natürlichen Personen zu Entlastungen.

Die Steuergesetzrevision wird voraussichtlich auf den 1.1.2010 in Kraft treten.

Der Bund der Steuerzahler (BDS) hat am 24.6.2008 die Volksinitiative «Für eine faire Vermögenssteuer» angekündigt.²⁹ Nach Auffassung der Initianten ist der Kanton Zürich für Personen mit hohem Vermögen steuerlich zu wenig attraktiv. Die Initiative verlangt eine Änderung des Steuergesetzes, wobei die Tarife für die Vermögenssteuer halbiert werden sollen. Die Unterschriftensammlung soll nach den Sommerferien beginnen.

27 S. Gesetzgebungs-Agenda 2008/2, Abschn. 2.15, FStR 2008, 154.

28 S. www.sk.zh.ch/internet/sk/de/mm/2008/188-1.html.

29 S. NZZ vom 25.6.2008, 45.

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:
