
IFF Institut für Finanzwissenschaft
und Finanzrecht



Universität St.Gallen

IFF Forum für Steuerrecht

Aus dem Inhalt

Dr. rer. pol. Alfred Storck/
Peter Spori, Fürspr.

**Konzernfinanzierung in der Schweiz – Fakten und Steuern
Bedürfnisse eines globalen Konzerns und geltende Praxis zum
Verrechnungssteuer- und Stempelabgaberecht**

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

Besteuerung kollektiver Kapitalanlagen und ihrer Anleger (1. Teil)

Prof. Dr. Ulrich Cavelti

**Die Schliessung der Durchsetzungslücke des
Steuerharmonisierungsgesetzes**

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

Rechtsprechung im Jahr 2007 (2. Teil)

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

Gesetzgebungs-Agenda 2008/4

2008/4

Impressum

IFF Forum für Steuerrecht

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

Herausgeber und Verlag

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

Telefon: +41 (0)71 224 25 20

Telefax: +41 (0)71 224 26 70

E-Mail: fstr-iff@unisg.ch

Internet-Website: www.iff.unisg.ch

Redaktion

Leitung: Dr. rer. publ. Ruedi Baumann

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

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 (ab 2009: CHF 412; 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 (ab 2009: CHF 103). Es werden die effektiven Versandkosten verrechnet.

Bestellungen

Beim Verlag

Abbestellungen

Schriftlich beim Verlag bis spätestens sechs Wochen vor Jahresende

Manuskripte und Rezensions-Exemplare

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

2008/4

Inhalt

	Artikel	
Dr. rer. pol. Alfred Storck/ Peter Spori, Fürspr.	Konzernfinanzierung in der Schweiz – Fakten und Steuern Bedürfnisse eines globalen Konzerns und geltende Praxis zum Verrechnungssteuer- und Stempelabgaberecht	249
	Praxis-Forum	
Stefan Oesterhelt, LL.M./ Maurus Winzap, LL.M.	Besteuerung kollektiver Kapitalanlagen und ihrer Anleger (1. Teil)	266
	Gesetzgebungs-Forum	
Prof. Dr. Ulrich Cavelti	Die Schliessung der Durchsetzungslücke des Steuerharmonisierungsgesetzes	287
	Rechtsprechungs-Überblick	
Prof. Dr. Markus Reich/ Prof. Dr. Robert Waldburger	Rechtsprechung im Jahr 2007 (2. Teil)	297
	Gesetzgebungs-Agenda	
Lic. iur. Rainer Zigerlig/ Lic. iur. Heinz Baumgartner/ Dr. Raoul Stocker	Gesetzgebungs-Agenda 2008/4	310

Konzernfinanzierung in der Schweiz – Fakten und Steuern

Bedürfnisse eines globalen Konzerns und geltende Praxis zum Verrechnungssteuer- und Stempelabgaberecht

Dr. rer. pol. Alfred Storck/Peter Spori, Fürspr.



Dr. rer. pol. Alfred Storck, stellvertretender Finanzchef und Leiter der Konzernfunktionen Finanzen und Steuern, ABB Ltd., Zürich



Peter Spori, Fürspr., Steuerkonsulent, Prager Dreifuss Rechtsanwälte, Bern und Zürich

Inhalt*

1	Einleitung
2	Konzernfinanzierung aus der Sicht eines globalen Konzerns
2.1	Kapitalmarktaktivitäten und Finanzgesellschaften
2.2	Konzerninterne Finanzierungen/Gruppenfinanzierungen
2.3	Treasury Centers
3	Verrechnungssteuer und Emissionsabgabe bei Konzernfinanzierungsaktivitäten
3.1	Sind konzerninterne Fremdmittel Obligationen?
3.2	Sind konzerninterne Fremdmittel Kundenguthaben bei Banken?
4	Steuerliche Grenzen der Fremdfinanzierung und angemessene Zinssätze im Konzern
5	Schlussbemerkungen
	Literatur
	Berichte
	Rechtsquellen
	Praxisanweisungen

1 Einleitung

Die Konzernfinanzierung, d. h. die Finanzierung des Gesamtkonzerns und seiner Glieder sowie die Optimierung der flüssigen Mittel, ist bekanntlich eine zentrale Konzernaufgabe und von Natur aus recht vielschichtig. Wir möchten zunächst die Bedürfnisse und Gestaltungen in einem global operierenden Konzern darstellen und uns sodann mit steuerlichen Fragen beschäftigen. Wir werden hierbei feststellen, dass zwar in vielen Bereichen die schweizerischen Rahmenbedingungen vorbildlich sind – gerade auch im Vergleich zu wichtigen Nachbarländern in der EU –, aber in einzelnen und sehr bedeutsamen Bereichen steuerliche Hürden bestehen, die u. E. nicht mehr der Zeit entsprechen, auf keiner zwingenden gesetzlichen Grundlage basieren und im internationalen Wettbewerb äusserst hinderlich sind.

Bestimmte Konzernfinanzierungsgeschäfte sind somit am Standort Schweiz aus steuerlichen Gründen, d. h. wegen der damit verbundenen Kosten, nicht machbar; sie finden aus eben diesen steuerlichen Gründen im Ausland statt, und viele ausländische Standorte konkurrenzieren einander.

Der Beitrag beschäftigt sich im Abschn. 2 mit verschiedenen, vorwiegend rechtstatsächlichen Aspekten der Thematik und im Abschn. 3 dann kritisch mit der schweizerischen Rechtspraxis zur Verrechnungssteuer und den Stempelabgaben (Emissionsabgabe); Abschn. 4 beschäftigt sich mit Fragen der Begrenzung der Fremdfinanzierung im Konzern bzw. Fragen angemessener Zinssätze; Abschn. 5 enthält Schlussbemerkungen.

* Der Beitrag ist in den Abschn. 1, 2 und 4 eine überarbeitete Fassung des Referats von A. Storck an der IFA-Mitgliederversammlung vom 21.2.2008 in Basel im Rahmen des Fachthemas «Konzernfinanzierungen: Möglichkeiten und Grenzen in der Schweiz». Im Abschn. 3 ist er eine Ergänzung von P. Spori. Die Autoren danken Herrn Dr. C. Stockar, vormals Stellvertreter des Chefs der HA DVS der ESTV, und den Herren F. Gennari, M. Küpfer und J. Münger, Kadermitarbeiter der ESTV, für wertvolle Besprechungen.

Das Thema «Konzernfinanzierung in der Schweiz» ordnet sich in eine zur Zeit aktiv geführte Diskussion um den Finanzplatz und Konzernstandort Schweiz ein.¹

2 Konzernfinanzierung aus der Sicht eines globalen Konzerns

2.1 Kapitalmarktaktivitäten und Finanzgesellschaften

Global tätige Konzerne müssen Zugang zu allen relevanten Kapitalmärkten haben. Dies ist schlicht eine betriebswirtschaftliche Notwendigkeit, um die jeweiligen marktspezifischen Finanzierungsmöglichkeiten und -chancen voll nutzen zu können.

Marktfaktoren wie Währungen, Zinsniveaus, mögliche Investoren, Liquiditätsvolumina und Fristigkeiten sind hierbei von zentraler Bedeutung. Hinzu kommen rechtliche und steuerliche Rahmenbedingungen. Die enorme Dynamik dieser Marktfaktoren können wir seit geraumer Zeit an den wichtigsten Finanzmärkten erleben, insbes. in Bezug auf Commercial Papers (CPs), aber auch Anleiheemissionen von Industrieunternehmen und insbesondere von Banken.

Für die Kapitalmarktaktivitäten in den verschiedenen Märkten werden mit beteiligten Finanzinstituten/Banken sog. Masterprogramme erarbeitet und aufgelegt, bspw. im europäischen Markt die Medium Term Note-Programme oder im US-Markt die entsprechenden Bonds mit den jeweils spezifischen Registrierungsanforderungen (z. B.

unter Rule 144 A SEC Practice für institutionelle Investoren). Des Weiteren gibt es solche Masterprogramme im Bereich der (kurzfristigen) CPs, auch hier typischerweise auf die jeweiligen Ausgabemärkte bezogen, bspw. den amerikanischen, den europäischen oder auch den schweizerischen Markt.

Die Masterprogramme werden periodisch überarbeitet, u. a. weil neue Dokumentationsstandards entwickelt werden – z. B. der neue ECP (European Commercial Paper) Program-Standard der ICMA (International Capital Market Association)² oder die von der Bond Market Association³ überarbeiteten Dokumentationsanforderungen für Privat-Platzierungen (gemäss sec. 4(2) Securities Act of 1933 und Regulation D von der Registrierungspflicht ausgenommen).⁴ Die Masterprogramme dienen zusammen mit den Informationsmemoranda als Dokumentations- und Vertriebsinstrumente für die jeweiligen Mittelbeschaffungen im kurz-, mittel- und langfristigen Bereich.

Dem europäischen Markt kommt hierbei mehr und mehr die Funktion eines globalen Marktes ausserhalb der USA zu, d. h., er ist nicht begrenzt auf den Euro als Währung oder auf die EU-Staaten, und er besitzt mit einem jährlichen Wachstum von 20 % seit 1999 und einem Volumen von gegenwärtig EUR 420 Mia. ein sehr grosses Potential. Der Euro-Commercial Paper (ECP)-Markt begann als offshore USD-Markt und ist nun ein globaler Markt für verschiedene Währungen, mit Vorrang Euro. Der European Medium Term Notes (EMTN)-Markt begann 1986, ist aber erst seit 1990 stärker gewachsen. Der EMTN-Markt ist ebenfalls ein globaler Markt für verschiedene Währungen; die Hauptinvestoren sind in London domiziliert.

Darüber hinaus gibt es selbstverständlich Einzeltransaktionen an den Kapitalmärkten, typischerweise im Be-

1 Im Herbst 2007 wurde von der Schweizerischen Bankiervereinigung (SBVg.), dem Schweizerischen Versicherungsverband, der Swiss Funds Association und der Swiss Financial Market Services AG ein «Masterplan Finanzplatz Schweiz» veröffentlicht, der u. a. eine «international konkurrenzfähige Besteuerung» – und dabei insb. die «sukzessive Aufhebung der Stempelabgaben» (Ziff. 4 der Zusammenfassung) – fordert. An der Arbeit ist ein «Steuerausschuss Dialog Finanzplatz (Stafi)» mit Vertretern der Privatwirtschaft und der Behörden (s. Dialog Finanzplatz Schweiz: Förderung kollektiver Anlageformen – Früherkennung internationaler Entwicklungen). Allerdings scheinen die Bedürfnisse der Konzernfinanzierung aus der Schweiz nicht auf der Arbeitsliste zu figurieren.

Im März 2008 hat SwissHoldings einen Bericht zum «Konzernstandort Schweiz im globalen Wettbewerb» publiziert, der u. a. die «Beseitigung von Hindernissen für Konzernfinanzierungstätigkeiten in der Schweiz» fordert (vgl. Ziff. 4.4.4 des Berichts).

Verwiesen sei auch auf die Referate an der IFA-Mitgliederversammlung vom 21.2.2008 von MÜNGER, Konzernfinanzierung: Praxis der Eidg. Steuerverwaltung, von GEHRIGER, Konzernfinanzierungsgesellschaften – Quo Vadis, Standort Schweiz?, und SCHELLING, Konzernfinanzierung: Lösungsansätze aus der Sicht der Wirtschaft. Ferner: HARBEKE/GEHRIGER, Internationale Steuerplanung über die Schweiz – Standortvorteile und Standortreformbedarf.

2 Die ICMA repräsentiert die Interessen verschiedener Kapitalmarktteilnehmer (z. B. Investment-Banken, Asset-Manager, Börsen, Zentralbanken, Anwaltskanzleien und andere professionelle Berater) in mehr als 50 Ländern. Sie ist eine Selbstregulierungsorganisation und meinungsführend für die globalen Kapitalmärkte. Ihre Usancen (market conventions) und Standards haben die Kapitalmärkte der letzten 40 Jahre geprägt (Website der ICMA: www.icma-group.org).

3 Seit der Fusion mit der Securities Industry Association am 1.11.2006: Securities Industry and Financial Markets Association.

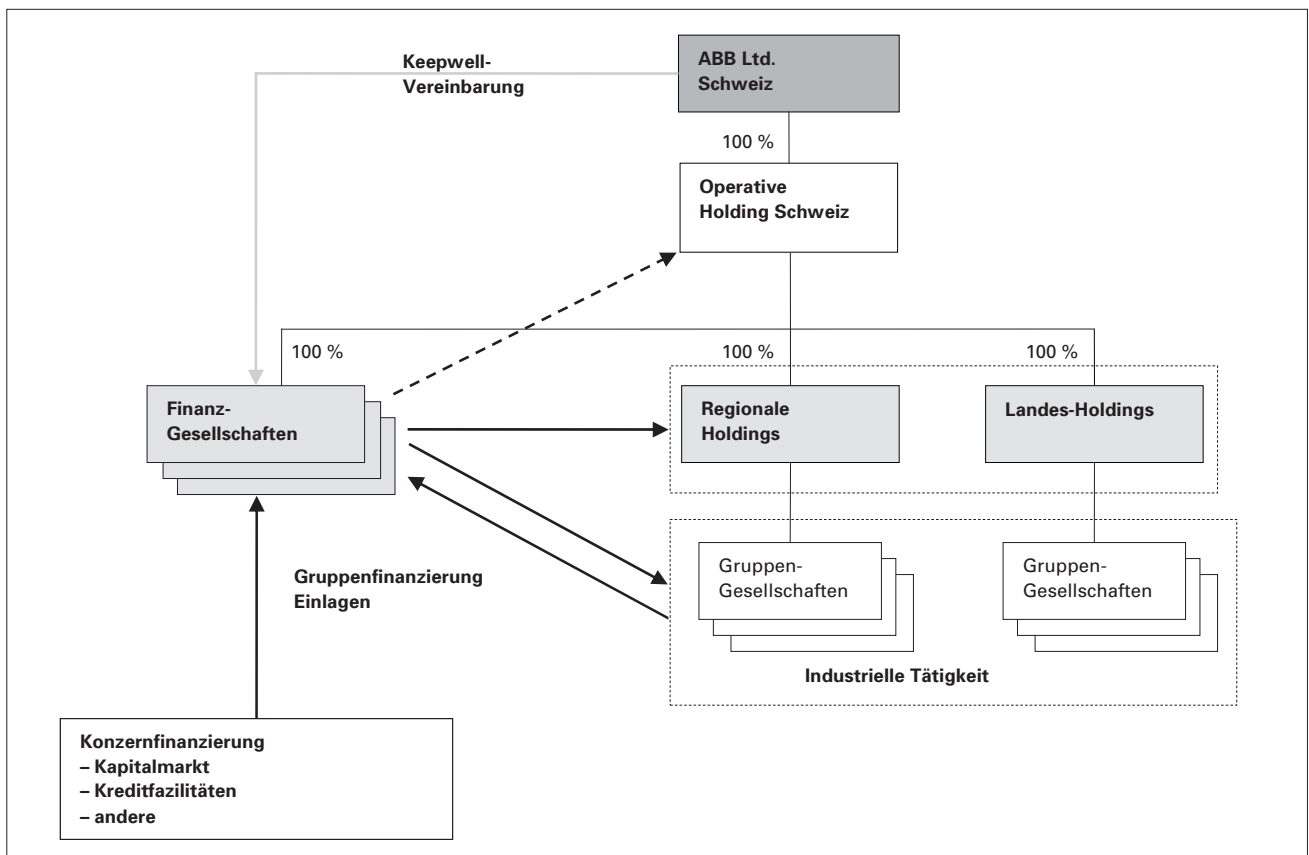
4 Eine Privat-Platzierung in den USA ist ein «offering of securities that are not registered with the Securities and Exchange Commission (SEC). Such offerings exploit an exemption offered by the Securities Act of 1933 (...which) allows companies to avoid (certain) reporting requirements» (Wikipedia, Stichwort «Private Placement», besucht am 1.10.2008). Die SEC verabschiedete im Jahre 1982 Regulation D, welche die Voraussetzungen und Konsequenzen der Registrierungsbe freiung regelt (Website der Securities and Exchange Commission: www.sec.gov/about/laws.shtml).

reich von Wandelanleihen und hybriden Finanzierungen, aber auch bspw. im Zusammenhang mit grösseren Akquisitionen und deren Finanzierung.

Bei all diesen Kapitalmarktaktivitäten haben Finanzgesellschaften eine bedeutsame Funktion, insbes. in Bezug auf den Marktzugang, die rechtlichen Rahmenbedingungen und letztlich auch unter steuerlichen Aspekten. Es ist deshalb nicht verwunderlich, dass solche Finanzgesell-

zerischen Steuerpraxis⁵ zu sehen. Die Keepwell-Klausel wird von allen wichtigen Kapitalmärkten akzeptiert, gibt aber gelegentlich Anlass zu Diskussionen, auch mit den Rating-Agenturen. Eine Garantie wäre das einfachere Instrument, aber hier sind die steuerlichen Hemmnisse für die konzerninterne Nutzung der Kapitalmarktmittel (Verwendung in der Schweiz) bei schweizerisch domizilierten Konzernen zu restriktiv (siehe Grafik 1).

Grafik 1: Kapitalmarktaktivitäten und Finanzgesellschaften am Beispiel ABB



schaften in einem Konzern wie ABB in den USA, den Niederlanden, Schweden, Singapur, aber auch in Jurisdiktionen wie Guernsey domiziliert sind und damit den Zugang zu den wichtigsten Kapitalmärkten erlauben.

Damit solche Finanzgesellschaften erfolgreich am Kapitalmarkt operieren können, bedarf es entweder einer Garantie durch die Konzernmuttergesellschaft/Konzernholding oder einer sog. Keepwell-Vereinbarung mit dieser. Letztere gewährt den jeweiligen Gläubigern/Investoren keine direkten Ansprüche, jedoch eine indirekte Absicherung durch die Verpflichtung der Konzernholding, eine geeignete Kapitalausstattung der Finanzgesellschaft zu gewährleisten. Der Einsatz einer Keepwell-Vereinbarung anstelle der in anderen Staaten üblichen Garantien war und ist vor dem Hintergrund der schwei-

Die Commercial Paper-Programme, Medium Term Note-Programme und übrigen Emissionen eines Konzerns wie ABB sichern den Gläubigern in umfassenden Steuerklauseln eine Freistellung von schweizerischen (oder ausländischen) Steuern zu. Würden solche Steuern anfallen, so müssten sie demzufolge vom Unternehmen getragen werden.

5 BAUER-BALMELLI/HOCHREUTENER/KÜPFER, Art. 5a StG Nr. 3; Zirkulare der SBVg. Nr. 6393 vom 20.11.1986 und Nr. 6746 vom 29.6.1993; JAUSSI/DUSS, Art. 9 VStG N 46 ff.; Risi, Art. 4 StG N 21 ff. Die Praxis bezüglich Keepwell-Klauseln in der schweizerischen Mutter (statt einer eigentlichen Garantie) ist – soweit ersichtlich – nirgends explizit dargestellt (ausser in Folie 43 des Referats MÜNGER). Sie ist insofern liberaler als diejenige bei Garantien, als eine temporäre Mittelverwendung im Inland von bis zu 30 % toleriert wird.

Im Hinblick auf die hohe internationale Mobilität des Kapitals wird damit eindeutig, dass die schweizerische Verrechnungssteuer und die Stempelabgabe eine bedeutende Hürde für die Kapitalbeschaffung darstellen. In der Wirtschaftspresse finden sich in diesem Zusammenhang deshalb auch vermehrt Bezeichnungen wie «Deal-Killer».⁶ Schweizerische Konzerne sind unter der geltenden schweizerischen Rechtspraxis aus Kostengründen gezwungen, Finanzstrukturen mit Auslandsbezug zu implementieren, die die Kapitalbeschaffung – mindestens soweit sie für ausländische Tochtergesellschaften und Niederlassungen benötigt werden – von schweizerischen Steuerkosten freihält.

Finanzgesellschaften in Konzernen, die im beschriebenen Sinn am Kapitalmarkt operieren, sind keine sog. special purpose vehicles im Sinne der Verwaltungspraxis der ESTV,⁷ sondern notwendige Einheiten mit eigenständiger Funktion und wirtschaftlicher Substanz: Sie schaffen nämlich Zugang zu den jeweiligen Kapitalmärkten; dabei:

- haben sie neben dem rechtlichen/statutarischen auch ihren faktischen Sitz im Ausland und unterliegen den dortigen regulatorischen Vorschriften;
- fällen sie die operativen Entscheide auf Ebene ihrer Verwaltungsräte (Boards), die typischerweise international besetzt sind (d. h. nicht nur mit Vertretern der schweizerischen Holding);
- erledigen sie die örtlichen Administrations- und Managementaufgaben regelmässig durch eigene Mitarbeiter oder am gleichen Ort ansässige andere Konzern-Dienstleistungsgesellschaften;
- verfügen sie regelmässig über eigene Räumlichkeiten – häufig in Untermiete zu einer örtlichen Konzerngesellschaft – und eigenständige Kommunikationsstrukturen.

Bei der Anwendung dieser Kriterien darf jedoch nicht ausser Acht bleiben, dass die Ausgabe von Obligationen und die Teilnahme an ECP- bzw. Geldmarkt-Programmen typischerweise durch Konzerngremien genehmigt werden (z. B. die Konzernleitung, den Verwaltungsrats-Ausschuss für Finanzen und Audit und oft den Gesamtverwaltungsrat der Konzern-Obergesellschaft). Globale Konzerne verfügen im Weiteren über virtuelle Führungs- und Organisationsstrukturen, d. h., die Verwaltungsrats-Sitzungen finden oft per Video- oder Telekonferenz mit Teilnehmern statt, die in verschiedenen Ländern angestellt sind; überdies reduzieren moderne Kommunikationsmittel den Bedarf an örtlichen Infrastrukturen generell.

Es bedarf bei der Beurteilung der Substanz von Finanzgesellschaften also einer den wirtschaftlichen Verhältnissen angemessenen Einzelfallbeurteilung. Das Abstellen auf rein formale Kriterien wie Arbeitsverträge, Mietverträge, Sachkapitalausstattung usw. muss immer im Gesamtkontext einer Unternehmensorganisation gesehen werden.

Der Entscheid des schweizerischen Steuergesetzgebers, keine detaillierten Regelungen für ausländische Basisgesellschaften sowie keine CFC-Regelungen einzuführen, ist und bleibt sachgerecht; die Verwaltungspraxis muss dies bei der Würdigung ausländischer Finanzgesellschaften berücksichtigen. Sie kann nicht von sich aus Ersatztatbestände begründen, sondern nur dann korrigierend eingreifen, wenn sich eine Steuerumgehung nachweisen lässt.⁸ Mit der Einschaltung ausländischer Finanzgesellschaften verfolgt ein globaler Konzern jedoch legitime Interessen eines optimalen Kapitalmarktzuganges; eine Steuerumgehung⁹ liegt nicht vor.

2.2 Konzerninterne Finanzierungen/Gruppenfinanzierungen

Die Kapitalausstattung von Tochtergesellschaften und Niederlassungen bzw. Betriebsstätten globaler Konzerne beruht grundsätzlich auf betriebswirtschaftlichen Überlegungen, d. h. bezogen auf die jeweils vorliegenden örtlichen Funktionen und Risikobedürfnisse. Dabei darf nicht übersehen werden, dass die konzerninternen Wertschöpfungsstrukturen und Risikoverteilungen zunehmend die klassischen Unterschiede zwischen Produktions-, Vertriebs- und Dienstleistungsstrukturen angleichen. Dies wird am augenfälligsten bei sog. Prinzipalstrukturen.

Um eine auch steuerlich optimale, d. h. steuerwirksame konzerninterne Gruppenfinanzierung sicherzustellen, müssen vorhandene landesspezifische Regelungen für eine Begrenzung der Fremdfinanzierung berücksichtigt werden, und die Festsetzung der Zinssätze (einschliesslich der Risikofaktoren) hat nach dem arm's-length-Prinzip (Art. 9 OECD-Musterabkommen) zu erfolgen (s. Abschn. 4 hienach).

Um Ineffizienzen in der Mittelverwendung innerhalb des Konzerns zu vermeiden, müssen die am Kapitalmarkt aufgenommenen Finanzmittel sowohl im Rahmen der Gruppenfinanzierung – d. h. mittel- und langfristig – als auch in den verschiedenen cash pools – d. h. kurzfristig – benutzt werden können.

6 JAUSSE, «Deal-Killer» für Unternehmensfinanzierungen?

7 JAUSSE/DUSS, Art. 9 VStG N 58 ff.; JAUSSE, Emissionsabgabe und Verrechnungssteuer bei strukturierten Finanzierungen.

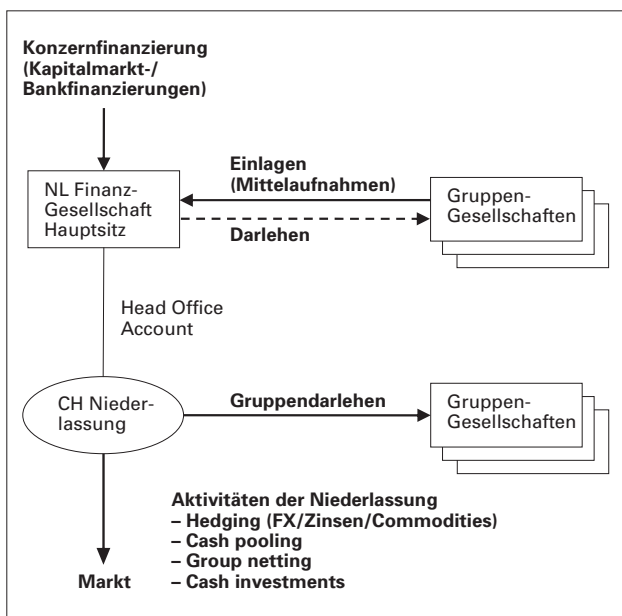
8 JAUSSE/DUSS, Art. 9 VStG N 48.

9 S. den entsprechenden Vorbehalt im Zirkular Nr. 6746.

Dabei ist es aus finanzwirtschaftlicher Sicht zwingend, dass Gruppenfinanzierungen und Mittelaufnahmen auf dem Kapitalmarkt mit den Überschussliquiditäten bei den einzelnen Konzerngesellschaften abgestimmt sind und zentral gemanagt werden; nur so kann man sicherstellen, dass die (Netto-) Finanzierungskosten im Gesamtkonzern optimiert werden.

Für eine solche Optimierungsaufgabe sind schweizerische Gesellschaften aus steuerlichen Gründen nicht geeignet. Eine Kernproblematik liegt hier im ausserordentlich weitgefassten Verständnis des Obligationenbegriffs resp. des Begriffs der Kundenguthaben, was cash pools betrifft (s. Abschn. 3 hienach). Globale Konzerne müssen deshalb auch bei der Gruppenfinanzierung ins Ausland ausweichen oder ausländische Finanzgesellschaften mit einer schweizerischen Zweigniederlassung einsetzen (siehe Grafik 2).

Grafik 2: Niederländische Finanzgesellschaft mit Schweizer Niederlassung



Bei diesem Modell erfolgen jegliche Mittelaufnahmen durch das Head Office in den Niederlanden, welches die Mittel über das Head Office Account zur schweizerischen Betriebsstätte weitergibt. Diese wiederum finanziert die Tochtergesellschaften mittels Darlehen, soweit Finanzierungsbedürfnisse vorliegen, oder investiert die Mittel am Markt.

Mit einer solchen Struktur, die selbstverständlich wiederum über ausreichende Funktionen und eine Infrastruktur verfügen muss, kann man sicherstellen, dass die Mittelaufnahmen am Kapitalmarkt und die Mittelaufnahmen über Anlagen der Konzerngesellschaften (sog. Überschussliquidität) auf Konzernstufe gebündelt und opti-

miert werden können, ohne dass schweizerische Verrechnungssteuern und ggf. Emissionsabgaben ausgelöst werden. Es verbleibt das Problem der Steuerpflicht bei einer Verwendung von im Ausland aufgenommenen Kapitalmarktmitteln für schweizerische Gesellschaften. Die Eigenkapitalbasis der Zweigniederlassung ist sodann für die Quantifizierung der schweizerischen Steuerlast bedeutsam.¹⁰

In der Praxis hat sich die Swiss Finance Branch bewährt – obschon andere Staaten mit ähnlichen Konzepten gleichgezogen haben oder sogar als Head Office-Staat zusätzliche Vorteile bieten. Die Struktur setzt jedoch einen höheren Administrativ- und Infrastrukturaufwand voraus, und es wäre selbstverständlich wünschenswert, wenn der schweizerische Gesetzgeber bzw. die Verwaltung die Rahmenbedingungen ändern würde, um schweizerischen Finanzierungsgesellschaften einen gleichen Status zu ermöglichen, wie ihn zur Zeit die Finance Branches haben. Dies wäre insbes. im Hinblick auf Art. 15 des Zinsbesteuerungsabkommens¹¹ sehr sachgerecht. Dabei müsste neben der Verrechnungssteuer und der Emissionsabgabe jedoch auch die Gewinnbesteuerung einem internationalen Vergleich standhalten. Während die Finance Branch-Besteuerung mit ca. 3 % international sehr kompetitiv ist, müsste eine schweizerische Finanzgesellschaft u. E. wohl einem Steuersatz von maximal 10 % unterliegen, um konkurrenzfähig zu sein. Ein solcher Steuersatz ist in der Schweiz zur Zeit nur über die unter internationalen Druck geratenden Gesellschaften mit kantonalen Steuerprivilegien (Holding-, Verwaltungs- und gemischte Gesellschaften) erreichbar.

2.3 Treasury Centers

Treasury centers haben – insbes. bei globalen Konzernen – im Zeitablauf verschiedene Entwicklungen durchlaufen. Einige Konzerne haben solche treasury centers als profit centers eingesetzt, die neben den industriellen Aktivitäten eigenständige Finanzaktivitäten mit Drittkunden verfolgen – mit entsprechenden Risiken und Chan-

10 Dazu RS Niederländische Finanzgesellschaften mit schweizerischer Betriebsstätte. S. auch BAUER-BALMELLI/HOCHREUTENER/KÜPFER, Art. 9 Abs. 2 VStG Nr. 10 (internes Gutachten der ESTV vom 23.1.1991). An Stelle der Niederlande werden heute andere Standorte für den Hauptsitz gewählt; s. WIDMER/BORER, Das Ende des Dutch-Swiss-Finance-Branch-Konzeptes? Das RS Niederländische Finanzgesellschaften mit schweizerischer Betriebsstätte ist auch auf Finance-Branch-Strukturen mit andern Hauptsitzstaaten anwendbar, bspw. Luxemburg; dazu auch: BRÜGGER/NIEDERBACHER, Chancen und Risiken des Einsatzes besonderer schweizerischer Steuerplanungsinstrumente im grenzüberschreitenden Verhältnis, Folien 25 ff.; GEHRIGER, Konzernfinanzierungsgesellschaften – Quo Vadis, Standort Schweiz?, 250.

11 S. ZBStA sowie BG zum Zinsbesteuerungsabkommen mit der Europäischen Gemeinschaft.

cen. ABB hat dieses Modell über ein Jahrzehnt bis Ende 2001 praktiziert und bei der geschäftlichen und finanziellen Neuausrichtung des Konzerns 2002 auf das service center-Modell umgestellt; dieses Modell wird heute in der Praxis umfassend eingesetzt.

Treasury centers als Dienstleistungseinheiten werden häufig in eigenständigen Gesellschaften organisiert. Dies geschieht aus Führungsgründen (einschliesslich der jeweiligen Verantwortlichkeiten), aber auch, um Spezialisten in den verschiedenen Finanzbereichen als Mitarbeiter gewinnen zu können. ABB verfügt derzeit über 3 solche treasury centers, d. h. Dienstleistungsgesellschaften, nämlich an den Standorten USA, Singapur und Niederlande. Der niederländischen Finanzgesellschaft mit der schweizerischen Niederlassung kommt dabei die Führungsfunktion zu.

Das Dienstleistungsspektrum solcher treasury centers entwickelt sich ständig. Eine Kernaufgabe besteht im zentralen Cash-Management und der Sicherstellung der Liquidität im Konzern. Ein solches zentrales Cash-Management ist Grundbestandteil jeder effizienten Konzernorganisation, und die Liquidität im Konzern wird zunehmend als corporate asset definiert, d. h. durch die Konzern-Finanzfunktion mittels fest vorgegebener Instrumente und Strukturen global bewirtschaftet. Dazu dienen länderspezifische und globale cash pools. Die länderspezifischen cash pools dienen der Bündelung lokal vorhandener Finanzierungsbedürfnisse und Überschussliquiditäten. Nachdem solche cash pools in vielen Ländern etabliert werden können, ist für globale Konzerne das pooling über die Grenze in den jeweiligen Währungs- und Wirtschaftsräumen (z. B. Euro oder US-Dollar) zwingend. Technisch gibt es hierzu 2 verschiedene cash pool-Modelle:¹²

- Der sog. zero balancing cash pool ist ein pool, bei dem die jeweiligen Bankkonten der Einzelgesellschaften täglich physisch über ein sog. master account auf Konzernstufe abgerechnet werden. Dieses master account verfügt über die Überschussliquidität und muss damit Netto-Finanzierungsbedürfnisse von Konzerngesellschaften abdecken.
- Der sog. notional cash pool ist ein pool, bei dem die jeweiligen Mittelanlagen und Finanzierungen auf den vorhandenen Bankkonten der Einzelgesellschaften bleiben, aber das Bankinstitut bei den jeweils anzusetzenden Zinssätzen ein Konzern-Netting vornimmt, d. h., die Zinsergebnisse werden hier optimiert, nicht aber die jeweiligen Mittelflüsse.

Es gibt selbstverständlich auch Mischformen dieser beiden Grundsysteme.

Das pooling über die Grenze mittels zero balancing cash pools ist nur dann tragbar, wenn keine Quellensteuerprobleme auftreten. Diese Voraussetzung wird gerade im Euro-Raum von vielen Steuerordnungen erfüllt.¹³ Vielfach empfiehlt sich allerdings – auch um juristische Rahmenbedürfnisse angemessen zu berücksichtigen – lokale pool master accounts in jedem der beteiligten Länder zu etablieren. Mit diesem landesspezifischen master account-Konzept können auch die schweizerischen Gesellschaften in einem (z. B. von einer niederländischen Finanzgesellschaft getragenen) Konzern-cash pool integriert werden.

Neben dem Cash-Management haben treasury centers auch andere Aufgaben. Namentlich haben sie die vielfältigen Hedging-Bedürfnisse im Konzern abzudecken. Die Komplexität von Absicherungen im Bereich von Währungen, Zinsen und Rohstoffen erfordert eine konzerninterne Spezialisierung. Dies ist der Grund, warum Hedging-Aktivitäten zunehmend zentralisiert und in treasury centers integriert werden. Die treasury centers können neben der Beratung solche Hedging-Aktivitäten, d. h. insbes. fair value und cash flow hedges, zentral mit Finanzinstitutionen am Markt abwickeln oder in bestimmten Bereichen einzelne Risikopositionen übernehmen. Sie sind auch in der Lage, die zusätzlichen Erfordernisse für das hedge accounting (nach US GAAP oder IFRS) sicherzustellen. Daneben erbringen treasury centers den Konzerngesellschaften nicht selten auch vielfältige Beratungen in Bezug auf Export- und Importaktivitäten und – bei ABB – das Anlagegeschäft.

Um all diese Leistungen zu erbringen, sind treasury centers auf eine hochentwickelte Infrastruktur, insbes. im IT/IS-Bereich, angewiesen. Die Anforderungen an die IT/IS-Systeme und Tools unterliegen ständigen Veränderungen, und es sind dafür hohe Investitionen nötig.

Treasury centers erhalten für ihre Dienstleistungen Entgelte in Form von Margen, bspw. bei den Gruppenfinanzierungen und Anlagen sowie im Hedge-Geschäft. Des Weiteren werden Managementgebühren für das Management lokaler cash pools vereinbart. Aus steuerlicher Sicht werden Hedging-Transaktionen somit zu externen Marktpreisen mit den Konzerngesellschaften abgerechnet, d. h. mit einer Marge für die Dienstleistung, und nur wenn Risiken vom treasury center übernommen werden, sind sie Teil des Risikomanagements des treasury center,

13 Lediglich in Italien, Polen und Frankreich entstehen noch Quellensteuerprobleme, wenn pools zur mittel- bzw. langfristigen Gruppenfinanzierung eingesetzt werden. Des Weiteren gilt es Sonderregelungen im Stempelsteuerbereich in Griechenland, Portugal und Österreich zu beachten, die ggf. einen Einbezug dieser Länder nicht ratsam erscheinen lassen.

12 Vgl. OHO, Cash-Pooling, 883 ff.

mit Gewinn- und Verlustauswirkungen beim treasury center.¹⁴

Für einen globalen Konzern mit Holding bzw. Hauptsitz in der Schweiz wäre es von grösstem Interesse, eine schweizerische Konzerngesellschaft mit den beschriebenen Funktionen eines treasury center, namentlich für die globalen cash pools, einsetzen zu können. Leider scheitert dies an der geltenden Praxis von Verrechnungssteuer und Stempelabgaben. Diese Praxis erscheint indessen nicht als zwingende Folge der Steuergesetze, wie im folgenden Abschnitt aufzuzeigen ist.

3 Verrechnungssteuer und Emissionsabgabe bei Konzernfinanzierungsaktivitäten

3.1 Sind konzerninterne Fremdmittel Obligationen?

Der Obligationenbegriff hat heute seine primäre Gesetzesgrundlage in Art. 4 Abs. 3 StG.¹⁵ Danach gilt: «Obligationen sind schriftliche, auf feste Beträge lautende Schuldanerkennungen, die zum Zwecke der kollektiven Kapitalbeschaffung oder Anlagegewährung oder der Konsolidierung von Verbindlichkeiten in einer Mehrzahl von Exemplaren ausgegeben werden.»

Diese gesetzliche Definition ist etwas kürzer gefasst als diejenige der fast hundertjährigen Gerichtspraxis. Bei dieser sind nämlich 2 weitere Merkmale zu finden: (1.) dasjenige der «gleichartigen Bedingungen» für die Verbindlichkeiten, und (2.) jenes, dass die Schuldanerkennungen «den Gläubigern zur Nachweisung, Geltendmachung oder Übertragung der Forderungen dienen». Es fällt auf, dass das Bundesgericht nach wie vor diese beiden Merkmale in seine Begriffsbeschreibung aufnimmt,¹⁶ obwohl die gesetzliche Definition kürzer gefasst ist. Dies ist nicht ganz unwesentlich, wenn es später darum geht, den Begriff der Obligation im stempelabgaberechtlichen

(und auch verrechnungssteuerrechtlichen) Sinn¹⁷ gegenüber dem Einzeldarlehen abzugrenzen.

Die Konkretisierung des Obligationenbegriffes findet sich primär im MB Obligationen.¹⁸ Ausschlaggebend sind demnach die sog. 10er- und 20er-Grenze: Sofern insgesamt ein Kapital von mehr als CHF 500 000 aufgenommen wird, ist eine Anleiheobligation im Sinn des Stempelabgabe- und Verrechnungssteuerrechts anzunehmen, wenn bei identischen Bedingungen die Geldaufnahme bei mehr als 10 Gläubigern, bei unterschiedlichen Bedingungen bei mehr als 20 Gläubigern¹⁹ erfolgt.²⁰ Dabei werden die Banken i.e.S. nicht als Geldgeber mitgezählt.²¹

Die 10er- und die 20er-Grenze konkretisieren das gesetzliche Begriffsmerkmal der Mehrzahl von Exemplaren (von Schuldanerkennungen). Man mag sich zunächst fragen, weshalb für Anleihe- und Kassenobligationen eine unterschiedliche Konkretisierung vorgenommen wird – einmal mit der Anzahl von 10 und einmal mit der Anzahl von 20 Gläubigern.²² Man mag sich auch fragen, wie man gerade auf die Zahlen 10 und 20 kommt. Diese Fragen sind u. E. allerdings von zweitrangiger Bedeutung, denn im Vordergrund stehen einerseits das Verwaltungsverständnis des Begriffs der Kassenobligation und andererseits die Ursachenanalyse für die sog. Bankenausnahme – dies im Hinblick auf eine mögliche Erweiterung zu einer «Konzernausnahme».

Die Verwaltung macht sich die Sache einfach: Sie zählt die Anzahl der Gläubiger²³ einer Gesellschaft aus Darle-

14 DAMJI/DIAKONOVA/BRÜGGER, Corporate Treasury – Transfer Pricing.

15 Ins Gesetz eingeführt wurde die Begriffsbestimmung für Obligationen erst mit dem Änderungsgesetz vom 4.10.1991 (AS 1993, 222 227). Sie geht allerdings zurück auf eine jahrzehntealte Verwaltungs- und Gerichtspraxis bereits zum Stempelsteuergesetz vom 4.10.1917 (s. AMSTUTZ/WYSS, Das eidgenössische Stempelsteuerrecht, 30 ff., insb. 31). Unter Einbezug der Botschaft zum Stempelgesetz 1917 (vom 16.5.1917) ist somit das Zentenarioium dieser Begriffsbeschreibung nicht mehr weit entfernt! Das Bundesgericht hat sie mit Entscheid vom 26.11.1993, ASA 63 (1994/95), 69, soweit ersichtlich letztmals bestätigt.

16 BGer, 26.11.1993, ASA 63 (1994/95), 69; im gleichen Sinn auch der Entscheid der SRK vom 11.11.2003 (SRK 2002-137), VPB 68.75.

17 Die Begriffsbeschreibung wird von der Verwaltungspraxis einheitlich sowohl für die Stempelabgaben wie auch für die Verrechnungssteuer ausgelegt und angewendet, was nicht unbestritten ist; s. DUSS/VON AH, Art. 4 VStG N 24.

18 Daneben sind im Kontext ebenfalls das MB Konsortialdarlehen und das KS Obligationen und derivative Finanzinstrumente zu beachten.

19 Werden Kassenobligationen von einer Bank i.S.d. Bankengesetzes emittiert, so beginnt die Steuerpflicht ohne Rücksicht auf die Anzahl der Gläubiger mit der Aufnahme der Geschäftstätigkeit (MB Obligationen Ziff. 3 Bst. b Abs. 2).

20 MB Obligationen Ziff. 3 Bst. a und b. Die 10er- und die 20er-Grenze werden unter dem Zwischentitel «Beginn der Steuerpflicht» aufgeführt, was dahin verstanden werden könnte, dass ihre Überschreitung eine notwendige, aber noch nicht hinreichende Voraussetzung für die Steuerpflicht ist. In der Tat werden in der Praxis jedoch die andern Merkmale der gesetzlichen Definition bei einer Überschreitung nicht mehr geprüft.

21 MB Obligationen Ziff. 3 Bst. b Abs. 3. Zu dieser «Bankenausnahme» s. unten, bei Fn 32.

22 So auch MEISTER, Art. 4 StG N 45. Offenbar wollte man den Spielraum bei den Kassenobligationen weiter setzen als bei den Anleiheobligationen.

23 Ausnahmsweise – im Fall der Privat-Platzierungen – die Anzahl der Schuldanerkennungen, s. MB Obligationen Ziff. 3 Bst. d Abs. 2. Kritisch dazu: MEISTER, Art. 4 StG N 50. Verständlich ist diese Praxis immerhin für den Fall, dass die Schuldscheine auf den Inhaber ausgestellt werden.

hensgeschäften zusammen (wobei einige «besondere» Gläubiger nicht mitgezählt werden müssen)²⁴. Wenn dabei die Anzahl von 20 überschritten wird, so muss ab Begründung des 21. Darlehens auf diesem wie auf der Erneuerung bestehender Darlehen die Emissionsabgabe abgerechnet und ab diesem Zeitpunkt die Verrechnungssteuer auf jeder Zinsfälligkeit in Abzug gebracht werden.²⁵ Ob zwischen all den mitgezählten Schuldverhältnissen ein «gewisser zeitlicher oder sachlicher (wirtschaftlicher) Zusammenhang» besteht, wie dies noch Pfund forderte,²⁶ ist heute offenbar in keiner Weise mehr ein Prüfkriterium. Vielmehr können die Gelder aus diesen Schuldverhältnissen zu gänzlich unterschiedlichen Zwecken aufgenommen, zu gänzlich unterschiedlichen Zeitpunkten entgegengenommen worden sein und zu gänzlich unterschiedlichen Bedingungen verzinst, sichergestellt und zurückgezahlt werden. Es wird als genügend betrachtet, dass der einzige Zusammenhang zwischen den Schuldverhältnissen darin besteht, dass sich die Gesellschaft allemal Mittel beschaffen will. Damit wird der Begriff der Kassenobligation u. E. überdehnt.

Die 10er- und die 20er-Regel sind, wie gesagt, eine Konkretisierung des gesetzlichen Begriffselementes der Mehrzahl von Exemplaren erforderlicher Schuldanerkennungen. Obschon solche Regeln unter dem Gesichtspunkt der Praktikabilität nicht zu beanstanden sind, vermögen sie das gesetzliche Begriffselement der kollektiven Mittelbeschaffung (hienach: «Kollektivität») nicht abzudecken. Kollektivität umfasst mehr als eine defi-

nierte Anzahl Gläubiger oder Schuldanerkennungen. Sie ist ein qualitatives und nicht ein quantitatives Merkmal: Durch sie unterscheidet sich die Obligation von den nicht abgabepflichtigen Einzeldarlehen. Diese Unterscheidung ist in der heutigen Verwaltungspraxis vollständig untergegangen. So war es nicht immer. Die frühere Praxis wusste sich damit noch auseinanderzusetzen: Bereits in einem Entscheid vom 22.12.1931²⁷ befasste sich das Bundesgericht mit dem Unterschied von Obligationen und Darlehensguthaben iSd Stempelgesetzgebung und sah diesen «in der Art der Kreditbeschaffung». Schuldurkunden, die zum Zwecke kollektiver Mittelbeschaffung und aus diesem Grunde in einer Mehrzahl von Exemplaren zu gleichartigen Bedingungen ausgegeben werden, seien Obligationen im Sinne des (damaligen) Stempelabgabengesetzes und würden sich dadurch von den Einzeldarlehen unterscheiden (welche damals nur unter ganz besonderen Bedingungen der Stempelabgabe unterlagen)²⁸. In einem Urteil des Bundesgerichts vom 20.12.1934 liest man:²⁹ Entscheidend für die Unterscheidung von Obligationen und Einzelschuldscheinen sei, ob eine wirtschaftliche Zusammengehörigkeit oder aber eine Verschiedenheit der Schuldurkunden vorliege. Viel später, am 19.3.1982, sieht das Bundesgericht den Unterschied auch darin, dass die Ausgabe «kontinuierlich und gewohnheitsmässig» erfolgen müsse, damit Kassenobligationen, und nicht (nicht abgabepflichtige) Einzelschuldscheine, vorliegen. Diese enthielten individuell ausgehandelte Bedingungen und würden nicht im Rahmen einer kollektiven Mittelbeschaffung ausgegeben.³⁰ Heute sind, wie erwähnt, diese Kriterien nicht mehr Prüfgegenstand der Verwaltung.

In der Art der Kreditbeschaffung unterscheidet sich u. E. die kollektive von der individuellen Mittelbeschaffung typischerweise durch 3 Elemente:

1. Einerseits nimmt die finanzierungswillige Gesellschaft eine federführende Rolle ein. Sie ergreift die Initiative für die Begründung des Forderungs- und Schuldverhältnisses.³¹ Sie geht die Geldbeschaffung durch eine Offerte an eine Mehrzahl von potenziellen Geldgebern an. Diese Offerte kann – muss aber nicht – ein Angebot im Rechtssinn darstellen.
2. Mit dieser Vorgehensweise ist verbunden, dass die Bedingungen für die Geldbeschaffung standardisiert sind (in Bezug auf Laufzeit, Sicherheiten, Zinstermi-

24 Als «besondere» Gläubiger gelten:

- in- und ausländische Banken iSd an ihrem Sitz geltenden Bankengesetzgebung;
- Gläubiger, deren Guthaben bereits als Anleiheobligation qualifiziert worden ist;
- Gläubiger von Forderungen, die für die Qualifikation als Obligation zum vorneherein ausser Betracht fallen, so Gläubiger von Forderungen:
 - die unverzinslich sind (bspw. Darlehen der Muttergesellschaft);
 - die im Rahmen eines reinen buchmässigen Kontokorrentverhältnisses begründet sind;
 - für die keinerlei schriftliche Schuldanerkennung ausgestellt worden ist;
- Gläubiger von unterjährigen Schuldverhältnissen in Bezug auf die Qualifikationsfrage für überjährige Schuldverhältnisse und umgekehrt.

25 JAUSSE/GHIELMETTI, Die eidg. Verrechnungssteuer, 91.

26 PFUND, Art. 4 Abs. 1 Bst. a VStG N 2.2. Gleiche Anforderungen (d. h. einen wirtschaftlichen Zusammenhang) fordern DUSS/VON AH, Art. 4 VStG N 31; GLAUSER, La notion fiscale d'obligation, Abschn. 2.2.2 (82) und Abschn. 2.2.2.2 (83), und MEISTER, Art. 4 StG N 46 und 49. Bei allen Autoren wird für das Vorliegen einer Kassenobligation die «Planmässigkeit» der Kapitalbeschaffung vorausgesetzt. Meister spricht von einem erforderlichen «Fortsetzungszusammenhang», Glauser von einer «façon constante». In der Tat verlangt selbst das MB Obligationen, dass die Geldaufnahme eine «fortlaufende» sein müsse, damit eine Kassenobligation vorliegt (Ziff. 3 Bst. b Abs. 1).

27 BGE 57 I 399, insb. 403.

28 Art. 11 StG 1917.

29 BGE 60 I 374 ff., insb. 377 und 378.

30 ASA 51 (1982/83), 652.

31 Es ist zuzugeben, dass das Bundesgericht dies im Entscheid vom 20.12.1934 (BGE 60 I 374, insb. 377) anders sah: «Darauf, ob der Geldnehmer Mittel sucht, weil er ihrer bedarf, oder ob er sie entgegennimmt, weil sie ihm angeboten werden, kommt es nicht an.»

ne, Rückzahlung usw.). Dann und nur dann sind sie gleichartig iSd bundesgerichtlichen Begriffs der Kassenobligation. Der potentielle Geldgeber kann zu diesem Angebot entweder ja oder nein sagen; spezifische Wünsche für die Bedingungen kann er nicht einbringen. Darin liegt der Unterschied zum individuellen Darlehen. Bei diesem werden die Bedingungen zwischen dem Gläubiger und dem Schuldner ausgehandelt.

3. Als weiteres Merkmal muss es sich bei dieser Art der Kapitalbeschaffung um einen kontinuierlichen und gewohnheitsmässigen Vorgang handeln.

Nur unter diesen 3 einschränkenden Voraussetzungen kann u. E. von einer kollektiven Mittelbeschaffung gesprochen werden; andernfalls liegt eine (ggf. verbrieft) individuelle Darlehensaufnahme vor. Diese ist weder Gegenstand der Emissionsabgabe noch kann sie mitzählen bei der Bestimmung der Anzahl Schuldanerkenntnisse, welche die «Mehrzahl von Exemplaren» ausmachen.

Fragt man sich nun, inwiefern diese Art der Kreditbeschaffung der Situation einer Konzernfinanzierung entspricht, so wird man unschwer feststellen, dass dies nur in einem Teilbereich zutrifft, nämlich bei der Geldaufnahme am Kapitalmarkt. Im Konzerninnenverhältnis kann dagegen von einer kollektiven Mittelbeschaffung nicht die Rede sein. Das bei anderen Konzerngesellschaften aufgenommene Fremdkapital eines treasury center kommt nicht durch die besondere Art der Kreditbeschaffung zustande, welche eine Obligation ausmacht. Das treasury center erhält das Geld nicht auf Grund einer Anfrage oder gar eines Angebotes im Rechtssinn an eine Mehrzahl potentieller Geldgeber. Die Konzerngesellschaften ihrerseits sind nicht frei, ob sie ihre selbst nicht benötigten Mittel dem treasury center zur Verfügung stellen wollen. Sie sind vielmehr kraft Konzernweisung zu einem einheitlichen Verhalten bei der Anlage ihrer Mittel verpflichtet. Sie sind dementsprechend auch kein Kollektiv. Sie stehen unter einheitlicher Leitung und stellen insofern eine Einheit dar. Mit einer kollektiven Kapitalbeschaffung seitens des treasury center hat dies nichts zu tun.

Dass die reine Zählerei für die Frage, ob eine Kapitalbeschaffung eine kollektive ist, nicht zu befriedigen vermag, hat auch die ESTV anerkannt. Sie hat nämlich – ohne spezielle gesetzliche Grundlage – die Banken iS³² davon dispensiert: Man kann bei einer Vielzahl von Banken Geld aufnehmen und gibt dennoch keine Obligationen aus; Banken werden bei der 10er- und der 20er-

Regel nicht mitgezählt. Die Begründung ist gewissermassen eine volkswirtschaftliche: Man wollte (vorab kleinere) Banken bei der Gewährung von Konsortialkrediten nicht behindern.³³ Sucht man nach einer auf die gesetzliche Definition abstützbaren Begründung, so kann man sie nur darin finden, dass die Banken wegen ihrer besonderen Funktion im Kapitalmarkt offenbar kein Kollektiv im Sinn der kollektiven Kapitalbeschaffung zu bilden vermögen.

Eine besondere Situation liegt aber u. E. auch im Konzernverhältnis vor: Konzerngesellschaften bilden kein Kollektiv, das die besondere Art der Kreditbeschaffung zu begründen vermöchte, welche zur Annahme einer Obligation im stempelabgabe- bzw. verrechnungssteuerrechtlichen Sinn führen würde. Deshalb ist eine Konzernausnahme in die Verwaltungsanweisungen aufzunehmen, so wie Ende der 70er Jahre des letzten Jahrhunderts die Bankenausnahme in das MB Obligationen aufgenommen worden ist.

3.2 Sind konzerninterne Fremdmittel Kundenguthaben bei Banken?

Für gewisse konzerninterne Passivpositionen einer Konzernfinanzierungsgesellschaft mag die Qualifikation als Obligation zum vorneherein ausser Betracht fallen, weil es am Merkmal der «schriftlichen, auf feste Beträge lautenden Schuldanerkenntnis» (Art. 4 Abs. 3 StG) fehlt. Betreibt bspw. ein treasury center das cash pooling, indem die einzelnen Konzerngesellschaften täglich ihre Überschussliquiditäten an sie überführen bzw. ihren kurzfristigen Mittelbedarf bei ihr decken, so kommt die Besteuerung unter dem Titel «Obligation» nicht in Betracht. Ein fester Schuldbetrag liegt nicht vor; dieser ändert vielmehr täglich. Auch eine schriftliche Schuldanerkenntnis liegt nicht vor; es handelt sich um eine reine Buchforderung.

Dagegen ist in diesen Fällen eine Unterstellung unter den Verrechnungssteuer-Tatbestand von Art. 4 Abs. 1 Bst. d VStG (Ertrag aus Kundenguthaben bei inländischen Banken) ein Thema.³⁴ Eine inländische Konzernfinanzie-

32 Banken iSd an ihrem Sitz geltenden Bankengesetzgebung, MB Obligationen Ziff. 3 Bst. b Abs. 3.

33 Die Bankenausnahme wurde eingeführt, als die Konsortialkredite Ende der 70er Jahre dem Anleihebegriff unterstellt wurden; s. BAUER-BALMELLI/HOCHREUTENER/KÜPFER, Art. 13 Abs. 1 und 2 Ziff. 3 StG Nr. 12; heftig kritisiert von DUSS, Der unbewältigte Obligationenbegriff des Stempel- und Verrechnungssteuerrechts, 94 ff. Man hat sich dabei an die damals offenbar bereits bestehende Praxis angelehnt, bei den Kundenguthaben die Banken iS nicht mitzuzählen.

34 BAUER-BALMELLI/HOCHREUTENER/KÜPFER, Art. 4 Abs. 1 Bst. d VStG Nr. 49 und Art. 9 Abs. 2 VStG Nr. 14 (Stellungnahme der ESTV vom 1.9.2004): «Erfolgt ... eine Verzinsung (sic: der kurzfristig nicht benötigten Mittel von Konzerngesellschaften) zu Lasten der Cash-Pooling-Gesellschaft, wird sie zur Bank iSv Art. 9 Abs. 2 VStG und unterliegen die entsprechenden Zinszahlun-

zungsgesellschaft wird nach geltender Praxis zur Bank im verrechnungssteuerrechtlichen Sinn,³⁵ wenn mehr als 20 Konzerngesellschaften ihr Geld zur Verfügung stellen (oder die Anzahl solcher Konzerngesellschaften und anderer Geldgeber ausser Banken ieS³⁶ 20 übersteigt), vorausgesetzt, dass die Gesamtschuldsumme mindestens CHF 500 000 beträgt.³⁷ Diese rein quantitative Voraussetzung ist bei einem treasury center eines globalen Konzerns häufig gegeben.

Man darf füglich seine Zweifel anmelden, ob die Qualifikation einer Konzernfinanzierungsgesellschaft als Bank und die ihr von den Konzerngesellschaften zur Verfügung gestellten Mittel als Kundenguthaben eine zwingende Folge des Gesetzes sind.³⁸ Darauf ist im Folgenden näher einzugehen.

Zunächst lässt sich zweifelsfrei feststellen, dass der Steuertatbestand von Art. 4 Abs. 1 Bst. d VStG 2 Merkmale voraussetzt, einerseits ein Kundenguthaben und andererseits eine inländische Bank als Schuldnerin. Ein Nicht-Kunden-Guthaben bei einer inländischen Bank führt ebenso wenig zu einer Unterstellung wie ein Kundenguthaben bei einer Nicht-Bank. Das Gesetz definiert in Art. 9 Abs. 2 VStG nur einen der beiden Begriffe, nämlich denjenigen der Bank. Der Begriff ist dort weiter gefasst als der bankenrechtliche. Er umfasst ebenfalls eine Person, die «fortgesetzt Gelder gegen Zins entgegennimmt» (Art. 9 Abs. 2 1. Satzteil). Es handelt sich hier um einen Ersatztatbestand: Man wollte auch Einrichtungen unterstellen, die zwar keine Bank ieS sind, aber ähnlich wie eine solche am Markt operieren (wenn auch nur nebenbei). Zusammenfassend kann man also sagen, dass eine Unterstellung nach Art. 4 Abs. 1 Bst. d VStG nur eintritt, wenn die verzinsliche Entgegennahme von Geldern (1.) eine fortgesetzte ist und (2.) zur Begründung eines Kundenguthabens führt.

Im Zusammenhang mit Konzernfinanzierungen und konzerninternen Mittelanlagen muss man sich deshalb zwei Fragen stellen: Erfolgt die Entgegennahme von Geldern, beispielweise im Rahmen eines cash pooling durch ein treasury center, bei der Konzerngesellschaft typischerweise wirklich fortgesetzt, und führt sie wirklich zur Begründung eines Kundenguthabens? Die beiden Fragen

stehen zueinander in einer gewissen Interdependenz, wie man sehen wird.

Wann eine Geldentgegennahme eine fortgesetzte ist – was zur Qualifikation als Bank iSv Art. 9 Abs. 2 VStG führt – ,wird vom Bundesgericht qualitativ und von der Verwaltung rein quantitativ ausgelegt. Nach dem Bundesgericht³⁹ ist eine Entgegennahme von Geldern (gegen Zins) dann fortgesetzt, wenn sie «methodisch, gleich oder ähnlich dem Vorgehen der Banken, betrieben wird, sich auf einen mehr oder weniger grossen Kreis von Einlegern erstreckt und an mehr oder weniger gleichartige Bedingungen geknüpft wird». Darauf stellt auch Pfund in seiner Kommentierung ab.⁴⁰ Auf Seiten des Schuldners muss also ein bankmässiges oder bankähnliches Verhalten gegeben sein, und zwar ein gleiches oder ähnliches Verhalten wie dasjenige im Depositengeschäft einer Bank ieS.⁴¹

Dieses bedeutsame qualitative Kriterium zieht die Praxis der ESTV nicht in Betracht. Für sie ist eine Geldentgegennahme fortgesetzt, sobald der Bestand an Gläubigern die Anzahl von 20 übersteigt. Dieses rein quantitative Kriterium hat zwar den Vorteil der Einfachheit (und damit der Vorausssehbarkeit); es wird jedoch dem Wesen dieses Ersatztatbestandes nicht gerecht. Wir erachten es mit dem Bundesgericht als wesentlich, dass ein bankähnliches Vorgehen gegeben sein muss, um eine Qualifikation als Bank zu bewirken.

Was ist nun ein bankähnliches Vorgehen? Wohl eines, das sich dadurch kennzeichnet, dass sich eine Bank anpreist (idR im Rechtssinn anbietet), Geld zu im Voraus bestimmten Bedingungen (was den Zins, die Rückzahlung und eventuell auch den Kreis der potenziellen Geldgeber betrifft) entgegenzunehmen. Ganz anders ist die Sachlage bei einem treasury center: Dieses nimmt von den Konzerngesellschaften nicht deshalb Geld entgegen, weil es sich dafür angeboten oder gar angepriesen hat, sondern weil eine entsprechende Weisung der Konzernleitung eine solche Entgegennahme seitens des treasury center bzw. solche Einlagen seitens der Konzerngesellschaften anordnet. Das ist in keiner Weise ein bankähnliches Vorgehen. Es ist vielmehr ein Vorgehen, das nur im Rahmen eines Konzerns auf Grund seiner einheitlichen Leitung denkbar ist.

Wir kommen deshalb zum Schluss, dass eine Konzernfinanzierungsgesellschaft typischerweise nicht zu einer

gen als Ertrag aus Kundenguthaben der Verrechnungssteuer.» Davon wird lediglich – aber immerhin – dann dispensiert, wenn «die erwirtschafteten Zinserträge über die «Cash-Pooling»-Gesellschaft an die betreuten Gesellschaften anteilmässig weiterverteilt werden».

35 Nämlich gemäss Art. 9 Abs. 2 VStG: «Als Bank gilt, wer fortgesetzt Gelder gegen Zins entgegennimmt».

36 Sog. Bankenausnahme; s. bei Fn 32.

37 MB Kundenguthaben Ziff. 4 Bst. b Abs. 1.

38 Solche Zweifel finden sich bereits bei ARNOLD, Art. 9 VStG N 85.

39 Entscheid vom 1.10.1965, ASA 34 (1965/66), 382 ff., insb. 386, unter Bezugnahme auf die bisherige Praxis.

40 PFUND, Art 4 Abs. 1 Bst. d VStG N 5.10.

41 PFUND, Art. 4 Abs. 1 Bst. d VStG N 5.12: «Verzinsliche Gelder sind bankmässig oder bankähnlich entgegengenommen, wenn sie den Charakter von Depositen haben.»

Bank wird, weil sie im Sinn des qualitativen bundesgerichtlichen Kriteriums kein bankähnliches Vorgehen an den Tag legt, selbst wenn sie mit mehr als 20 Konzerngesellschaften (bzw. Konzerngesellschaften und andern Geldgebern ausser Banken) verkehrt.

Selbst wenn man eine Konzernfinanzierungsgesellschaft dennoch als Bank qualifizieren würde, wäre der Steueratbestand von Art. 4 Abs. 1 Bst. d VStG nur dann erfüllt, wenn die Entgegennahme von Geld zu einem Kundenguthaben führt. Sind die Guthaben von Konzerngesellschaften gegenüber dem treasury center derselben Gruppe wirklich Kundenguthaben? Was unterscheidet Kundenguthaben vom blossen Guthaben?⁴² Auch für diese Frage haben wir vom Bundesgericht eine qualitative Antwort:⁴³ «Unter Kundenguthaben (...) werden die durch Einlagen der Guthabensvaluta bei der Bank begründeten Forderungen solcher Personen verstanden, die mit der Bank in einer gewissen Regelmässigkeit geschäftlich verkehren.»⁴⁴ Ob konzerninterne Guthaben gegenüber einer Konzernfinanzierungsgesellschaft dieses Kriterium erfüllen, ist in mehrerer Hinsicht zweifelhaft.

Um sich als Kundenguthaben zu qualifizieren, muss die Geldhingabe den Charakter eines Depositums (Einlage der Guthabensvaluta) haben; anvisiert ist somit das Depositengeschäft der Banken. Bankkunde ist deshalb u. E. nur, wer mit der Zurverfügungstellung von Geld gegen Zins ausschliesslich die Geldanlage bezweckt. Dem Bankkunden geht es nur um die Geldanlage. Er geht typischerweise zu einer andern Bank, wenn er dort bessere Zinskonditionen (bei sonst gleichen Rahmenbedingungen) erhält. Die Situation einer Konzerngesellschaft, welche dem treasury center Mittel beispielweise im Rahmen des cash pooling zur Verfügung stellt, ist eine ganz andere: Bei ihr steht nicht das einzelgesellschaftliche Interesse, sondern dasjenige des Konzerns als Ganzes im Vordergrund (unter Einhaltung des arm's-length-Prinzips). Das Motiv der Geldhingabe im Konzern ist somit Ausfluss des Verhaltens im höherrangigen Interesse des Gesamtkonzerns, des Bewusstseins nämlich, dass sich sinnvollerweise eine Konzerngesellschaft in Bezug auf die Finanzbedürfnisse nicht wie eine Einzelgesellschaft verhält, sondern im Konzernverbund konzertiert ope-

riert. Daraus werden positive Skaleneffekte erwartet, welche über den erzielten Zinsertrag hinausgehen. Causa der Geldhingabe ist somit nicht primär die individuelle Geldanlage, sondern das konzernkonforme und -optimierte Verhalten. Hinzu kommt der Umstand, dass die Konzerngesellschaften verpflichtet sind, ihre Überschussliquidität dem treasury center auf Grund einer entsprechenden Konzernweisung/-ordnung zur Verfügung zu stellen – nicht eben die für einen Kunden typische Ausgangslage.

Zusammenfassend kann man feststellen: Der Bankkundenbeziehung sind ordentlicherweise 2 Merkmale eigen: (1.) Es handelt es sich um eine synallagmatische Beziehung: Der Bankkunde verfolgt ausschliesslich persönliche Interessen der Vermögensanlage, und die Bank verfolgt persönliche Interessen des Zinsdifferenzgeschäfts. (2.) Bankkunde ist nur, wer für die Vermögensanlage gewisse Wahlmöglichkeiten hat. Beide Merkmale sind im Fall einer konzerninternen Zurverfügungstellung von Geld an ein treasury center nicht erfüllt. Hier geht es um das gemeinschaftliche Konzerninteresse, und durchgesetzt wird dieses mit entsprechenden Konzernweisungen, so dass keine Wahlmöglichkeiten bestehen.

Bei einer solchen, u. E. sachgerechten, Auslegung des Begriffes «Kundenguthaben bei Banken» lässt es das Gesetz zu, konzerninterne Fremdmittel von der Verrechnungssteuer auszunehmen (ebenso, wie es das Gesetz in den 70er Jahren des letzten Jahrhunderts zulies, Guthaben innerhalb des eigentlichen Bankensystems [Interbankguthaben] nicht mehr dem Begriff der Kundenguthaben zu unterstellen).⁴⁵ Es ist also eine Konzernausnahme in das MB Kundenguthaben aufzunehmen (ebenso wie im MB Obligationen).⁴⁶

4 Steuerliche Grenzen der Fremdfinanzierung und angemessene Zinssätze im Konzern

Zentrale Themen bei der Gruppenfinanzierung in Konzernen sind bekanntlich die länderspezifischen Regelun-

42 Dass der Begriff des Kundenguthabens enger ist als derjenige des Guthabens, ist eigentlich eine Selbstverständlichkeit und wurde denn auch vom Bundesgericht bestätigt: Entscheid vom 16.5.1975, ASA 45 (1976/77), 121 ff., insb. 125.

43 BGer, 1.10.1965, ASA 34 (1965/66), 382 ff., insb. 385.

44 Die Verwaltungsanweisungen haben demgegenüber nur (aber immerhin) den 1. Satzteil in ihre Umschreibung übernommen: «Kundenguthaben sind die durch Einlagen bei einer inländischen Bank oder Sparkasse begründeten Forderungen.» S. MB Kundenguthaben Ziff. 1.

45 MB Interbankguthaben Ziff. 2. Es ist auch bezeichnend, dass diese Ausnahme seit 1986 nicht mehr auf Geldmarktgeschäfte unter Banken beschränkt ist, sondern für sämtliche Buchguthaben ohne Rücksicht auf die Laufzeit gilt. Dies zeigt, dass die Ausnahme nicht in den Guthabensbedingungen begründet ist, sondern in der Charakteristik der beiden Parteien, die Teil ein und desselben Systems sind. Gleich würde es sich im Fall der Ausnahme von Intra-Konzernguthaben verhalten, welche sich ausschliesslich auf die Eigenart der beiden Vertragsparteien – nämlich ihrer Zugehörigkeit zum gleichen Konzern – abstützt.

46 S. oben, Abschn. 3.1.

gen in Bezug auf die Gesellschafter-Fremdfinanzierung (thin capitalization) sowie die Transferpreisfragen für Zinsen (angemessene Zinssätze).

Die Dynamik der thin capitalization-Regelungen ist, insbes. nach dem Lankhorst-Hohorst-Entscheid des Europäischen Gerichtshofes aus dem Jahre 2002,⁴⁷ für jeden Steuerpraktiker ein bekanntes Thema (vgl. die Tabelle). Zahlreiche Steuerhoheiten innerhalb der EU haben ihre einschlägigen Vorschriften diesem Entscheid angepasst oder sind daran, es zu tun.⁴⁸ Hinzu kommen mehr und mehr spezifische Vorschriften zur Begrenzung des Zinsabzuges im Zusammenhang mit dem konzerninternen Transfer von Schulden, bspw. mittels eines Aufbaues von Holdingstrukturen im Konzern.

Von besonderer Bedeutung ist in diesem Zusammenhang die Entwicklung der entsprechenden Vorschriften in Deutschland, d. h. von § 8a Körperschaftsteuergesetz. Mit der Einführung dieser Vorschrift im Jahre 1994⁴⁹ wurde eine gesetzliche Lösung gefunden, die ausländischen Investoren einen vernünftigen Rahmen für die Finanzierungen, insbes. deutscher Länderholdings, gewährleistete. Damals gab es die 10 : 1-Regelung. Im späteren Verlauf wurde jedoch diese Vorschrift erheblich modifiziert und verkompliziert, so dass der Finanzierungsrahmen für deutsche Tochtergesellschaften schweizerischer Konzerne zunehmend massiv und in einem betriebswirtschaftlich nicht sachgerechten Masse eingeschränkt wurde.⁵⁰

Mit der per 1.1.2008 eingeführten neuen Regelung von § 4h Einkommensteuergesetz wurde eine Zinsschranke eingeführt,⁵¹ die in konzeptioneller Hinsicht auf niederländische und amerikanische Regelungen abstellt, d. h., es ist nicht eine Bilanzrelation für die Qualifikation relevant, sondern eine Cashflow-Grösse, präziser eine steuerliche EBITDA⁵²-Grösse (definiert als Cashflow vor Zinsen, Steuern einschl. steuerlicher Korrekturen, und Abschreibungen). Die Umqualifizierung in eine verdeckte Gewinnausschüttung fällt dabei weg, d. h., es bleibt bei der Nichtabzugsfähigkeit. Bedeutsame Fremdfinanzierungen deutscher Konzerngesellschaften sind

Tabelle: Thin Capitalization Rules – Some Examples

Country	Debt: Equity Ratio	Consequences
Australia	3 : 1	Excess interest not deductible
Austria ¹	None	N/A
Belgium ¹	7 : 1	Re-characterization of excess as a hidden dividend
Canada	2 : 1	Excess interest not deductible
Denmark ¹	4 : 1	Excess interest not deductible
Finland	None	N/A
France ¹	1.5 : 1	Re-characterization of excess as a hidden dividend
Germany ^{1,2}	1.5 : 1	Re-characterization of excess as a hidden dividend
Greece ¹	3 : 1	Excess interest not deductible
Ireland	None	N/A
Italy ¹	4 : 1	Re-characterization of excess as a hidden dividend
Japan	3 : 1	Excess interest not deductible
Luxemburg ¹	85 : 15	Re-characterization of excess as a hidden dividend
Netherlands ¹	3 : 1	Excess interest not deductible
Portugal ¹	2 : 1	Excess interest not deductible
Spain ¹	3 : 1	Re-characterization of excess as a hidden dividend
Sweden ³	None	N/A
Switzerland ⁴	6 : 1	Re-characterization of excess as a hidden dividend
United Kingdom ⁵	1 : 1	Excess interest not deductible
USA	1.5 : 1	2 rules: Thin capitalization and earnings stripping. Excess interest not tax-deductible/carry-over rules/ possibly re-characterization of debt as equity

¹ Influenced by ECJ decision in Lankhorst-Hohorst/Bosal case.
² Effective 1.1.2008: «Zinsschranke», no re-characterization as a hidden dividend.
³ Effective 1.1.2009: Debt push-down rules.
⁴ Finance companies (different rules for other companies).
⁵ In addition: interest cover.

damit nur bei hoher Ertragskraft und hohem Cashflow möglich.

Betrachtet man die Schwierigkeiten einer sachgerechten Anwendung solcher Vorschriften – und dies insbes. bei sich ständig ändernden wirtschaftlichen Verhältnissen –, ist festzuhalten, dass die schweizerische Steuerpraxis⁵³ in Bezug auf Finanzierungsregelungen eine sachgerechte wirtschaftliche Betrachtungsweise vertritt.⁵⁴

Für globale Konzerne mit Sitz in der Schweiz ist weiterhin bedeutsam, wie die schweizerischen Behörden auf allfällige ausländische Nichtanerkennungen von Zinsen bzw. deren Umqualifizierung in Dividenden reagieren, um Doppelbelastungen zu vermeiden oder zu mindern.

47 Urteil vom 12.12.2002; Rs C-324/00.

48 HINNY, New tendencies in tax treatment of cross-border interest of corporations, General Report, 28.

49 Als Beraterin war damals übrigens die Vereinigung Schweizerischer Unternehmen in Deutschland (VSUD) mit involviert (Arbeitsgruppe Prof. Herzig).

50 JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 917 ff.

51 STRIEGEL, New tendencies in tax treatment of cross-border interest of corporations, German Report, 313 ff., insbes. 327; KUBAILE, Unternehmensteuerreform 2008 in Deutschland, ST 2007, 766; DERS., Neueste Entwicklungen im deutschen Steuerrecht.

52 Earnings before interest, taxes, depreciation and amortization.

53 S. RS Zinssätze/geldwerte Leistungen, RS Zinssätze Fremdwährungen sowie KS Verdecktes Eigenkapital.

54 S. immerhin: Vock/NEF, Die Problematik der Bestimmungen von Zinssätzen im Konzernverhältnis – national und international.

Für Darlehen einer schweizerischen Holding an ausländische Töchter besteht u. E. schweizerischerseits eine grosse Bereitschaft, die ausländische steuerliche Qualifikation von Darlehen, insbes. bei verdeckten Gewinnausschüttungen, im Sinn einer korrelierenden Gegenberichtigung nachzuvollziehen und zwecks Vermeidung von Doppelbelastungen schweizerischerseits die Besteuerungsregeln für Dividenden anzuwenden. Dabei wird allerdings vorausgesetzt, dass die Veranlagung noch nicht in Rechtskraft erwachsen ist.⁵⁵ Dies ist erfreulich und eine Stärke des Steuerstandortes Schweiz.

Beim Einsatz von ausländischen Finanzgesellschaften liegen jedoch typischerweise Dreiecksbeziehungen vor, d. h. nicht die für ein DBA typische bilaterale Relation zwischen einer ausländischen Gesellschaft und deren schweizerischer Muttergesellschaft. Die DBA-Regelungen mit der Schweiz finden deshalb hier in aller Regel keine Anwendung, d. h., es entstehen ungerechtfertigt hohe Doppelbelastungen.

Die Festsetzung angemessener Zinssätze auf Konzerndarlehen und Konzerndepositen ist in einem globalen Konzern von herausragender Bedeutung. Es gibt hier in der Rechtspraxis unterschiedliche Lösungen. ABB hat sich vor etwa 2 Jahren entschieden, eine Marktbetrachtung nicht nur in Bezug auf die jeweils vorliegende Wäh-

rung und die Fälligkeit, sondern auch in Bezug auf den Risikozuschlag einzuführen. Das heisst: ABB gewährt den Konzerngesellschaften nicht quasi automatisch das Konzern-Rating, sondern es wird unter Nutzung des Rating-Modells einer der beiden grossen Rating-Agenturen ein eigenständiges Rating für die grösseren Tochtergesellschaften ermittelt. Je nach dem Ergebnis eines solchen konzerninternen Ratings werden marktgerechte Risikozuschläge festgelegt und in den Zinssatz einbezogen (s. folgendes Beispiel und Grafik 3).


Beispiel: CreditModel zur Festlegung des Ratings von Landesgesellschaften

Country A S&P Rating (based on total debt basis)

0512A	Ratios
EBIT interest coverage (x)	2.8
EBITDA interest coverage (x)	4.4
Return on Capital (%)	11.1
Operating income/Sales (%)	5.3%
Free Operating Cash Flow/Total debt (%)	12.1
FFO/Total debt (%)	17.2
Total debt/Capital (%)	65.2
Sales	39 916
Total Equity	11 964
Total Assets	50 678
Rating Result	BBB

CreditModel is a commercial tool used to assess credit risks. The model builds on S&P rating technology and produces a rating result based on the key ratios entered.

All calculated ratios for Group companies are defined in IFRS or US GAAP (Group Accounting rules) and entered into the S&P CreditModel.



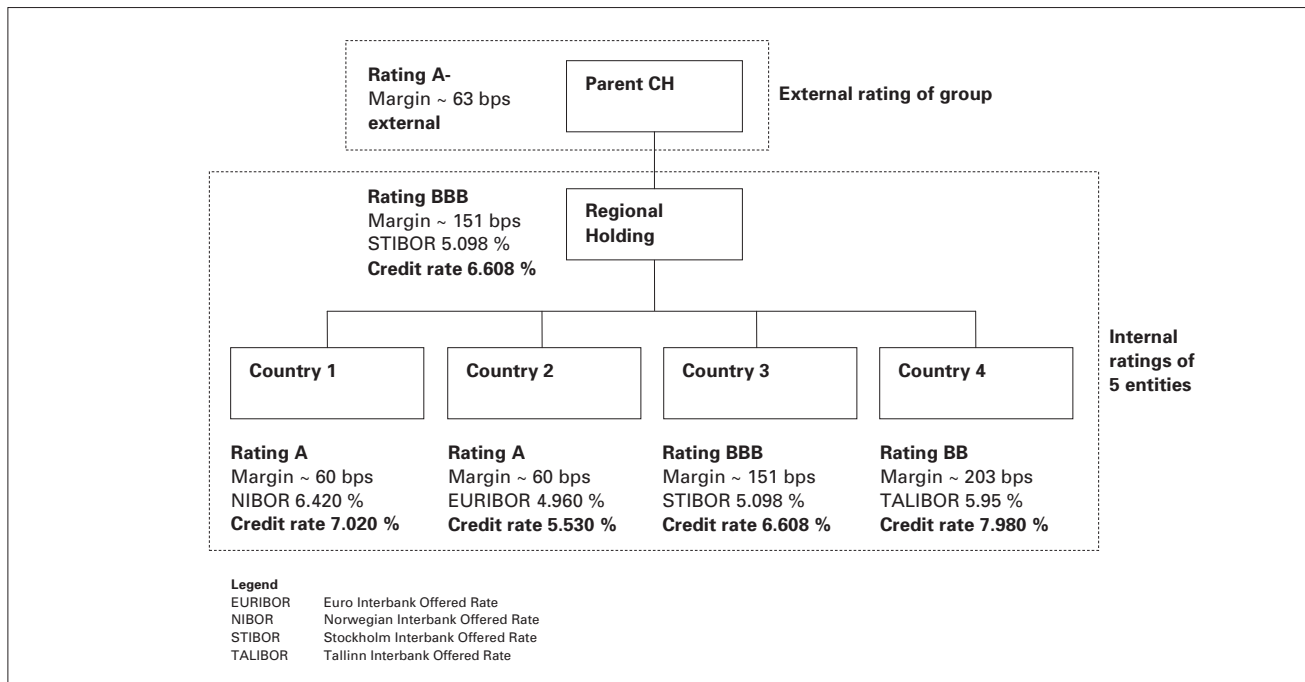
Standard & Poor's

CreditModel

CreditModel Score www.creditmodel.com

55 Bei rechtskräftiger Veranlagung kann eine Gegenberichtigung nur auf dem Weg eines Verständigungsverfahrens und einer Revision gemäss Art. 148 DBG bzw. Art. 51 StHG erwirkt werden.

Grafik 3: Rating einer Konzern-Untergruppe (Beispiel)



Der Grossteil der Konzerne beschreitet jedoch den alternativen Weg, nämlich die Anwendung eines einheitlichen Risikozuschlages im Konzern. Hierbei gewähren sie den Tochtergesellschaften teilweise Garantien und sog. harte Patronatserklärungen und beanspruchen dafür Entgelte, deren Bemessung die unterschiedlichen Ratings der Schuldnergesellschaften widerspiegeln und häufig enorme steuerliche Diskussionen auslösen.

Wir können dieses Transferpreisthema hier nicht im Detail analysieren. Wichtig ist jedoch festzustellen, dass die ausländische Finanzgesellschaft, welche die Gruppenfinanzierung betreibt, weder die Gewinne noch die Verluste aus unterschiedlichen Risikozuschlägen beanspruchen kann, denn dieses Kreditrisiko liegt bei der schweizerischen Konzernmuttergesellschaft. Für die Umsetzung des Rating-Modells bedarf es entsprechender Vereinbarungen zwischen der ausländischen Finanzgesellschaft und der schweizerischen Konzernmuttergesellschaft und entsprechender Verrechnungen, d. h., das wirtschaftliche Ergebnis des konzerninternen Ratings ist Ertrag oder Aufwand bei der Konzernmuttergesellschaft.

5 Schlussbemerkungen

Wir möchten unsere Ausführungen mit der Feststellung schliessen, dass die steuerlichen Rahmenbedingungen in der Schweiz im Hinblick auf Konzernfinanzierungsaktivitäten in einigen Bereichen sehr wettbewerbsgerecht sind. Dies betrifft Aspekte wie:

- keine Controlled Foreign Corporation (CFC)- oder subject-to-tax-Regeln für ausländische Finanzgesellschaften;
- vernünftige Regelungen im Gewinnsteuerrecht für konzerninterne Fremdfinanzierungen, sowohl betreffend des Volumens und auch der Zinssätze, mit Verständnis für Anpassungen an ausländische Qualifikationen zur Vermeidung von Doppelbelastungen;
- gutes DBA-Netz und (mit Art. 15 ZBstA und dem entsprechenden Bundesgesetz⁵⁶) ausgezeichnete Bedingungen für Gruppenfinanzierungen;
- gutes Ruling-System für Steuerfragen;
- eine günstige Steuersituation für schweizerische Finance Branches von ausländischen Konzernfinanzgesellschaften.

Daneben gibt es jedoch Bereiche mit enormem Handlungsbedarf,⁵⁷ wobei nicht alle eine Änderung der gesetzlichen Regelungen erfordern:

- Im Vordergrund steht die Rechtspraxis zu den Stempelabgaben und der Verrechnungssteuer, die es den schweizerischen Konzernen wegen der Anwendung der 10er- und der 20er-Regel bzw. der Auslegung der Begriffe «Obligation» und «Kundenguthaben bei Banken» verunmöglicht, Finanzgesellschaften in der Schweiz anzusiedeln und auch für ausländische Konzerne hohe Hürden aufbaut. Diese Praxis kann und

⁵⁶ BG zum Zinsbesteuerungsabkommen mit der Europäischen Gemeinschaft.

⁵⁷ Vgl. auch HARBEKE/GEHRIGER, Internationale Steuerplanung über die Schweiz – Standortvorteile und Standortreformbedarf.

sollte angepasst werden. Es ist eine «Konzernausnahme» einzuführen, wie man vor Jahren auch eine «Bankenausnahme» eingeführt hat.

- Es bleibt darüber hinaus der Wunsch, für Finanzgesellschaften in der Schweiz einen Steuerstatus einzuführen, bei dem die Gewinnsteuerlast im Bereich von maximal 10 % liegt, wobei vorzuziehen wäre, dass diese Steuerlast nicht nur mittels der kantonalen Steuerprivilegien erreicht werden kann. Das klassische Kerngeschäft der Gruppenfinanzierung und der cash pools sollte am Standort Schweiz möglich sein.
- Es wird aufgrund der globalen Kapitalmarktbedürfnisse immer die Notwendigkeit bestehen, ausländische Finanzgesellschaften einzusetzen, insbes. im Hinblick auf den Zugang zu den jeweiligen Märkten mit den damit angestrebten Vorteilen. Die Praxisregeln über die zulässige Mittelverwendung in der Schweiz im Fall von Garantien der schweizerischen Muttergesellschaft sollten vordringlich liberalisiert werden.
- Gewiss ist für Finanzgesellschaften mit hohem Eigenkapitalbedarf auch die Emissionsabgabe von 1 % ein Hindernis.
- Eine weitere, ganz andere Frage ist es, ob es weiterhin sachgerecht ist, schweizerische Kapitalmarktmissionen durch hohe Steuerkosten zu belasten (Emissionsabgabe und Verrechnungssteuer). De facto kommt es dadurch zum Stillstand, mindestens aber zu einer Abschottung dieses Marktes. Auch hier bedarf es u. E. eines Umdenkens. Im Ausland gibt es hierzu viele Beispiele für die steuerliche Entlastung von Kapitalmarkttransaktionen. Dies ist u. E. ein mittelfristig und separat anzugehendes Thema.

Verglichen mit der heutigen Praxis der schweizerischen Konzerne im Bereich der Kapitalmarkttransaktionen bzw. der Gruppenfinanzierung und cash pools wären die Steuerausfälle bei den vorgeschlagenen Änderungen der Praxis und der Gesetze vergleichsweise bescheiden. Der Einsatz schweizerischer Finanzgesellschaften insbes. für die Gruppenfinanzierung und für cash pools würde den Standort Schweiz stärken.

Literatur

- AMSTUTZ PAUL/WYSS ERNST, Das eidgenössische Stempelsteuerrecht, Zürich 1930
- ARNOLD KURT, in: Martin Zweifel/Peter Athanas/Maja Bauer-Balmelli (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. II/2, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (VStG), Basel 2005
- BAUER-BALMELLI MAJA/HOCHREUTENER HANS PETER/KÜPFER MARKUS, Die Praxis der Bundessteuern, II. Teil: Stempelabgaben und Verrechnungssteuer, 2 Bde., Therwil/Basel (Loseblatt)
- BRÜGGER URS/NIEDERBACHER JÜRIG, Chancen und Risiken des Einsatzes besonderer schweizerischer Steuerplanungsinstrumente im grenzüberschreitenden Verhältnis, IFF-Seminar zum Internationalen Steuerrecht vom 17./18.3.2008, Seminar 4
- DAMJI SALIM/DIAKONOVA IRINA/BRÜGGER URS, Corporate Treasury – Transfer Pricing, ST 2008, 185 ff.
- DUSS MARCO, Der unbewältigte Obligationenbegriff des Stempel- und Verrechnungssteuerrechts, StR 1981, 94 ff.
- DUSS MARCO/VON AH JULIA, in: Martin Zweifel/Peter Athanas/Maja Bauer-Balmelli (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. II/2, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (VStG), Basel/Genf/München 2005
- GEHRIGER PIERRE-OLIVIER, Konzernfinanzierungsgesellschaften – Quo Vadis, Standort Schweiz? Neupositionierung gegenüber dem Ausland notwendig – hausgemachte Probleme lösen (erweiterte Fassung des Referats an der IFA-Mitgliederversammlung vom 21.2.2008, Basel), ST 2008, 242 ff.
- GLAUSER PIERRE-MARIE, La notion fiscale d'obligation. En particulier dans le cadre des financements internationaux, FStR 2008, 77 ff.
- HARBEKE NILS OLAF/GEHRIGER PIERRE-OLIVIER, Internationale Steuerplanung über die Schweiz – Standortvorteile und Standortreformbedarf, zsis-Monatsflash vom 5.6.2008 (www.zsis.ch – Archiv)
- HINNY PASCAL, New tendencies in tax treatment of cross-border interest of corporations, General Report, Cahiers de droit fiscal international, Bd. 93b (2008), Rotterdam 2008, 15 ff.
- JACOBS OTTO H. (Hrsg.), Internationale Unternehmensbesteuerung, 6. A., München 2007
- JAUSSI THOMAS, «Deal-Killer» für Unternehmensfinanzierungen?, FuW vom 20.10.2007, 34 ff.
- Emissionsabgabe und Verrechnungssteuer bei strukturierten Finanzierungen, ST 1997, 571 ff.
- JAUSSI THOMAS/DUSS MARCO, in: Martin Zweifel/Peter Athanas/Maja Bauer-Balmelli (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. II/2, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (VStG), Basel/Genf/München 2005

JAUSSI THOMAS/GHIELMETTI COSTANTE, Die eidg. Verrechnungssteuer. Ein Praktikerlehrbuch, Bd. 1, Muri/Bern 2007

KUBAILE HEIKO, Neueste Entwicklungen im deutschen Steuerrecht, StR 2008, 239 ff.

- Neueste Entwicklungen im deutschen Steuerrecht, StR 2008, 656 ff.
- Unternehmensteuerreform 2008 in Deutschland. Übersicht und Folgen für Schweizer Investoren, ST 2007, 766 ff.

MEISTER THOMAS, in: Xavier Oberson/Pascal Hinny (Hrsg.), StG. Kommentar Stempelabgaben, Zürich/Basel/Genf 2006

MÜNGER JOHANNES, Konzernfinanzierung: Praxis der Eidg. Steuerverwaltung, Referat an der IFA-Mitgliederversammlung vom 21.2.2008, Basel (für Mitglieder abrufbar unter: www.ifa-switzerland.ch – Aktivitäten)

OHO WOLFGANG, Cash-Pooling, in: Wolfgang Kessler/Michael Kröner/Stefan Köhler (Hrsg.), Konzernsteuerrecht, 2. A., München 2008

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

RISI ANDREAS, in: Martin Zweifel/Peter Athanas/Maja Bauer-Balmelli (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. II/3, Bundesgesetz über die Stempelabgaben (StG), Basel/Genf/München 2006

SCHELLING CHRISTOPH, Konzernfinanzierung: Lösungsansätze aus der Sicht der Wirtschaft, Referat an der IFA-Mitgliederversammlung vom 21.2.2008, Basel (für Mitglieder abrufbar unter: www.ifa-switzerland.ch – Aktivitäten)

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

STRIEGEL ANDREAS, New tendencies in tax treatment of cross-border interest of corporations, German Report, Cahiers de droit fiscal international, Bd. 93b (2008), Rotterdam 2008, 313 ff.

UNTERSANDER OLIVER, New tendencies in tax treatment of cross-border interest of corporations, Swiss Report, Cahiers de droit fiscal international, Bd. 93b (2008), Rotterdam 2008, 713 ff.

VOCK MATTHIAS ERIK/NEF CHRISTOPH, Die Problematik der Bestimmungen von Zinssätzen im Konzernverhältnis – national und international, StR 2008, 265 ff. und 342 ff.

WIDMER STEFAN/BORER SILVER, Das Ende des Dutch-Swiss-Finance-Branch-Konzeptes?, StR 1998, 755 ff.

Berichte

Dialog Finanzplatz Schweiz: Förderung kollektiver Anlageformen – Früherkennung internationaler Entwicklungen, Mitteilung des EFD vom 5.9.2008 (www.efd.admin.ch – Dokumentation – Medieninformationen)

Konzernstandort Schweiz im globalen Wettbewerb. Steuerliche Herausforderungen für unser Land, SwissHoldings, Bern 2008 (www.Swissholdings.ch – Publikationen)

Masterplan Finanzplatz Schweiz, Schweizerische Bankiervereinigung/Schweizerischer Versicherungsverband/Swiss Funds Association/Swiss Financial Market Services AG, 2007 (www.Swissbanking.org – Dossiers)

Rechtsquellen

BG zum Zinsbesteuerungsabkommen mit der Europäischen Gemeinschaft (vom 17.12.2004), SR 641.91

Regulation D (vom 16.3.1982), 17 C. F. R. § 230.501 et seq. (Stand am 1.4.2008)

Securities Act of 1933 (vom 27.5.1933), 48 Stat. 74, 15 U. S. C. 77a et seq. (Stand am 3.1.2006)

StG 1917, BG über die Stempelabgaben (vom 4.10.1917), BS 6, 101 ff.

StG, BG über die Stempelabgaben (vom 27.6.1973), SR 641.10 (Stand am 1.8.2008)

StV, V über die Stempelabgaben (vom 3.12.1973), SR 641.101 (Stand am 5.12.2006)

VStG, BG über die Verrechnungssteuer (vom 13.10.1965), SR 642.21 (Stand am 1.1.2008)

VStV, VV zum BG über die Verrechnungssteuer (vom 19.12.1966), SR 642.211 (Stand am 5.12.2006)

ZBstA, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Gemeinschaft über Regelungen, die den in der Richtlinie 2003/48/EG des Rates im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen festgelegten Regelungen gleichwertig sind (vom 26.10.2004), SR 0.641.926.81

Praxisanweisungen

KS Obligationen und derivative Finanzinstrumente, KS Nr. 15 (1-015-DVS-2007-d) der ESTV – Obligationen und derivative Finanzinstrumente als Gegenstand der direkten Bundessteuer, der Verrechnungssteuer sowie der Stempelabgaben (vom 7.2.2007)

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 Festgeldanlagen bei inländischen Banken, MB S-02.132 der ESTV – Emissionsabgabe auf Festgeldanlagen bei inländischen Banken (vom 1.4.1993)

MB Geldmarktpapiere und Buchforderungen, MB S-02.130.1 der ESTV – Geldmarktpapiere und Buchforderungen inländischer Schuldner (vom April 1999)

MB Interbankguthaben, MB S-02.123 der ESTV – Verrechnungssteuer auf Zinsen von Bankguthaben, deren Gläubiger Banken sind (Interbankguthaben) (vom 22.9.1986)

MB Konsortialdarlehen, Schuldscheindarlehen, Wechsel und Unterbeteiligungen, MB S-02.128 der ESTV – Die steuerliche Behandlung von Konsortialdarlehen, Schuldscheindarlehen, Wechseln und Unterbeteiligungen (vom Januar 2000)

MB Kundenguthaben, MB S-02.122.2 der ESTV – Kundenguthaben (vom April 1999)

MB Obligationen, MB S-02.122.1 der ESTV – Obligationen (vom April 1999)

RS Fremdwährungszinssätze, RS (2-047-DV-2008-d) der ESTV – Steuerlich anerkannte Zinssätze 2008 für Vorschüsse oder Darlehen in Fremdwährungen

RS Niederländische Finanzgesellschaften mit schweizerischer Betriebsstätte, RS der ESTV – Niederländische Finanzgesellschaften mit schweizerischer Betriebsstätte (vom 9.10.1991), Rechtsbuch I B i 17 (hier als «Richtlinien» bezeichnet und mit 1992 datiert)

RS Zinssätze/geldwerte Leistungen, RS (2-045-DV-2008-d) der ESTV – Zinssätze 2008 für die Berechnung der geldwerten Leistungen (vom 1.2.2008)

Zirkular Nr. 6393, Zirkular Nr. 6393 der Schweiz. Bankiervereinigung – Anleihen ausländischer Tochtergesellschaften mit Garantie der schweizerischen Muttergesellschaft (vom 20.11.1986), Rechtsbuch II G c 49

Zirkular Nr. 6746, Zirkular Nr. 6746 der Schweiz. Bankiervereinigung – Anleihen ausländischer Tochtergesellschaften mit Garantie der schweizerischen Muttergesellschaft (vom 29.6.1993), Rechtsbuch II G c 69

Besteuerung kollektiver Kapitalanlagen und ihrer Anleger (1. Teil)

Stefan Oesterhelt / Maurus Winzap



Stefan Oesterhelt, LL.M.,
Rechtsanwalt, dipl. Steuerexperte,
Homburger AG, Zürich



Maurus Winzap, LL.M.,
Rechtsanwalt, dipl. Steuerexperte,
Walder Wyss & Partner AG, Zürich

Inhalt

In dieser Ausgabe:

1	Einleitung	3	Besteuerung der Anleger von vertraglichen Anlagefonds, SICAV und KGK
2	Besteuerung von vertraglichen Anlagefonds, SICAV und KGK	3.1	Einkommens- und Gewinnsteuer
2.1	Einkommens- und Gewinnsteuer	3.1.1	Anteile im Privatvermögen
2.2	Kapitalsteuer	3.1.1.1	Abgrenzung zwischen Privat- und Geschäftsvermögen
2.3	Emissionsabgabe	3.1.1.2	Ort der Besteuerung
2.4	Umsatzabgabe	3.1.1.3	Besteuerung während der Haltedauer
2.4.1	Kollektive Kapitalanlagen sind keine Effekthändler	3.1.1.3.1	Steuertatbestand
2.4.2	Kollektive Kapitalanlagen als befreite Anleger	3.1.1.3.2	Kapitalgewinne
2.5	Verrechnungssteuer (Erhebung)	3.1.1.3.3	Thesaurierte Gewinne
2.5.1	Steuertatbestand	3.1.1.4	Verkauf von Anteilen
2.5.1.1	Steuerobjekt	3.1.1.5	Rückgabe von Anteilen
2.5.1.1.1	Erträge der von einem Inländer ausgegebenen Anteile	3.1.1.6	Liquidation
2.5.1.1.2	Erträge der von einem Ausländer in Verbindung mit einem Inländer ausgegebenen Anteile	3.1.2	Anteile im Geschäftsvermögen
2.5.1.1.3	Ausländische kollektive Kapitalanlagen als Verrechnungssteuerinländer	3.2	Vermögenssteuer
2.5.1.1.4	Anteile an kollektiven Kapitalanlagen gemäss KAG	3.3	Umsatzabgabe
2.5.1.2	Bemessungsgrundlage	3.3.1	Ausgabe von Anteilen
2.5.1.2.1	Ausschüttungsfonds	3.3.2	Sacheinlage von Urkunden zur Liberierung von Anteilen
2.5.1.2.2	Thesaurierungsfonds	3.3.3	Entgeltliche Übertragung von Anteilen
2.5.1.2.3	Bestimmung der Bemessungsgrundlage	3.3.4	Rückgabe von Anteilen
2.5.1.3	Rückgabe von Anteilen	3.3.5	Tausch von Anteilen
2.5.1.4	Liquidation	3.3.6	Ausschüttungen von steuerbaren Urkunden durch Fonds
2.5.1.5	Sitzverlegung ins Ausland	3.4	Rückerstattung der Verrechnungssteuer auf Ausschüttungen
2.5.2	Steuersubjekt	3.4.1	Inländische Anleger
2.5.2.1	Begriff	3.4.2	Ausländische Anleger
2.5.2.2	Pflichten	3.4.2.1	Affidavitfähige kollektive Kapitalanlagen
2.5.3	Meldeverfahren für institutionelle Anleger	3.4.2.2	Nicht-affidavitfähige kollektive Kapitalanlagen
2.5.4	Affidavitverfahren für ausländische Anleger	3.4.2.2.1	Praxis der ESTV: Präponderanzmethode
2.5.4.1	Erträge aus ausländischen Quellen	3.4.2.2.2	SICAV
2.5.4.2	Ausländische Anteilsinhaber	3.4.2.2.3	Besteuerungsrecht des Quellenstaates?
2.5.4.3	Rückerstattungsberechtigung	3.4.2.2.4	Spezialbestimmung in Art. 10 Abs. 4 DBA-D
2.5.4.4	Zur Ausstellung eines Affidavits berechtigte Institute		

<p>3.5 Exkurs: Sozialversicherungsbeiträge</p> <p>Literatur</p> <p>Berichte</p> <p>Rechtsquellen</p> <p>Materialien</p> <p>Praxisanweisungen</p> <p><i>In den nächsten Ausgaben:</i></p> <p>4 Immobilienfonds</p> <p>4.1 Immobilienfonds mit direktem Grundbesitz</p> <p>4.1.1 Besteuerung von Immobilienfonds mit direktem Grundbesitz</p> <p>4.1.1.1 Gewinnsteuer</p> <p>4.1.1.2 Grundstückgewinnsteuer</p> <p>4.1.1.3 Verrechnungssteuer</p> <p>4.1.1.4 Handänderungssteuern und Grundbuchgebühren</p> <p>4.1.2 Besteuerung der Anleger von Immobilienfonds mit direktem Grundbesitz</p> <p>4.2 Immobilienfonds mit indirektem Grundbesitz</p> <p>4.2.1 Grundstückgewinnsteuer</p> <p>4.2.2 Handänderungssteuer</p> <p>5 SICAF und Anlagestiftungen</p> <p>5.1 Besteuerung von SICAF und Anlagestiftungen</p> <p>5.1.1 Gewinnsteuer</p> <p>5.1.2 Emissionsabgabe</p> <p>5.1.3 Umsatzabgabe</p> <p>5.1.4 Verrechnungssteuer</p> <p>5.2 Besteuerung der Anleger von SICAF und Anlagestiftungen</p> <p>6 Anlagefondsähnliche Instrumente</p> <p>6.1 Bankinterne Sondervermögen</p> <p>6.2 Investment-Klubs</p> <p>6.3 Derivate und strukturierte Produkte</p> <p>7 Ausländische kollektive Kapitalanlagen</p> <p>7.1 Besteuerung ausländischer kollektiver Kapitalanlagen in der Schweiz</p> <p>7.2 Besteuerung schweizerischer Anleger ausländischer kollektiver Kapitalanlagen</p> <p>7.2.1 Einkommens- und Gewinnsteuer</p> <p>7.2.2 Umsatzabgabe</p> <p>7.2.3 Rückerstattung der Quellensteuern auf ausländischen kollektiven Kapitalanlagen</p> <p>8 EU-Zinsbesteuerung</p> <p>9 Rückerstattung der Verrechnungssteuer auf Anlagen</p> <p>9.1 Inländische kollektive Kapitalanlagen</p> <p>9.1.1 Vertragliche Anlagefonds</p> <p>9.1.2 SICAV</p> <p>9.1.3 KGK</p>	<p>9.1.4 SICAF</p> <p>9.1.5 Anlagestiftungen</p> <p>9.1.6 Bankinterne Sondervermögen</p> <p>9.2 Ausländische kollektive Kapitalanlagen</p> <p>10 Rückerstattung ausländischer Quellensteuern</p> <p>10.1 Inländische kollektive Kapitalanlagen</p> <p>10.1.1 Vertragliche Anlagefonds</p> <p>10.1.2 SICAV</p> <p>10.1.3 KGK</p> <p>10.1.4 SICAF</p> <p>10.1.5 Anlagestiftungen</p> <p>10.1.6 Bankinterne Sondervermögen</p> <p>10.2 Ausländische kollektive Kapitalanlagen</p> <p>11 Carried Interest und Performance Fees</p>
--	---

1 Einleitung

Die Ablösung des Anlagefondsgesetzes (AFG) durch das Kollektivanlagengesetz (KAG) per 1.1.2007 war mit zahlreichen Änderungen in Steuergesetzen (auf Bundesebene: StG, MWSTG¹, DBG, StHG und VStG) verbunden. Diese wurden notwendig, weil das KAG neben dem bereits unter dem AFG bekannten (vertraglichen) Anlagefonds nunmehr mit der Investmentgesellschaft mit variablem Kapital (SICAV)² auch eine körperschaftlich organisierte offene kollektive Kapitalanlage und mit der Kommanditgesellschaft für kollektive Kapitalanlagen (KGK) und der Investmentgesellschaft mit festem Kapital (SICAF)³ 2 geschlossene Anlageformen ins KAG aufgenommen hatte. Obwohl die neuen steuerlichen Bestimmungen nun bereits beinahe 2 Jahre in Kraft sind, wurden bislang weder die einschlägigen Praxisfestlegungen der Verwaltungsbehörden (Kreisschreiben, Rundschreiben, Merkblätter und Weisungen der ESTV) noch die einschlägigen Rechtsverordnungen (VStV und StV) an die neue Rechtslage angepasst.⁴ Der vorliegende Aufsatz soll einen Überblick über die Neuordnung der Besteuerung von kollektiven Kapitalanlagen im Geltungsbereich des KAG vermitteln.

2 Besteuerung von vertraglichen Anlagefonds, SICAV und KGK

2.1 Einkommens- und Gewinnsteuer

Der vertragliche Anlagefonds,^{5, 6} die SICAV⁷ sowie die KGK⁸ sind – solange sie nicht über direkten Grundbesitz verfügen⁹ – keine Steuersubjekte für die Einkommens-, Gewinn- und Kapitalsteuern. Entsprechend werden sie als transparente kollektive Kapitalanlagen bezeichnet.¹⁰

Vertragliche Anlagefonds¹¹ und KGK¹² haben keine zivilrechtliche Rechtspersönlichkeit und sind somit keine juristischen Personen iSv Art. 52 ff. ZGB. Entsprechend sind diese Anlageformen gemäss Art. 49 Abs. 1 DBG keine Gewinnsteuersubjekte. Der Gewinnsteuer unterstellt sind demgegenüber Immobilienfonds mit direktem Grundbesitz (kollektive Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz), die gemäss Art. 49 Abs. 2 Satz 1 DBG bzw. Art. 20 Abs. 1 Satz 1 StHG wie juristische Personen besteuert werden.¹³

Bei der SICAV handelt es sich hingegen um eine juristische Person iSv Art. 52 ff. ZGB.¹⁴ Entsprechend der zivilrechtlichen Anknüpfung¹⁵ von Art. 49 Abs. 1 DBG bzw. Art. 20 Abs. 1 Satz 1 StHG müsste die SICAV nach dem Wortlaut des Gesetzes eigentlich der Gewinnsteuer unterliegen. Da Art. 49 Abs. 2 Satz 2 DBG bzw. Art. 20 Abs. 1 Satz 3 StHG jedoch festhält, dass Investmentgesellschaften mit festem Kapital nach Art. 110 KAG (SICAF) wie Kapitalgesellschaften besteuert werden, darf e contrario geschlossen werden, dass SICAV keine juristischen Personen iSv Art. 49 Abs. 1 bzw. Art. 20 Abs. 1 StHG und somit keine Subjekte der Gewinnsteuer sind. Dieses Auslegungsergebnis wird durch Art. 10 Abs. 2 DBG bzw. Art. 7 Abs. 3 StHG gestützt, wonach das Einkommen aus kollektiven Kapitalanlagen gemäss KAG den Anlegern anteilmässig zugerechnet wird. Sowohl die Botschaft¹⁶ wie auch der Entwurf der Praxisfestlegung der ESTV¹⁷ stellen klar, dass SICAV nicht der Gewinnsteuer unterstellt werden sollen. Unseres Erachtens wäre eine Klarstellung im Gesetzeswortlaut jedoch angezeigt gewesen.

2.2 Kapitalsteuer

Mangels Rechtspersönlichkeit sind vertragliche Anlagefonds und KGK – solange sie nicht über direkten Grund-

1 Die mehrwertsteuerlichen Aspekte von kollektiven Kapitalanlagen werden vorliegend ausgeklammert, da diese bereits von SCHEUNER, Kollektive Kapitalanlagen und Mehrwertsteuer, umfassend dargestellt wurden.

2 Die Abkürzung «SICAV», die auch vom Gesetzgeber verwendet wird, steht für die französische Bezeichnung «société d'investissement à capital variable».

3 «SICAF» steht für die französische Bezeichnung «société d'investissement à capital fixe».

4 Die VStV und die StV werden per 1.1.2009 angepasst.

5 Art. 25 ff. KAG.

6 Mitunter kurz als «FCP» bezeichnet; diese Abkürzung steht für den französischen Ausdruck «fonds commun de placement».

7 Art. 36 ff. KAG.

8 Art. 98 ff. KAG.

9 S. dazu unten, Abschn. 4.1.

10 Der Begriff «transparente kollektive Kapitalanlage» ist jedoch nur mit Bezug auf diese Steuerarten korrekt. Für die Zwecke der Verrechnungssteuer (s. unten, Abschn. 2.5), der Stempelabgaben (s. unten, Abschn. 2.3 und 2.4), der Grundstückgewinnsteuer in monistischen Kantonen (s. unten, Abschn.

4.2.1), der Handänderungssteuer (s. unten, Abschn. 4.2.2) sowie der Mehrwertsteuer (s. dazu SCHEUNER, Kollektive Kapitalanlagen und Mehrwertsteuer, 22 ff.) werden der vertragliche Anlagefonds, die SICAV sowie die KGK grundsätzlich nicht als transparent behandelt. Doch selbst mit Bezug auf die Einkommens- und Gewinnsteuer sind diese Anlageformen nicht vollständig transparent, da beim Investor bloss die ausgeschütteten bzw. am Ende des Jahres gutgeschriebenen (thesaurierten) Nettoerträge als Einkommen bzw. Gewinn erfasst werden.

11 Vgl. HASENBÖHLER ET. AL., Recht der kollektiven Kapitalanlagen, Rz 273 ff.

12 Vgl. HASENBÖHLER ET. AL., Recht der kollektiven Kapitalanlagen, Rz 563 ff.

13 S. dazu unten, Abschn. 4.1.1.1.

14 Vgl. Botschaft KAG, 6420.

15 Vgl. BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 53; LOCHER, Art. 49 DBG N 4.

16 S. Botschaft KAG, 6429.

17 S. E-KS KAG/DBG Ziff. 3.1.

besitz verfügen – keine Subjekte der Kapitalsteuer.¹⁸ Auch SICAV unterliegen nicht der Kapitalsteuer. Letzteres ergibt sich aber bloss aus der systematischen¹⁹ sowie historischen²⁰ Auslegung des Gesetzes. Auch hier wäre eine sorgfältigere Gesetzesredaktion wünschenswert gewesen.

2.3 Emissionsabgabe

Die Ausgabe von Anteilscheinen an vertraglichen Anlagefonds und KGK unterliegt nicht der Emissionsabgabe, da es sich dabei nicht um Fälle der in Art. 5 Abs. 1 lit. a StG abschliessend aufgezählten Beteiligungsrechte handelt.

SICAV qualifizieren sich demgegenüber als inländische Aktiengesellschaften iSv Art. 5 Abs. 1 lit. a 1. Lemma StG. Da die Begründung von Anteilen von kollektiven Kapitalanlagen gemäss KAG nach Art. 6 Abs. 1 lit. i StG von der Emissionsabgabe ausgenommen ist, ist auf der Ausgabe von Anteilen an einem SICAV keine Emissionsabgabe geschuldet.

2.4 Umsatzabgabe

2.4.1 Kollektive Kapitalanlagen sind keine Effekthändler

Vertragliche Anlagefonds und KGK qualifizieren sich für die Zwecke der Umsatzabgabe nicht als Effekthändler, da sie nicht zu den in Art. 13 Abs. 3 StG abschliessend aufgezählten Personen gehören.²¹

Eine SICAV, deren Aktiven nach Massgabe der letzten Bilanz zu mehr als CHF 10 Mio. aus steuerbaren Urkunden iSv Art. 13 Abs. 2 StG bestehen, könnte demgegenüber aufgrund des Wortlauts von Art. 13 Abs. 3 lit. d StG als Effekthändlerin qualifiziert werden, da es sich bei der SICAV zivilrechtlich um einen Spezialfall einer inländischen Aktiengesellschaft handelt.²² Eine Qualifikation der SICAV als Effekthändler würde aber gegen den Grundsatz «same business, same rules», nach wel-

chem sich die Besteuerung der SICAV nach Auffassung des Bundesrates zu richten hat,²³ verstossen. Zudem würde dies zu einer Benachteiligung der schweizerischen SICAV gegenüber vergleichbaren ausländischen Anlageformen (insbesondere der SICAV nach luxemburgischem Recht) führen, was gesetzgeberisch nicht gewollt ist.²⁴ Auch die Tatsache, dass die SICAV als gemäss Art. 17a Abs. 1 lit. b StG befreite Anlegerin von der Umsatzabgabe befreit ist,²⁵ weist darauf hin, dass die SICAV selbst nicht zur Effekthändlerin werden kann.²⁶ Die Entstehungsgeschichte von Art. 17a Abs. 1 lit. b StG weist darauf hin, dass ein befreiter Anleger iSv Art. 17a StG kein Effekthändler iSv Art. 13 Abs. 3 StG sein kann.²⁷

2.4.2 Kollektive Kapitalanlagen als befreite Anleger

Vertragliche Anlagefonds, SICAV und KGK sind gemäss Art. 17a Abs. 1 lit. b StG von der Umsatzabgabe befreite Anleger, da es sich bei allen um «inländische kollektive Kapitalanlagen nach Artikel 7 KAG» handelt.²⁸ Somit unterliegen Umsätze, die ein Effekthändler mit einem vertraglichen Anlagefonds, einer SICAV oder einer KGK tätigt, nur einer halben Umsatzabgabe.²⁹

2.5 Verrechnungssteuer (Erhebung)

Im Gegensatz zur Einkommens-, Gewinn- und Kapitalsteuer werden vertragliche Anlagefonds, SICAV und KGK für die Zwecke der Verrechnungssteuer als intransparent behandelt. Hierfür spielten vor allem Praktikabilitätsüberlegungen eine Rolle.³⁰ Das Steuerobjekt gemäss Art. 4 Abs. 1 lit. c VStG, welcher insbesondere die

18 S. Art. 20 Abs. 1 Satz 1 StHG.

19 Wären SICAV als juristische Personen iSv Art. 20 Abs. 1 Satz 1 StHG Steuersubjekte der Kapitalsteuer, wäre Art. 20 Abs. 1 Satz 3 StHG, der festhält, dass die Investmentgesellschaften mit festem Kapital nach Art. 110 KAG der Kapitalsteuer unterliegen, überflüssig.

20 In der Botschaft des Bundesrates wird festgehalten, dass SICAV «von den direkten Steuern befreit werden» sollen (Botschaft KAG, 6429).

21 Die (inländische) Fondsleitung von vertraglichen Anlagefonds qualifizierte sich demgegenüber bis zum 31.12.2000 als Effekthändlerin (Art. 13 Abs. 3 lit. c StG a. F.). Die entsprechende Bestimmung wurde mit dem BG über neue dringliche Massnahmen im Bereich der Umsatzabgabe (vom 15.12.2000) ersatzlos gestrichen.

22 S. Art. 36 ff. KAG.

23 Vgl. Botschaft KAG, 6429.

24 S. diesbezüglich bereits die Botschaft des Bundesrates zur Streichung von Art. 13 Abs. 3 lit. c StG a. F. (Botschaft dringliche Massnahmen im Bereich der UA, 5848).

25 S. dazu unten, Abschn. 2.4.2.

26 Würde die SICAV zur Effekthändlerin, hätte dies nämlich die befremdliche Konsequenz, dass sie zwar selbst von der Abgabe befreit wäre, aber für die Gegenpartei eine halbe Abgabe entrichten müsste. Dies widerspricht dem gesetzgeberischen Ziel der Beseitigung der umsatzabgaberechtlichen wirtschaftlichen Doppelbelastung (vgl. Botschaft dringliche Massnahmen im Bereich der UA, 5848).

27 Der Befreiungstatbestand von Art. 17a Abs. 1 lit. b StG wurde nämlich zeitgleich (d. h. per 1.1.2001) mit der Streichung von Art. 13 Abs. 3 lit. c StG ins Stempelgesetz aufgenommen.

28 Art. 7 KAG definiert kollektive Kapitalanlagen als «Vermögen, die von Anlegerinnen und Anlegern zur gemeinschaftlichen Kapitalanlage aufgebracht und für deren Rechnung verwaltet werden». Dies ist sowohl beim vertraglichen Anlagefonds, der SICAV wie auch der KGK der Fall.

29 S. Art. 17 Abs. 2 lit. b StG.

30 Ursprünglich wurden Anlagefonds jedoch auch für Verrechnungssteuerzwecke als transparent behandelt (sog. System der transitierenden Besteuerung; vgl. PFUND, Die Behandlung der Investment-Trusts im schweizerischen Steuerrecht, 486 ff.).

Ausschüttung von Kapitalgewinnen für steuerfrei erklärt, hat aber immer noch ein gewisses transparentes Gepräge. Für den Fondsstandort Schweiz ist die Erhebung der Verrechnungssteuer natürlich ein grosser Hemmschuh. Die international bedeutenden Fondsstandorte Luxemburg, Irland, Grossbritannien sowie die Offshore-Jurisdiktionen (insbesondere Jersey, Guernsey, Bermuda, British Virgin Islands und Bahamas) zeichnen sich dadurch aus, dass weder Ausschüttungen noch thesaurierte Gewinne einer Quellensteuer unterliegen. Führend ist die Schweiz als Fondsstandort bezeichnenderweise für funds of hedge funds, die typischerweise kapitalgewinnorientiert sind und somit verrechnungssteuerfreie Ausschüttungen ermöglichen.³¹

2.5.1 Steuertatbestand

2.5.1.1 Steuerobjekt

Die Erträge der von einem Inländer oder von einem Ausländer in Verbindung mit einem Inländer ausgegebenen Anteile an einer kollektiven Kapitalanlage gemäss KAG unterliegen gemäss Art. 4 Abs. 1 lit. c VStG der Verrechnungssteuer.

2.5.1.1.1 Erträge der von einem Inländer ausgegebenen Anteile

Die Anteile an einem vertraglichen Anlagefonds werden von der Fondsleitung ausgegeben.³² Die Erträge eines solchen Anlagefonds unterliegen somit dann der Verrechnungssteuer, wenn die Fondsleitung Inländerin iSv Art. 9 Abs. 1 VStG ist. Hierzu muss die Fondsleitung entweder ihren statutarischen Sitz in der Schweiz haben, als Unternehmen im schweizerischen Handelsregister eingetragen sein oder zumindest tatsächlich in der Schweiz geleitet werden und hier eine Geschäftstätigkeit ausüben.³³ Somit können auch die Erträge eines ausländi-

schen Fonds der Verrechnungssteuer unterliegen, wenn die im Ausland domizilierte Fondsleitung tatsächlich in der Schweiz geführt wird und hier eine Geschäftstätigkeit ausübt.

Die Anteile an einer SICAV sowie einer KGK werden durch die SICAV bzw. die KGK selbst ausgegeben.³⁴ Der Ertrag einer SICAV oder einer KGK unterliegt somit immer dann der Verrechnungssteuer, wenn es sich bei der SICAV bzw. der KGK um eine Verrechnungssteuerinländerin iSv Art. 9 Abs. 1 VStG handelt.

2.5.1.1.2 Erträge der von einem Ausländer in Verbindung mit einem Inländer ausgegebenen Anteile

Nicht nur die Erträge einer von einem Inländer ausgegebenen kollektiven Kapitalanlage unterliegen der Verrechnungssteuer, sondern auch die Erträge einer von einem Ausländer in Verbindung mit einem Inländer ausgegebenen kollektiven Kapitalanlage sollen gemäss dem Wortlaut von Art. 4 Abs. 1 lit. c VStG der Verrechnungssteuer unterliegen.³⁵ Im Gegensatz zu Art. 4 Abs. 1 lit. c VStG a. F. kommt dieser Tatbestandsvariante nach der hier vertretenen Auffassung keine Bedeutung mehr zu. Ein Steuertatbestand liegt nämlich nur dann vor, wenn ein inländisches Steuersubjekt gegeben ist. Steuersubjekt der Verrechnungssteuer ist gemäss Art. 10 Abs. 2 VStG die Fondsleitung des vertraglichen Anlagefonds, die SICAV bzw. die KGK.³⁶ Befinden sich diese in der Schweiz, werden die Anteile von einem Inländer ausgegeben. Befinden sich diese dagegen im Ausland, ist mangels eines inländischen Steuerschuldners keine Verrechnungssteuer geschuldet. Der Inländer, der sich mit der ausländischen Fondsleitung zur Ausgabe der Anteilsscheine verbunden hat, ist anders als nach Art. 10 Abs. 2 VStG a. F. nach neuem Recht kein Steuerschuldner mehr.³⁷

Die von der ESTV im Entwurf des Kreisschreibens zum KAG unter dem Titel «Ausgabe von Anteilen an einer

31 S. Ziff. 4.2 des Positionspapiers Hedge-Fonds – Marktentwicklung, Risiken und Regulierung.

32 Die Anteile an einer kollektiven Kapitalanlage werden von der Person ausgegeben, die sich als Schuldnerin der Forderungen der Anleger auf Beteiligungen am Vermögen und am Ertrag bekennt (vgl. PFUND, Art. 4 VStG N 4.23). Da die Fondsleitung eines vertraglichen Anlagefonds gegenüber den Anlegern die Schuldnerin ist, ist fraglich, ob dies wirklich das entscheidende Kriterium dafür sein kann, ob die Erträge einer kollektiven Kapitalanlage der Verrechnungssteuer unterliegen. Art. 10 Abs. 2 Satz 2 VStG a. F. (AS 1966, 371), der die inländische Depotbank eines Anlagefonds mit ausländischer Fondsleitung als Steuersubjekt bezeichnet hat, wäre nämlich mangels Steuertatbestands ohne jeglichen Anwendungsbereich geblieben. Entscheidend muss daher nach der hier vertretenen Auffassung sein, ob die gemäss Art. 10 Abs. 2 VStG als primäres Steuersubjekt der Verrechnungssteuer bezeichnete Person Inländer gemäss Art. 9 Abs. 1 VStG ist.

33 Bei einem vertraglichen Anlagefonds iSv Art. 25 KAG muss die Fondsleitung zwingend eine Aktiengesellschaft mit Sitz

und Hauptverwaltung in der Schweiz sein (Art. 28 Abs. 1 KAG).

34 Dies ergibt sich daraus, dass sie zu den von Art. 10 Abs. 2 Satz 1 VStG als primäre Steuerschuldner bezeichneten Personen zählen.

35 Der Wortlaut dieses Tatbestands geht auf Art. 4 Abs. 1 lit. c VStG a. F. (AS 1966, 371) zurück, welcher die Erträge des von einem Ausländer in Verbindung mit einem Inländer ausgegebenen Anlagefonds der Verrechnungssteuer unterstellte.

36 S. dazu unten, Abschn. 2.5.3.1.

37 Demgegenüber erklärte Art. 10 Abs. 2 Satz 2 VStG a. F. (AS 1966, 371) die Depotbank eines Anlagefonds mit ausländischer Fondsleitung zur Steuerschuldnerin. Art. 10 Abs. 2 Satz 3, 1. Halbsatz VStG a. F. erklärte sodann den Inländer, der sich mit einer ausländischen Fondsleitung und einer ausländischen Depotbank zur Ausgabe von Anteilsscheinen verbunden hat, zum Steuerschuldner der Verrechnungssteuer.

kollektiven Kapitalanlage gemäss KAG durch einen Ausländer in Verbindung mit einem Inländer» aufgeführten Beispiele³⁸ betreffen nach unserer Auffassung nicht den Fall, dass Anteile von einem Ausländer in Verbindung mit einem Inländer ausgegeben werden, sondern dass die kollektive Kapitalanlage durch einen Inländer gemäss Art. 9 Abs. 1 VStG ausgegeben wird. Der Inländerbegriff von Art. 9 Abs. 1 VStG umfasst ja nicht nur Gesellschaften mit statutarischem Sitz in der Schweiz, sondern auch solche mit statutarischem Sitz im Ausland, wenn sie tatsächlich in der Schweiz geleitet werden und hier eine Geschäftstätigkeit ausüben.

2.5.1.1.3 Ausländische kollektive Kapitalanlagen als Verrechnungssteuerinländer

Die ESTV hält im Entwurf des Kreisschreibens zum KAG fest, dass Dienstleistungen wie das Investment, die Fondsadministration, die Depotbankfunktion und das Produktmanagement aus der Schweiz erbracht werden können, ohne dass dies dazu führt, dass die betreffende ausländische kollektive Kapitalanlage zur Verrechnungssteuerinländerin wird.³⁹ Erforderlich ist aber, dass der Verwaltungsrat oder das diesem entsprechende Organ der kollektiven Kapitalanlage aus einer Mehrzahl von nicht in der Schweiz ansässigen Personen besteht,⁴⁰ die entsprechenden Sitzungen jeweils ausserhalb der Schweiz abgehalten werden und die Verantwortung für die Überwachung der Geschäftstätigkeit und die Überwachung der Einhaltung von Rechtsvorschriften der entsprechenden kollektiven Kapitalanlage hat.

Ist die Depotbank einer ausländischen kollektiven Kapitalanlage in der Schweiz ansässig, so soll dies gemäss ESTV ebenfalls dazu führen, dass auf den Erträgen dieses Anlagefonds die Verrechnungssteuer geschuldet ist.⁴¹ Nach der hier vertretenen Auffassung ist dies jedoch nicht zutreffend, da die Depotbank einer kollektiven Kapitalanlage nicht mehr Subjekt der Verrechnungssteuer

sein kann.⁴² Allein durch die Tatsache, dass ein vertraglicher Anlagefonds, eine SICAV oder eine Kommanditgesellschaft über eine inländische Depotbank verfügt, wird die Fondsleitung (die gemäss Art. 10 Abs. 2 Satz 1 VStG Subjekt der Verrechnungssteuer ist und die Anteile am Fonds ausgibt), die SICAV oder die Kommanditgesellschaft nicht zur Inländerin iSv Art. 9 Abs. 1 VStG.⁴³

2.5.1.1.4 Anteile an kollektiven Kapitalanlagen gemäss KAG

Art. 4 Abs. 1 lit. c VStG unterstellt die Erträge der von einem Inländer ausgegebenen Anteile an einer «kollektiven Kapitalanlage gemäss KAG» der Verrechnungssteuer. Als kollektive Kapitalanlage gemäss KAG qualifizieren sich zunächst vertragliche Anlagefonds, SICAV und KGK. Investmentgesellschaften mit festem Kapital (SICAF) iSv Art. 110 KAG können demgegenüber nicht als kollektive Kapitalanlagen gemäss KAG iSv Art. 4 Abs. 1 lit. c VStG qualifiziert werden. Die Verrechnungssteuer auf den Erträgen von SICAF wird vielmehr gestützt auf Art. 4 Abs. 1 lit. b VStG erhoben.⁴⁴ Ausländische kollektive Kapitalanlagen qualifizieren sich auch als kollektive Kapitalanlagen gemäss KAG iSv Art. 4 Abs. 1 lit. c VStG, wenn sie der Begriffsdefinition von Art. 7 KAG iVm Art. 110 KAG entsprechen und die Anteile von einem Verrechnungssteuerinländer iSv Art. 9 Abs. 1 VStG ausgegeben werden.

Die «Vermögen ähnlicher Art», deren Erträge gemäss Art. 4 Abs. 1 lit. c VStG a. F.⁴⁵ der Verrechnungssteuer unterstanden, qualifizieren sich nicht als kollektive Kapitalanlagen gemäss KAG und unterliegen daher seit dem 1.1.2007 nicht mehr der Verrechnungssteuer.⁴⁶ Als Vermögen ähnlicher Art gemäss Art. 4 Abs. 1 lit. c VStG galten Vermögensanlagen, die wirtschaftlich die Funktion eines Anlagefonds haben, ohne aber sämtliche Begriffsmerkmale eines Anlagefonds iSv Art. 2 Abs. 1 AFG

38 S. E-KS KAG/VSt und StG Ziff. 3.1.2.

39 S. E-KS KAG/VSt und StG Ziff. 3.1.2.

40 Bei vertraglichen kollektiven Kapitalanlagen ist dies typischerweise der Verwaltungsrat der Fondsmanagementgesellschaft, des Administrators oder des trustee, bei gesellschaftsrechtlichen kollektiven Kapitalanlagen der Verwaltungsrat der kollektiven Kapitalanlage.

41 S. E-KS KAG/VSt und StG Ziff. 3.1.2, wobei die technischen Aufgaben der Depotbank (Aufbewahrung des Vermögens der kollektiven Kapitalanlage, Ausgabe und Rücknahme der Anteile sowie Zahlungsverkehr) in die Schweiz delegiert werden dürfen. Die Kontrollaufgaben der Depotbank, die sich auf Einhaltung von Gesetz und Fondsvertrag/Statuten/Gesellschaftsvertrag beziehen, müssen demgegenüber nach Auffassung der ESTV durch eine Depotbank (bzw. einen Administrator oder trustee) im Ausland (z. B. durch eine ausländische Zweigniederlassung einer schweizerischen Bank) wahrgenommen werden.

42 Art. 10 Abs. 2 Satz 2 VStG a. F. (AS 1966, 371) sah demgegenüber noch vor, dass die Depotbank eines Anlagefonds Steuersubjekt ist, wenn sich die Fondsleitung im Ausland befindet.

43 Daran ändert nichts, dass die Depotbank gemäss Art. 10 Abs. 2 Satz 2 VStG bei einer KGK, deren Komplementäre mehrheitlich im Ausland ansässig sind, solidarisch für die Steuer haftet. Fehlt es an einem inländischen Steuersubjekt iSv Art. 10 Abs. 2 Satz 1 VStG, unterliegen die Erträge der KGK mangels Steuertatbestands nicht der Verrechnungssteuer.

44 S. dazu unten, Abschn. 5.1.4.

45 AS 1966, 371.

46 S. dazu unten, Abschn. 6. Dass Art. 30 Abs. 1 VStV das «Vermögen ähnlicher Art» dem Anlagefonds gleichstellt, beruht bloss auf dem Versäumnis der Verwaltung, die Verrechnungssteuerverordnung ebenfalls per 1.1.2007 anzupassen. Mit der beabsichtigten Änderung der Verrechnungssteuerverordnung soll dies korrigiert und Art. 30 VStV voraussichtlich per 1.1.2009 aufgehoben werden (s. E-VStV).

aufzuweisen.⁴⁷ Es handelte sich dabei in erster Linie um bankinterne Sondervermögen⁴⁸ sowie Anlage- oder Investmentstiftungen.⁴⁹

2.5.1.2 Bemessungsgrundlage

2.5.1.2.1 Ausschüttungsfonds

Ein vertraglicher Anlagefonds, eine SICAV oder eine KGK qualifiziert sich nach der Definition der ESTV als Ausschüttungsfonds, wenn mindestens 70 % des Nettoertrags ausgeschüttet werden müssen.⁵⁰ Entscheidend ist somit nicht, ob ein Fonds tatsächlich eine Ausschüttung von mindestens 70 % des Nettoertrags vornimmt, sondern ob er dazu in den sog. Basisdokumenten verpflichtet ist.⁵¹

Beim Ausschüttungsfonds unterliegen sämtliche Ausschüttungen (geldwerten Leistungen) an die Anteilsinhaber der Verrechnungssteuer, sofern es sich nicht um Ausschüttungen von Kapitalgewinnen, Erträgen aus direktem Grundbesitz oder Kapitalrückzahlungen handelt.⁵² Thesaurierte Gewinne eines Ausschüttungsfonds unterliegen demgegenüber – im Gegensatz zu thesaurierten Gewinnen eines Thesaurierungsfonds – nicht der Verrechnungssteuer.

Steuerfrei ausschüttbare Kapitalgewinne iSv Art. 5 Abs. 1 lit. b VStG sind Gewinne einer kollektiven Kapitalanlage, die aus der Veräusserung oder Verwertung von Vermögenswerten herrühren.⁵³ Der Grund dafür, dass diese Gewinne verrechnungssteuerfrei an die Investoren

ausgeschüttet werden können, liegt darin, dass ein Investor, der die entsprechenden Vermögenswerte im Privatvermögen hält, aufgrund von Art. 16 Abs. 3 DBG steuerfreie Kapitalgewinne erzielen kann.⁵⁴ Insofern wird die kollektive Kapitalanlage, welche für Verrechnungssteuerzwecke zwar intransparent ist, dennoch in einem gewissen Sinne als transparent angesehen. Da Kapitalgewinne ungeachtet der Person des Investors verrechnungssteuerfrei ausgeschüttet werden können,⁵⁵ wird diese quasi-transparente Behandlung nur im Ansatz befolgt. Keine Rolle spielt dabei, dass die kollektive Kapitalanlage das Fondsvermögen gewerbsmässig bewirtschaftet.⁵⁶ Die Möglichkeit einer kollektiven Kapitalanlage, Kapitalgewinne verrechnungssteuerfrei ausschütten zu können, ist für den Fondsstandort Schweiz zentral. Nur so wurde es möglich, dass die Schweiz bei den funds of hedge funds, die überwiegend kapitalgewinnorientiert sind, eine international führende Stellung einnimmt.

Ausgeschüttete Kapitalgewinne (sowie Erträge aus direktem Grundbesitz und Kapitaleinzahlungen) sind von der Verrechnungssteuer nur dann ausgenommen, wenn sie über einen gesonderten Coupon ausgerichtet werden, der ausschliesslich der Ausschüttung von Kapitalgewinnen (bzw. Erträgen aus direktem Grundbesitz oder Kapitaleinzahlungen) dient.⁵⁷ Sind Anteile an einer kollektiven Kapitalanlage ohne Coupons ausgegeben worden oder wird die Leistung gegen Rückgabe des Anteiles an der kollektiven Kapitalanlage erbracht oder bestehen keine Anteilscheine, so bleiben die ausgerichteten Kapitalgewinne (bzw. Erträge aus direktem Grundbesitz oder Kapitalrückzahlungen) von der Verrechnungssteuer ausgenommen, wenn sie in der Abrechnung für den Anteilsinhaber gesondert ausgewiesen werden.⁵⁸

2.5.1.2.2 Thesaurierungsfonds

Den Besteuerungsregeln der Thesaurierungsfonds unterliegen alle vertraglichen Anlagefonds, SICAV und Kom-

47 BGer, 13.10.1972, BGE 98 Ib 197 ff., 200 = ASA 42 (1973/1974), 409 ff., 413 f.; PFUND, Art. 4 VStG N 4.7; HESS, Art. 4 VStG N 208.

48 S. dazu unten, Abschn. 6.1.

49 S. dazu unten, Abschn. 5.

50 S. KS Zurückbehaltene Erträge von Wertzuwachs-Anlagefonds; E-KS KAG/VSt und StG Ziff. 2.1.2. Der Nettoertrag umfasst sowohl den Nettoertrag der fraglichen Rechnungsperiode (jährlicher Nettoertrag) als auch vorgetragene Erträge aus früheren Rechnungsjahren (s. E-KS KAG/VSt und StG Ziff. 2.1.2 und 2.1.5.3).

51 S. E-KS KAG/VSt und StG Ziff. 2.1.2. Als Basisdokumente gelten beim vertraglichen Anlagefonds der Fondsvertrag sowie ein allfälliger Prospekt, bei der SICAV Statuten, Anlagereglemente sowie ein allfälliger Prospekt, und bei der KGK der Gesellschaftsvertrag sowie ein allfälliger Prospekt.

52 S. Art. 4 Abs. 1 lit. c iVm Art. 5 Abs. 1 lit. b VStG; Art. 28 Abs. 1 VStV. Der derzeit geltende Wortlaut von Art. 28 Abs. 1 VStV, welcher geldwerte Leistungen von Anlagefonds, die keine Ausschüttungen von Kapitalgewinnen und keine Rückzahlung von Kapital darstellen, der Verrechnungssteuer unterstellt, ist demgegenüber doppelt missverständlich: Zum einen werden auch Ausschüttungen von SICAV und Kommanditgesellschaften von dieser Regelung erfasst, und zum anderen unterliegen Ausschüttungen von Erträgen aus direktem Grundbesitz seit dem 1.1.2000 nicht mehr der Verrechnungssteuer. Art. 28 Abs. 1 VStV wird per 1.1.2009 entsprechend korrigiert werden.

53 S. BGer, 21.10.1996, ASA 66 (1997/1998), 377 ff., 380.

54 Vgl. Botschaft VStG, 280. Insofern gehen Pfund und Hess nach der hier vertretenen Auffassung zu weit, wenn sie die verrechnungssteuerfreie Ausschüttung von Erträgen als «nicht folgerichtig» (PFUND, VStG Art. 5 N 3.2) bzw. als «systemwidrige Konzession» (HESS, Art. 5 VStG N 51) bezeichnen. Vielmehr ist es ein Ausdruck des grundsätzlich transparenten Charakters des vertraglichen Anlagefonds, der SICAV sowie der KGK.

55 D. h. auch für Investoren, welche die Anteile im Geschäftsvermögen halten bzw. für ausländische Investoren, welche in einem Staat wohnen, der keine Art. 16 Abs. 3 DBG vergleichbare Norm kennt.

56 Vgl. Hess, Art. 5 VStG N 56; a. A. ESTV, 23.9.1971, Praxis der Bundessteuern, II. Teil, Art. 5 Abs. 1 lit. b VStG Nr. 5 (mit Bezug auf ein aus Kunstgegenständen bestehendes Fondsvermögen).

57 Art. 28 Abs. 1 VStV.

58 Art. 28 Abs. 3 VStV.

manditgesellschaften für kollektive Kapitalanlagen, die sich nicht als Ausschüttungsfonds qualifizieren und somit nicht vom (günstigeren) steuerlichen Regime für Ausschüttungsfonds profitieren können.⁵⁹

Beim Thesaurierungsfonds unterliegt der gesamte weder aus Kapitalgewinnen noch aus direktem Grundbesitz herrührende Ertrag der Verrechnungssteuer.⁶⁰ Dies ergibt sich aus dem per 1.1.2007 neu eingeführten Art. 12 Abs. 1^{ter} VStG, der festhält, dass bei Thesaurierungsfonds die Verrechnungssteuerforderung im Zeitpunkt der Gutschrift des steuerbaren Ertrages entsteht.⁶¹ Somit werden thesaurierte Gewinne von Thesaurierungsfonds für die Zwecke der Verrechnungssteuer wieder gleich behandelt wie für Einkommenssteuerzwecke,⁶² was im Hinblick auf den Sicherungszweck der Verrechnungssteuer folgerichtig ist.⁶³

2.5.1.2.3 Bestimmung der Bemessungsgrundlage

Die Bemessungsgrundlage für die Erhebung der Verrechnungssteuer ergibt sich aus der Fondsbuchhaltung. Diese hat Art. 87 ff. KAG sowie den aufgrund von Art. 91 KAG erlassenen Ausführungsbestimmungen der Aufsichtsbehörde, d. h. Art. 52 ff. KKV-EBK, zu entsprechen. Subsidiär kommen gemäss Art. 87 Abs. 2 KAG die Art. 662 ff. OR zur Anwendung. Art. 52 Abs. 6 KKV-EBK schreibt vor, dass die Fondsbuchhaltung den steuerlichen Erfordernissen Rechnung zu tragen hat. Die ESTV hat diesbe-

züglich im Entwurf des Kreisschreibens zum KAG (ab-schliessend) steuerliche Sonderbestimmungen erlassen.⁶⁴ Die von der ESTV aufgestellten Sonderbestimmungen betreffen Erträge aus sog. corporate actions, der Ausübung und Veräusserung von Bezugsrechten, Obligationen mit überwiegender Einmalverzinsung, derivativen Finanzinstrumenten sowie securities lending.⁶⁵ Mit Bezug auf den in der Fondsbuchhaltung auszuweisenden Aufwand führt die ESTV die Praxis fort, wonach performance fees nicht ertragswirksam verbucht werden dürfen und sonstige Gebühren (Verwaltungskommissionen, Spesen der Depotbank etc.) bloss bis zu einem Betrag von 1,5 % des NAV (net asset value) der Ertragsrechnung belastet werden dürfen.⁶⁶ Die mit Kapitalgewinnen zusammenhängenden Kosten dürfen ebenfalls nicht ertragswirksam verbucht werden.⁶⁷

Bei funds of funds muss grundsätzlich volle Transparenz auf allen Stufen hergestellt werden. Im Sinne einer Ausnahme von diesem Prinzip wird bei Zielfonds mit kapitalgewinnorientierter Anlagepolitik von diesem Grundsatz abgewichen und dem Dachfonds erlaubt, den gesamten Erlös als Kapitalgewinn zu verbuchen. Hierfür dürfen die von den Zielfonds erzielten Nettovermögenserträge nicht mehr als 2 % des gesamten NAV betragen.⁶⁸

2.5.1.3 Rückgabe von Anteilen

Die Anleger von vertraglichen Anlagefonds und SICAV (d. h. von offenen kollektiven Kapitalanlagen) haben ein jederzeitiges Recht auf Rückgabe ihrer Anteile bzw. Aktien gegen Auszahlung in bar.⁶⁹ Die dafür erhaltene Auszahlung wäre eigentlich steuerbarer Ertrag iSv Art. 4 Abs. 1 lit. c VStG,⁷⁰ sofern sie nicht steuerfreien Kapital-

59 Bei Ausschüttungsfonds unterliegen die thesaurierten Gewinne im Gegensatz zum Thesaurierungsfonds nicht der Verrechnungssteuer.

60 Eine Ausnahme bilden die von der ESTV aus Praktikabilitätsgründen aufgestellten De-minimis-Grenzen, welche eine verrechnungssteuerlich unbeachtliche Verbuchung auf das Konto «Gewinnvortrag» ermöglichen, wenn der Ertrag kleiner als 1 % des NAV (net asset value) oder unter CHF 1, USD 1, EUR 1, GBP 1 oder YEN 100 pro Anteilsschein ist (s. E-KS KAG/VSt und StG Ziff. 2.1.5.4).

61 Vor Inkrafttreten dieser Bestimmung unterlagen thesaurierte Gewinne eines Thesaurierungsfonds nicht der Verrechnungssteuer, wenn sie nicht dem Kapitalkonto der Anleger, sondern dem Konto «zurückbehaltene Erträge» gutgeschrieben wurden; ESTV, 26.6.1985, Die Praxis der Bundessteuern, II. Teil, Art. 4 Abs. 1 lit. c VStG Nr. 19. Richtigerweise ist der Gesetzgeber aber nicht der Botschaft des Bundesrates (Botschaft KAG, 6430) gefolgt, welche die jährliche Erhebung der Verrechnungssteuer ohne Aufnahme einer gesetzlichen Grundlage anstrebte (vgl. Hess, Das neue Kollektivanlagengesetz aus steuerrechtlicher Sicht, 283).

62 Seit der Praxisänderung der ESTV vom 23.11.1989 wurden thesaurierte Gewinne eines Thesaurierungsfonds auch dann als steuerbares Einkommen beim Anleger behandelt, wenn sie dem Konto «zurückbehaltene Erträge» gutgeschrieben wurden (s. KS Zurückbehaltene Erträge von Wertzuwachs-Anlagefonds).

63 Vgl. Hess, Die Besteuerung der Anlagefonds und der anlagefondsähnlichen Instrumente sowie deren Anteilshaber in der Schweiz, 361 ff.

64 S. E-KS KAG/VSt und StG Ziff. 2.1.9.2.

65 S. E-KS KAG/VSt und StG Ziff. 2.1.9.2.1 (Corporate Actions und Bezugsrechte), Ziff. 2.1.9.2.2 (Obligationen mit überwiegender Einmalverzinsung), Ziff. 2.1.9.2.3 (derivative Finanzinstrumente) und Ziff. 2.1.9.2.4 (Securities Lending).

66 S. E-KS KAG/VSt und StG Ziff. 2.1.9.4.1 und 2.1.9.4.2. Dies entspricht der Praxis der ESTV gemäss Mitteilung der ESTV – Änderung des BG über die Verrechnungssteuer per 1. Januar 2007 betreffend Thesaurierungsfonds (vgl. DÖMER, Steuern, Rz 1137).

67 S. Art. 29 VStV; ESTV, 26.11.1980, Praxis der Bundessteuern, II. Teil, Art. 9 VStV Nr. 1; E-KS KAG/VSt und StG Ziff. 2.1.9.5.

68 S. E-KS KAG/VSt und StG Ziff. 2.1.9.3.2. Diese Behandlung entspricht dem Zirkular 40/98 der Swiss Funds Association; vgl. DÖMER, Steuern, Rz 1117 ff.

69 S. Art. 78 Abs. 2 Satz 1 KAG. Bei der KGK handelt es sich demgegenüber um eine geschlossene kollektive Kapitalanlage. Eine Rückgabe von Anteilen wird daher steuerlich als Teilliquidation behandelt (s. dazu unten, Abschn. 3.1.1.4).

70 S. Art. 28 Abs. 2 VStV. Der Wortlaut von Art. 28 Abs. 2 VStV, der auf den «förmlich erklärten Widerruf des Kollektivanlagevertrages» abstellt, ist freilich bereits seit geraumer Zeit nicht mehr zeitgemäss, knüpft er doch an Art. 21 Abs. 1 AFG a. F. (AS 1966, 371) an (vgl. diesbezüglich Hess, Art. 4 VStG N 180, 253 f.).

gewinn, Ertrag aus direktem Grundbesitz oder eine Kapitalrückzahlung darstellt. Gemäss Verwaltungspraxis unterliegt diese Auszahlung aber nicht der Verrechnungssteuer.⁷¹

2.5.1.4 Liquidation

Das Liquidationsergebnis eines vertraglichen Anlagefonds⁷², einer SICAV⁷³ oder einer KGK⁷⁴ unterliegt gemäss Art. 4 Abs. 1 lit. c VStG der Verrechnungssteuer, wobei Kapitalgewinne, Erträge aus direktem Grundbesitz sowie Kapitaleinzahlungen vom Liquidationsergebnis abgezogen werden können.⁷⁵ Bevor mit der Liquidation begonnen wird, ist dies der ESTV mitzuteilen.⁷⁶

2.5.1.5 Sitzverlegung ins Ausland

Die Sitzverlegung einer kollektiven Kapitalanlage ins Ausland wird für die Zwecke der Verrechnungssteuer gemäss Art. 4 Abs. 2 VStG als Liquidation behandelt.⁷⁷ Die Formulierung von Art. 4 Abs. 2 VStG ist jedoch nicht hinreichend exakt. Entscheidend ist nämlich nicht, ob die kollektive Kapitalanlage ihren Sitz ins Ausland verlegt, sondern ob die Erträge einer kollektiven Kapitalanlage nach einer solchen Sitzverlegung noch der Verrechnungssteuer unterliegen. Da nach der hier vertretenen Auffassung die Erträge einer kollektiven Kapitalanlage immer dann der Verrechnungssteuer unterliegen, wenn gemäss Art. 10 Abs. 2 VStG ein Steuersubjekt in der Schweiz vorliegt,⁷⁸ tritt somit nur dann eine Liquidationsbesteue-

rung ein, wenn kein Steuersubjekt in der Schweiz verbleibt. Bei einem vertraglichen Anlagefonds liegt somit immer dann eine Sitzverlegung ins Ausland vor, wenn die Fondsleitung keine Verrechnungssteuerinländerin iSv Art. 9 Abs. 1 VStG mehr ist.⁷⁹ Eine SICAV oder eine KGK, die sowohl ihren statutarischen Sitz wie ihre tatsächliche Geschäftsleitung iSv Art. 9 Abs. 1 VStG ins Ausland verlegt, unterliegt gemäss Art. 4 Abs. 2 VStG der Liquidationsbesteuerung.

2.5.2 Steuersubjekt

2.5.2.1 Begriff

Verrechnungssteuersubjekt ist grundsätzlich der Schuldner der der Verrechnungssteuer unterworfenen Leistung.⁸⁰ Somit kann grundsätzlich nur ein rechtsfähiges Gebilde Steuersubjekt sein.⁸¹ Da der vertragliche Anlagefonds keine Rechtsfähigkeit hat, ist die Fondsleitung die Anspruchsgegnerin der Anteilsinhaber und somit auch Steuerschuldnerin der Verrechnungssteuer.⁸² Handelt es sich bei der Fondsleitung gemäss Art. 9 Abs. 1 VStG nicht um eine Inländerin, ist nach der hier vertretenen Auffassung auch dann kein Verrechnungssteuerbestand gegeben, wenn sich die Depotbank im Inland befindet.⁸³ Die SICAV, eine gemäss Art. 11 iVm Art. 53 ZGB rechtsfähige juristische Person, ist selbst Schuldnerin der verrechnungssteuerbelasteten Leistung und somit selbst Steuersubjekt.⁸⁴

Die KGK hat als Personengesellschaft zwar keine eigene Rechtspersönlichkeit,⁸⁵ ist aber handlungs-, prozess- und

71 S. KS Rückzahlung von Anteilen an einem inländischen Anlagefonds. Etwas anderes gelte nur dann, wenn festgestellt werde, dass ein Anleger planmässig Anteile erwerbe, um sie kurze Zeit darauf zur Rückzahlung zu kündigen.

72 Ein vertraglicher Anlagefonds wird bei einer Kündigung durch die Fondsleitung oder die Depotbank (Art. 96 Abs. 1 lit. a KAG), durch Zeitablauf eines Anlagefonds mit bestimmter Laufzeit (Art. 96 Abs. 1 lit. b KAG) oder infolge einer Verfügung der Aufsichtsbehörde (Art. 96 Abs. 1 lit. c KAG) aufgelöst.

73 Eine SICAV wird durch Beschluss der Unternehmeraktionäre, sofern dieser mindestens 2 Drittel der ausgegebenen Unternehmeraktien auf sich vereinigt (Art. 96 Abs. 2 lit. a KAG), durch Zeitablauf einer SICAV mit bestimmter Laufzeit (Art. 96 Abs. 2 lit. b KAG) oder infolge einer Verfügung der Aufsichtsbehörde (Art. 96 Abs. 2 lit. c KAG) aufgelöst.

74 Eine KGK wird durch Gesellschafterbeschluss (Art. 109 lit. a KAG), aus den in Gesetz und Gesellschaftsvertrag vorgesehenen Gründen (Art. 109 lit. c KAG) oder durch Verfügung der Aufsichtsbehörden in den Fällen nach Art. 133 ff. KAG (Art. 109 lit. c KAG) aufgelöst.

75 S. Art. 28 Abs. 2 VStV.

76 S. Art. 33 Abs. 1 VStV. Das Liquidationsergebnis darf zudem erst verteilt werden, nachdem die ESTV zugestimmt hat (Art. 33 Abs. 3 VStV).

77 S. Art. 4 Abs. 2, 2. Halbsatz VStG, wonach Art. 4 Abs. 2, 1. Halbsatz VStG (bzgl. Sitzverlegung einer Kapitalgesellschaft ins Ausland) sinngemäss auf kollektive Kapitalanlagen gemäss KAG anzuwenden ist.

78 S. dazu oben, Abschn. 2.5.1.1.2.

79 Dies ist nach der hier vertretenen Auffassung auch dann der Fall, wenn sich die Depotbank in der Schweiz befindet (s. dazu oben, Abschn. 2.5.2.1). Folgt man jedoch der Auffassung der ESTV, nach welcher das Vorliegen einer inländischen Depotbank dazu führt, dass die Erträge eines Anlagefonds der Verrechnungssteuer unterliegen (s. E-KS KAG/VSt und StG Ziff. 3.1.2), so kann die Sitzverlegung der Fondsleitung nur dann zur Erhebung der Verrechnungssteuer führen, wenn die Depotbank nicht in der Schweiz verbleibt.

80 S. Art. 10 Abs. 1 VStG.

81 Die Möglichkeit, Verpflichtungen und Befugnisse zu haben, setzt die Eigenschaft der Rechtsfähigkeit voraus (vgl. BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 53).

82 S. Art. 10 Abs. 2 Satz 1 VStG. Diese Bestimmung ist aber überflüssig, da die Fondsleitung der Verrechnungssteuer unterstellen bereits aufgrund von Art. 10 Abs. 1 VStG Steuerschuldnerin ist.

83 S. dazu oben, Abschn. 2.5.1.1.2. Wohl a. A. scheint die ESTV zu sein, die die Erträge eines ausländischen Fonds mit inländischer Fondsleitung der Verrechnungssteuer unterstellen will (s. E-KS KAG/VSt und StG Ziff. 3.1.2). Hierzu fehlt es aber – im Gegensatz zur bis zum 31.12.2006 geltenden Fassung von Art. 10 Abs. 2 VStG (AS 1966, 371) – an einer Rechtsgrundlage.

84 Auch hier ist die explizite Erwähnung in Art. 10 Abs. 2 Satz 1 VStG überflüssig, da die SICAV bereits aufgrund von Art. 10 Abs. 1 VStG Steuersubjekt ist.

85 S. BGE 99 III 1 ff., 2; 95 II 547 ff., 549; 78 I 10 ff., 12.

betriebsfähig.⁸⁶ Da die Steuerpflicht nicht an die Rechtspersönlichkeit, sondern an die Rechtsfähigkeit anknüpft,⁸⁷ kann die KGK Steuersubjekt für die Zwecke der Verrechnungssteuer sein.⁸⁸ Auch hier erweist sich die spezifische Erwähnung der Kommanditgesellschaft als Steuersubjekt in Art. 10 Abs. 2 Satz 1 VStG als überflüssig.⁸⁹

Die Depotbank einer KGK haftet gemäss Art. 10 Abs. 2 Satz 2 VStG solidarisch für die Steuer auf den ausbezahlten Erträgen, wenn:

- eine Mehrzahl der unbeschränkt haftenden Gesellschafter der KGK (Komplementäre) ihren Wohnsitz im Ausland haben,⁹⁰ oder
- es sich bei den Komplementären einer KGK um juristische Personen handelt, an denen eine Mehrheit von Personen mit Wohnsitz oder Sitz im Ausland beteiligt sind.

Die solidarische Haftung der Depotbank ist auf die Verrechnungssteuer, die auf von der KGK ausbezahlten Erträgen geschuldet ist, beschränkt. Bei einem Thesaurierungsfonds⁹¹ haftet die Depotbank nach dem eindeutigen Wortlaut von Art. 10 Abs. 2 Satz 2 VStG somit nicht.

2.5.2.2 Pflichten

Das Steuersubjekt muss sich, bevor mit der Ausgabe von Anteilen begonnen wird, unaufgefordert bei der ESTV anmelden⁹² und die ESTV in der Folge über Änderungen in den eingereichten Dokumenten informieren. Weiter muss das Steuersubjekt die Verrechnungssteuer innert 30 Tagen nach Fälligkeit des Ertrages⁹³ unaufgefordert

gegenüber der ESTV abrechnen⁹⁴ und dieser entrichten⁹⁵. Von der Ablieferungspflicht der Verrechnungssteuer ist das Steuersubjekt ausnahmsweise befreit, wenn das Affidavitverfahren⁹⁶ gemäss Art. 34 ff. VStV (ausländische Anleger) oder das Meldeverfahren⁹⁷ gemäss Art. 38a VStV (institutionelle Investoren) Anwendung findet.

Innert 6 Monaten nach Ablauf des Rechnungsjahres muss das Steuersubjekt sodann der ESTV unaufgefordert den Jahresbericht und die Jahresrechnung gemäss KAG einreichen oder den Grund für eine allfällige Verzögerung mitteilen⁹⁸. Eine geplante Liquidation oder Sitzverlegung der kollektiven Kapitalanlage ist der ESTV vom Steuersubjekt ebenfalls vorgängig mitzuteilen.⁹⁹

2.5.3 Meldeverfahren für institutionelle Anleger

Kollektive Kapitalanlagen, die ausschliesslich berechnete (d. h. institutionelle) Anleger aufweisen,¹⁰⁰ können ab 1.1.2009 voraussichtlich die Verrechnungssteuerpflicht durch Meldung erledigen, wofür ein neuer Art. 38a VStV eingeführt werden soll.¹⁰¹ Dabei genügt es, wenn die jeweilige Anteilsklasse eines vertraglichen Anlagefonds oder einer SICAV aus berechtigten Anlegern besteht.¹⁰² Wie bei den übrigen Meldeverfahren kann die Verrechnungssteuerpflicht gemäss Art. 38a VStV immer nur dann im Meldeverfahren erledigt werden, wenn feststeht, dass die Leistungsempfänger, auf die die Steuer zu überwälzen wäre, selbst einen Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer hätten.¹⁰³

2.5.4 Affidavitverfahren für ausländische Anleger

Macht ein vertraglicher Anlagefonds, eine SICAV oder eine KGK glaubhaft, dass der steuerbare Ertrag zu mindestens 80 % aus ausländischen Quellen herrührt, so kann die Verrechnungssteuerpflicht für ausländische

86 S. Art. 39 Abs. 1 Ziff. 7 SchKG sowie BGE 99 III 1 ff., 2.

87 Vgl. BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 53; HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht, Bd. I, § 9 Rz 4.

88 Vgl. PFUND, Art. 10 VStG N 1.4.

89 A. A. Dömer, wonach der Komplementär einer Kommanditgesellschaft für kollektive Kapitalanlage Steuersubjekt sein soll (DÖMER, Steuern, Rz 1183).

90 Da die Komplementäre einer KGK gemäss Art. 98 Abs. 2 Satz 1 KAG zwingend Aktiengesellschaften in der Schweiz sein müssen, kann dies nur auf der KGK vergleichbare ausländische kollektive Kapitalanlagen, die gemäss Art. 9 Abs. 1 VStG als Verrechnungssteuerinländerinnen behandelt werden, zutreffen.

91 Zum Begriff s. oben, Abschn. 2.5.1.2.2.

92 S. Art. 31 Abs. 1 VStV iVm Art. 38 Abs. 1 VStG. Dabei sind die in Art. 31 Abs. 2 VStV erwähnten Dokumente (Kollektivanlagevertrag beim vertraglichen Anlagefonds; Statuten und Anlagerglement bei der SICAV; Gesellschaftsvertrag bei der KGK) einzureichen.

93 Fälligkeitsdatum ist der Coupontermin beim Ausschüttungsfonds (Art. 12 Abs. 1 Satz 1 VStG) bzw. das Datum der Gutschrift des steuerbaren Ertrages beim Thesaurierungsfonds (Art. 12 Abs. 1^{ter} VStG). 30 Tage nach Fälligkeitsdatum ist ohne Mahnung ein Verzugszins von 5 % geschuldet (Art. 16 Abs. 2 VStG; Art. 1 Abs. 1 der V über die Verzinsung ausstehender Verrechnungssteuern).

94 Wofür das Formular 200 verwendet werden muss.

95 S. Art. 16 Abs. 1 lit. c VStG iVm Art. 32 Abs. 1 VStV. Die Meldung ist mittels Formular 105 vorzunehmen, und auf den Gutschriftsanzeigen zuhanden der Anleger muss darauf hingewiesen werden, dass die Verrechnungssteuerpflicht mittels Meldung erfüllt wurde (s. E-KS KAG/VSt und StG Ziff. 2.1.6.1.1 und Anhang II).

96 S. dazu unten, Abschn. 2.5.4.

97 S. dazu unten, Abschn. 2.5.3.

98 S. Art. 32 Abs. 2, 3 und 4 VStV.

99 S. Art. 33 VStV.

100 Als berechnete Anleger iSv Art. 38a VStV gelten steuerbefreite inländische Einrichtungen der beruflichen Vorsorge, Sozialversicherungs- und Ausgleichskassen, der Aufsicht des Bundes unterstellte Lebensversicherer sowie inländische öffentlich-rechtliche Lebensversicherer.

101 Dieser stützt sich auf Art. 11 Abs. 1 VStG iVm Art. 20 VStG.

102 S. E-KS KAG/VSt und StG Ziff. 2.1.6.1.1.

103 S. Art. 38a Abs. 2 VStG.

Anteilsinhaber, die selbst verrechnungssteuerrückerstattungsberechtigt sind, gegen Domizilerklärung (Affidavit) erfüllt werden.¹⁰⁴

2.5.4.1 Erträge aus ausländischen Quellen

Ein vertraglicher Anlagefonds, eine SICAV und eine KGK sind affidavitfähig, wenn mindestens 80 % der (gemäss Art. 4 Abs. 1 lit. c VStG iVm Art. 5 Abs. 1 lit. b VStG der Verrechnungssteuer unterliegenden) Erträge aus ausländischen Quellen stammen. Da Kapitalgewinne, welche über einen gesonderten Coupon an die Anteilsinhaber ausgeschüttet werden, aufgrund von Art. 5 Abs. 1 lit. b VStG nicht der Verrechnungssteuer unterliegen, zählen diese nicht zu den Erträgen und werden somit vor der Bestimmung der 80 %-Grenze in Abzug gebracht.¹⁰⁵ Dies gilt auch für Kapitalgewinne aus der Veräusserung von ausländischen Vermögenswerten.¹⁰⁶ Nicht zu den Erträgen iSv Art. 34 Abs. 1 VStV zählt sodann eine allfällige lending fee, die eine im Bereich der Wertschriftenleihe tätige kollektive Kapitalanlage vom Borger erhält. Ausgleichszahlungen für ausländische Wertpapiere, die im Rahmen einer Wertschriftenleihe ausgeliehen worden sind, qualifizieren sich demgegenüber als ausländische Erträge.¹⁰⁷

Für die Bestimmung der 80 %-Grenze werden fund of funds-Strukturen nicht als transparent angesehen. Die Ausschüttungen eines schweizerischen Zielfonds, der in ausländische Vermögenswerte investiert, gelten beim Dachfonds als inländische Erträge.¹⁰⁸ Etwas anderes gilt nur dann, wenn der Ausschüttungstag des Zielfonds mit jenem des Dachfonds übereinstimmt und die Fondsleitung und die Depotbank der involvierten Fonds identisch sind.¹⁰⁹

2.5.4.2 Ausländische Anteilsinhaber

Die Domizilerklärung (Affidavit) kann nur für ausländische Anteilsinhaber ausgestellt werden. Als Ausländer iSv Art. 34 Abs. 1 VStV qualifiziert sich jede Person, die

für die Zwecke der Verrechnungssteuerrückerstattung nicht als Inländer gilt.¹¹⁰ Für Anteile, an denen eine Nutzniessung besteht, darf ein Affidavit auch dann ausgestellt werden, wenn das offene Depot auf den Namen in- oder ausländischer Eigentümer lautet, solange der Nutzniesser ein Kunde mit Domizil im Ausland ist und der Ertrag einem für den Nutzniesser geführten Konto, über welches er frei verfügen kann, gutgeschrieben wird.¹¹¹ Das Affidavitverfahren ist nur für Anteile zulässig, welche sich im Depot des Ausländers befinden. Coupons, welche am Schalter präsentiert werden, dürfen auch dann nur unter Abzug der Verrechnungssteuer eingelöst werden, wenn sich der Kunde als Ausländer mit Domizil im Ausland ausweisen kann.¹¹²

2.5.4.3 Rückerstattungsberechtigung

Eine Domizilerklärung darf nur zu Gunsten von Inhabern von Anteilen an kollektiven Kapitalanlagen ausgestellt werden, die gemäss Art. 27 VStG verrechnungssteuerrückerstattungsberechtigt sind. Rückerstattungsberechtigt sind alle natürlichen und juristischen Personen, die nicht der unbeschränkten Steuerpflicht in der Schweiz unterliegen.¹¹³ Wird ein Ausländer lediglich vorgeschoben und fliesst der Ertrag in Wirklichkeit direkt oder indirekt einem Inländer zu, ist das Affidavitverfahren jedoch nicht zulässig.¹¹⁴

Keine Rolle spielt es für die Rückerstattungsberechtigung nach Art. 27 VStG und somit für die Anwendung des Affidavitverfahrens, ob der Ausländer in einem Staat ansässig ist, mit dem die Schweiz ein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat und ob der Ausländer die Erträge im Ansässigkeitsstaat deklariert.¹¹⁵ Entgegen der von Hess⁴⁴⁹ vertretenen Auffassung ist dies aber nicht

104 S. Art. 34 Abs. 1 VStV iVm Art. 11 Abs. 2 VStG.

105 Werden Kapitalgewinne dagegen nicht über einen gesonderten Coupon ausgeschüttet, unterliegen sie der Verrechnungssteuer und sind somit bei der Ermittlung des ausländischen Anteils zu berücksichtigen.

106 Dies ermöglicht der Fondsleitung, die 80 %-Grenze künstlich zu erreichen, indem ausländische Kapitalgewinne nicht über einen gesonderten Coupon ausgeschüttet werden (vgl. PFUND/ZWAHLEN, Art. 27 VStG N 4.1; HESS, Art. 11 VStG N 37).

107 S. E-KS KAG/VSt und StG Ziff. 2.1.9.2.4.

108 Vgl. PFUND/ZWAHLEN, VStG Art. 27 VStG N 4.2; HESS, Art. 11 VStG N 35.

109 Vgl. HESS, Die Besteuerung der Anlagefonds und der anlagefondsähnlichen Instrumente sowie deren Anteilsinhaber in der Schweiz, 517, mit Hinweis auf ein Schreiben der ESTV (vom 17.6.1996) an die ATAG Ernst & Young, Bern.

110 Eine natürliche Person darf somit keinen Wohnsitz in der Schweiz iSv Art. 22 Abs. 1 VStG haben. Eine Gesellschaft darf keinen Sitz im Inland iSv Art. 24 Abs. 2 VStG haben. Ferner dürfen die Anteile nicht zum Vermögen einer inländischen Betriebsstätte iSv Art. 24 Abs. 3 VStG gehören. Kein Affidavit kann sodann für ausländische Körperschaften und Anstalten zur Förderung des Auslandschweizertums iSv Art. 24 Abs. 4 VStG ausgestellt werden.

111 Das Nutzniessungsverhältnis ist der ESTV auf Verlangen nachzuweisen (s. E-KS KAG/VSt und StG Ziff. 2.1.5.5.2).

112 S. E-KS KAG/VSt und StG Ziff. 2.1.5.5.4. Befinden sich die Anteile in einem auf den Namen eines ausländischen Depositärs lautenden offenen Depot, so darf die Domizilerklärung nur ausgestellt werden, wenn die Anteile nachweisbar diesem ausländischen Depositär oder einem seiner Kunden (Domizil Ausland) gehören, wobei im letzteren Fall das Affidavit des ausländischen Depositärs erforderlich ist.

113 S. MB Bankenerklärung Ziff. 7; E-KS KAG/VSt und StG Ziff. 2.1.5.5.3.

114 S. MB Bankenerklärung Ziff. 13; E-KS KAG/VSt und StG Ziff. 2.1.5.5.3.

115 Vgl. ALTENBURGER, Taxation of Swiss-based investment funds and certificate holders, 96; HESS, Art. 27 VStG N 7.

116 HESS, Art. 27 VStG N 7.

unbedingt ein Systembruch. Der eigentliche Systembruch besteht nämlich nicht in der Gewährung der Verrechnungssteuerrückerstattung gemäss Art. 27 VStG, sondern in der Erhebung der Verrechnungssteuer gemäss Art. 4 Abs. 1 lit. c VStG auf ausländischen (quellensteuerbelasteten) Einkünften. Ohne das Korrektiv von Art. 27 VStG käme es hier zu einer wirtschaftlichen Doppelbelastung.¹¹⁷

2.5.4.4 Zur Ausstellung eines Affidavits berechnete Institute

Während bis anhin nur Banken im Sinne des BankG zur Ausstellung eines Affidavits berechnete waren (daher auch die bislang übliche Bezeichnung «Bankenaffidavit»), darf künftig eine Domizilerklärung auch durch inländische Fondsleitungen im Sinne des KAG, inländische Vermögensverwalter kollektiver Kapitalanlagen im Sinne des KAG, inländische Depotstellen, welche einer behördlichen Aufsicht unterstellt sind, und inländische Effektenhändler gemäss Art. 3 Abs. 5 BEHV ausgestellt werden.¹¹⁸ Gestützt auf Art. 36 Abs. 5 VStV akzeptiert die ESTV sodann Domizilerklärungen von ausländischen Banken, welche einer behördlichen Aufsicht unterstellt sind. Eine Domizilerklärung einer ausländischen Bank darf aber nur zu Händen einer inländischen Bank abgegeben werden.¹¹⁹

In der Domizilerklärung hat das Institut schriftlich¹²⁰ zu bestätigen, dass (i) bei Fälligkeit des steuerbaren Ertrages ein Ausländer das Recht zur Nutzung am Anteil besitzt, (ii) der Anteil bei Fälligkeit des steuerbaren Ertrages bei ihr im offenen Depot liegt¹²¹ und (iii) der steuerbare Ertrag einem bei ihr für diesen Ausländer geführten Konto gutgeschrieben wird.¹²²

3 Besteuerung der Anleger von vertraglichen Anlagefonds, SICAV und KGK

3.1 Einkommens- und Gewinnsteuer

3.1.1 Anteile im Privatvermögen

3.1.1.1 Abgrenzung zwischen Privat- und Geschäftsvermögen

Erträge einer kollektiven Kapitalanlage (vertraglicher Anlagefonds, SICAV und KGK), die vom Anleger im Privatvermögen gehalten wird, unterstehen der Besteuerungsregel von Art. 20 Abs. 1 lit. e DBG bzw. Art. 7 Abs. 3 StHG. Werden die Anteile dagegen im Geschäftsvermögen gehalten, werden sie nach Art. 18 Abs. 2 DBG bzw. Art. 8 Abs. 1 StHG (natürliche Personen) oder Art. 58 DBG bzw. Art. 24 StHG (juristische Personen) besteuert.

Mit Bezug auf die Unterscheidung von Privat- und Geschäftsvermögen ist wichtig, dass die Handlungen der Fondsleitung den Anlegern steuerlich nicht zugerechnet werden können und somit für sich allein den Anleger nicht zum gewerbmässigen Wertschriftenhändler machen.¹²³ Die professionelle Verwaltung des Fondsvermögens durch die Fondsleitung ist somit für den Steuerpflichtigen grundsätzlich unschädlich. Etwas anderes soll gemäss Hess aber dann der Fall sein, wenn der Anleger selbst Einfluss auf die Anlagestrategie des Fonds hat.¹²⁴ Ob ein Investor einer kollektiven Kapitalanlage zum gewerbmässigen Wertschriftenhändler wird, lässt sich somit lediglich aufgrund der persönlichen Situation des jeweiligen Investors entscheiden.¹²⁵

117 Bei Erträgen aus inländischen Anlagen wird die Belastung mit der Verrechnungssteuer demgegenüber durch Art. 26 VStG (Rückerstattungsberechtigung der kollektiven Kapitalanlage) vermieden. Ausländische Quellensteuern können von der kollektiven Kapitalanlage nur in Ausnahmefällen (Art. 27 Ziff. 9 DBA-GB sowie zwischenstaatliche Vereinbarungen mit einigen Staaten) und nur stellvertretend für inländische Anteilshaber vermieden werden.

118 S. Art. 36 Abs. 1 VStV. Nach wie vor nicht befugt zur Abgabe einer Domizilerklärung sind demgegenüber Vermögensverwalter, die sich nicht als Vermögensverwalter kollektiver Kapitalanlagen im Sinne des KAG qualifizieren: Treuhandgesellschaften, Notare, Rechtsanwälte, inländische Vertreter ausländischer Banken und andere Sachwalter (s. E-KS KAG/VSt und StG Ziff. 2.1.5.5.2).

119 S. E-KS KAG/VSt und StG Ziff. 2.1.5.5.2.

120 Wenn eine Bewilligung der ESTV vorliegt, dürfen Domizilerklärungen auch elektronisch ausgestellt werden (Art. 36 Abs. 6 VStV).

121 Es sei denn, das Institut verfüge über eine entsprechende Erklärung eines anderen inländischen Instituts (s. Art. 36 Abs. 4 VStV).

122 S. Art. 36 Abs. 2 VStV.

123 Vgl. Botschaft KAG, 6430, mit Hinweis auf ein obiter dictum des Bundesgerichts (BGer, 21.10.1996, ASA 66 [1997/1998], 377 ff., 381).

124 Vgl. HESS, Die Besteuerung der Anlagefonds und der anlagefondsähnlichen Instrumente sowie deren Anteilshaber in der Schweiz, 306. Nicht ersichtlich ist demgegenüber, inwiefern Anteile an einem Immobilienfonds, der bloss selbständig erwerbende Handwerker und Angehörige baunaher Berufe als Investoren hat, allein dadurch zum Geschäftsvermögen dieser Investoren werden soll (so aber HESS, Die Besteuerung der Anlagefonds und der anlagefondsähnlichen Instrumente sowie deren Anteilshaber in der Schweiz, 306). Auch hier müssen die Investoren direkt mit der Anlagepolitik des Fonds betraut sein, damit die Anteile am Fonds zum Geschäftsvermögen werden.

125 So auch SPÖRI, Einkommenssteuerliche Aspekte privater Portfolio-Anlagen, 381 Fn 128; SPRING, Die Besteuerung der Immobilienanlagefonds nach dem Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 414; HESS, Die Besteuerung der Anlagefonds und der anlagefondsähnlichen Instrumente sowie deren Anteilshaber in der Schweiz, 304 ff.; a. A. AGNER/JUNG/STEINMANN, Art. 49 DBG N 2.

3.1.1.2 Ort der Besteuerung

Werden die Anteile an einer kollektiven Kapitalanlage im Privatvermögen gehalten, so sind die Erträge am Wohnsitz (Hauptsteuerdomizil) des Anteilsinhabers steuerbar. Dies gilt auch für die Anleger (Kommanditäre) einer KGK. Diese begründen am Sitz der KGK kein Spezialsteuerdomizil. Die bundesgerichtliche Rechtsprechung zu nichtkaufmännischen Personengesellschaften (wie z. B. reine Finanz- oder Vermögensverwaltungsgesellschaften)¹²⁶ ist auch auf die KGK anwendbar¹²⁷. Mithin werden im Ausland ansässige Kommanditäre einer KGK in der Schweiz nicht beschränkt steuerpflichtig, da es sich bei der KGK nicht um einen Geschäftsbetrieb iSv Art. 4 Abs. 1 lit. a DBG bzw. Art. 4 Abs. 1 StHG handelt.

3.1.1.3 Besteuerung während der Haltedauer

3.1.1.3.1 Steuertatbestand

Gemäss Art. 20 Abs. 1 lit. e DBG bzw. Art. 7 Abs. 3 StHG unterliegen Einkünfte aus Anteilen an kollektiven Kapitalanlagen beim Anteilsinhaber der Einkommenssteuer, soweit die Gesamterträge die Erträge aus direktem Grundbesitz übersteigen. In der Literatur wird die Auffassung vertreten, Art. 20 Abs. 1 lit. e DBG beziehe sich nur auf kollektive Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz, weshalb die Besteuerung der Einkünfte aus Anteilen an kollektiven Kapitalanlagen ohne direkten Grundbesitz ihre Rechtsgrundlage in Art. 20 Abs. 1 Satz 1 DBG habe.¹²⁸ Nach der hier vertretenen Auffassung steht der Wortlaut von Art. 20 Abs. 1 lit. e DBG einer direkten Anwendung dieser Bestimmung auf Anlagefonds ohne direkten Grundbesitz in keiner Weise entgegen.¹²⁹ Besteuert werden die Erträge der kollektiven Kapitalanlage, soweit sie die Erträge aus direktem Grundbesitz (die bei einer kollektiven Kapitalanlage ohne direkten Grundbesitz naturgemäss null sind) übersteigen.

3.1.1.3.2 Kapitalgewinne

Der Wortlaut von Art. 20 Abs. 1 lit. e DBG ist jedoch insofern unvollständig, als nicht nur die Erträge aus direktem Grundbesitz von der Bemessungsgrundlage der Einkommenssteuer auszunehmen sind, sondern auch Kapitalrückzahlungen sowie die Erträge, welche auf Kapitalgewinne zurückgehen.¹³⁰ Die Steuerfreiheit der Kapitalgewinne muss sich somit auf Art. 16 Abs. 3 DBG bzw. Art. 7 Abs. 4 lit. b StHG stützen. Aus Praktikabilitätsgründen muss auch für Einkommenssteuerzwecke verlangt werden, dass die Kapitalgewinne entweder über einen gesonderten Coupon auszuschütten sind oder zumindest gemäss Art. 28 Abs. 3 VStV für den Anteilsinhaber gesondert ausgewiesen werden.¹³¹

3.1.1.3.3 Thesaurierte Gewinne

Bei Ausschüttungsfonds¹³² unterliegt beim Anteilsinhaber bloss der ausgeschüttete Ertrag der Einkommenssteuer. Thesaurierte Gewinne eines Ausschüttungsfonds unterliegen nicht der Einkommenssteuer.¹³³

Bei Thesaurierungsfonds werden dagegen nicht nur die ausgeschütteten Erträge beim Anteilsinhaber besteuert,¹³⁴ sondern auch der reinvestierte Reingewinn. Der Thesaurierungsfonds wird somit einkommenssteuerlich gleich wie für die Zwecke der Verrechnungssteuer behandelt.¹³⁵ Durch die Aufnahme von Art. 12 Abs. 1^{ter} VStG wurde nunmehr die verrechnungssteuerliche Behandlung von thesaurierten Gewinnen von Thesaurierungsfonds der einkommenssteuerlichen Behandlung angepasst.

3.1.1.4 Verkauf von Anteilen

Der Verkauf von im Privatvermögen gehaltenen Anteilen sowohl von Ausschüttungs- wie von Thesaurierungsfonds führt zu einem steuerfreien Kapitalgewinn bzw. zu

126 S. BGER, 27.1.2000, StE 2000 A 24.35 Nr. 1 E 3; BGER, 3.5.1972, BGE 98 Ia 212 ff., 217; BGER, 8.5.1953, ASA 22 (1953/1954), 33 ff., 35; vgl. auch HÖHN/MÄUSLI, Interkantonaes Steuerrecht, § 11 N 11.

127 Gl. A. KAPALLE, Die Kommanditgesellschaft für kollektive Kapitalanlagen (KGK) – Ungelöste und gelöste Steuerfragen für Private-Equity und Hedge-Fonds, 122 ff., 128.

128 Vgl. HESS, Die Besteuerung der Anlagefonds und der anlagefondsähnlichen Instrumente sowie deren Anteilsinhaber in der Schweiz, 299; weniger explizit bzw. offengelassen bei AGNER/JUNG/STEINMANN, Art. 20 DBG N 16; LOCHER, Art. 20 DBG N 149; REICH, Art. 20 DBG N 92; HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht, Bd. I, § 14 Rz 95 Fn 153.

129 So auch KRAFFT, Art. 20 LIFD N 167.

130 Vgl. HESS, Die Besteuerung der Anlagefonds und der anlagefondsähnlichen Instrumente sowie deren Anteilsinhaber in der Schweiz, 301; REICH, Art. 20 DBG N 117; LOCHER, Art. 20 DBG N 151; DÖMER, Steuern, Rz 1342.

131 Bei der Ermittlung der steuerfreien Kapitalgewinnkomponente sind die von der EBK (Art. 52 ff. KKV-EBK) sowie von der ESTV gestützt auf Art. 52 Abs. 6 KKV-EBK erlassenen Vorschriften zur Gewinnermittlung und Verbuchung zu berücksichtigen.

132 Zum Begriff s. oben, Abschn. 2.5.1.2.1.

133 Ein Ausschüttungsfonds kann bis zu 30 % der Gewinne thesaurieren, ohne den Besteuerungsregeln der Thesaurierungsfonds unterworfen zu werden (s. oben, Abschn. 2.5.1.2.2).

134 Ein Fonds, der bis zu 70 % der Gewinne ausschüttet, kann nicht von der privilegierten Besteuerung der Ausschüttungsfonds profitieren (s. oben, Abschn. 2.5.1.2.2).

135 Dies ist bereits seit geraumer Zeit so (s. KS Zurückbehaltene Erträge von Wertzuwachs-Anlagefonds Ziff. III); kritisch zu dieser Praxisänderung FÜGLISTER, Die Besteuerung des privaten Einkommens aus herkömmlichen und modernen Anlageinstrumenten, 166 f.

einem steuerlich unbeachtlichen Kapitalverlust.¹³⁶ Dies gilt auch für die noch nicht ausgeschütteten bzw. gutgeschriebenen (und somit mit der Einkommenssteuer noch nicht erfassten) Vermögenserträge aus dem laufenden Jahr. Weder bei Ausschüttungsfonds noch bei Thesaurierungsfonds gibt es eine gesetzliche Grundlage für eine Pro-rata-Besteuerung der noch nicht besteuerten Erträge. Für vertragliche Anlagefonds, SICAV und Kommanditgesellschaften für kollektive Kapitalanlagen gilt – trotz der grundsätzlich transparenten Behandlung – für die Zwecke der Einkommenssteuer das Stichtagsprinzip. Die Person, die den Anteil an einer kollektiven Kapitalanlage am Stichtag im Privatvermögen hält, ist für den ausgeschütteten bzw. gutgeschriebenen Ertrag einkommenssteuerpflichtig, selbst wenn sie den Anteil erst kurz vor dem Stichtag erworben hat.

3.1.1.5 Rückgabe von Anteilen

Die Rückgabe von Anteilen an einem vertraglichen Anlagefonds bzw. einer SICAV¹³⁷ führt beim Anteilinhaber, der die Anteile im Privatvermögen hält, zu einem gemäss Art. 16 Abs. 3 DBG steuerfreien Kapitalgewinn.¹³⁸

Die Rückgabe eines Anteils an einer KGK wird demgegenüber steuerlich als Teilliquidation behandelt.¹³⁹ Dies liegt daran, dass es sich bei der KGK um eine geschlossene Kapitalanlage handelt.¹⁴⁰

3.1.1.6 Liquidation

Das Liquidationsergebnis eines vertraglichen Anlagefonds, einer SICAV bzw. einer KGK unterliegt beim Anteilinhaber, der die Anteile im Privatvermögen hält, gemäss Art. 20 Abs. 1 lit. e DBG der Einkommenssteuer.¹⁴¹ Vom Liquidationsergebnis in Abzug gebracht werden dabei aber die Kapitaleinlagen der Anteilinhaber, die Erträge aus direktem Grundbesitz sowie die Kapitalgewinne der kollektiven Kapitalanlage. Beim Thesaurierungsfonds wird die Bemessungsgrundlage auch um die

bereits gutgeschriebenen (d. h. besteuerten) Erträge vermindert.

3.1.2 Anteile im Geschäftsvermögen

Anteile einer kollektiven Kapitalanlage, die im Geschäftsvermögen gehalten werden, unterliegen gemäss Art. 18 DBG der Einkommenssteuer (bei natürlichen Personen) bzw. gemäss Art. 58 DBG der Gewinnsteuer (bei juristischen Personen). Die Besteuerung richtet sich nach dem Buchwertprinzip.¹⁴² Daher unterliegen sowohl die ausgeschütteten (bzw. gutgeschriebenen) Vermögenserträge als auch die ausgeschütteten (bzw. gutgeschriebenen) Kapitalgewinne der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer.

3.2 Vermögenssteuer

Der Vermögenssteuerwert eines vertraglichen Anlagefonds, einer SICAV oder einer KGK ist aufgrund des NAV per 31. Dezember des jeweiligen Kalenderjahres zu ermitteln.¹⁴³ Er wird in der Kursliste HB der ESTV publiziert.

3.3 Umsatzabgabe

3.3.1 Ausgabe von Anteilen

Die Ausgabe von Anteilen (Primärmarkt) an vertraglichen Anlagefonds, SICAV und KGK ist gemäss Art. 14 Abs. 1 lit. a StG von der Umsatzabgabe ausgenommen. Dieser Ausnahmetatbestand war ursprünglich dadurch begründet, dass die Ausgabe von Anteilen an Anlagefonds bereits der Emissionsabgabe unterworfen war.¹⁴⁴ Bei der Abschaffung der Emissionsabgabe auf der Ausgabe von Anteilen an Anlagefonds verzichtete der Gesetzgeber aber im Hinblick auf die Förderung des Fonds-(produktions-)Standortes Schweiz bewusst darauf, Art. 14 Abs. 1 lit. a StG mit Bezug auf Anlagefonds aufzuheben.¹⁴⁵ Der Ausnahmetatbestand von Art. 14 Abs. 1 lit. a StG umfasst gemäss Verwaltungspraxis alle Umsätze bis zum Ablauf des Liberierungstags.¹⁴⁶

3.3.2 Sacheinlage von Urkunden zur Liberierung von Anteilen

Die Sacheinlage von steuerbaren Urkunden zur Liberierung von Anteilen an vertraglichen Anlagefonds, SICAV

136 S. Art. 16 Abs. 3 DBG bzw. Art. 7 Abs. 4 lit. b StHG.

137 Im Gegensatz zur KGK handelt es sich beim vertraglichen Anlagefonds und der SICAV um sog. offene Kapitalanlagen, deren Anleger gemäss Art. 78 Abs. 2 Satz 2 KAG jederzeit berechtigt sind, die Rücknahme ihrer Anteile und deren Auszahlung in bar zu verlangen.

138 S. VGer ZH, 15.12.1977, RB 1977 Nr. 45 = ZBl 1978, 262; KS Rückzahlung von Anteilen an einem inländischen Anlagefonds.

139 S. KS Rückzahlung von Anteilen an einem inländischen Anlagefonds.

140 Die Anleger (Kommanditäre) einer geschlossenen Kapitalanlage haben zwar keinen Anspruch auf Rückgabe ihrer Anteile. Sofern der Gesellschaftsvertrag einer KGK dies vorsieht, kann der Komplementär über den Ein- und Austritt von Kommanditären beschliessen (Art. 105 Abs. 1 KAG).

141 Der Austritt von Kommanditären einer KGK wird dabei steuerlich als Teilliquidation der kollektiven Kapitalanlage behandelt.

142 Vgl. LOCHER, Art. 18 DBG N 58 ff.

143 E-KS KAG/VSt und StG Ziff. 3.4.1; Zirkular 7305 der SBVg. (vom 18.12.2003), Ziff. 1.

144 Vgl. Botschaft StG, 1299.

145 Vgl. STOCKAR, Die Teilrevision vom 4. Oktober 1991 des Bundesgesetzes über die Stempelabgaben, 630; HOCHREUTENER, Hintergründe und Wirkungen der Stempelgesetzrevision, 131.

146 KS Umsatzabgabe Rz 60; vgl. auch die Botschaft StG, 1299.

und KGK ist gemäss Art. 14 Abs. 1 lit. b StG von der Umsatzabgabe ausgenommen. Auch hier ist der Hintergrund der Bestimmung, dass auf Transaktionen, welche grundsätzlich der Emissionsabgabe unterliegen, keine Umsatzabgabe erhoben werden soll.¹⁴⁷ Seit der Abschaffung der Emissionsabgabe auf der Ausgabe von Anteilen an kollektiven Kapitalanlagen¹⁴⁸ ist die Bestimmung somit im Prinzip systemwidrig, wurde aber zur Stärkung des Fondsplatzes Schweiz bewusst aufrechterhalten.¹⁴⁹

3.3.3 Entgeltliche Übertragung von Anteilen

Die entgeltliche Übertragung von Eigentum an Anteilen von vertraglichen Anlagefonds, SICAV und KGK (Sekundärmarkt) unterliegt gemäss Art. 13 Abs. 1 StG iVm Art. 13 Abs. 2 lit. a Ziff. 3 StG der Umsatzabgabe von 0,15 %, ¹⁵⁰ sofern ein Effektenhändler¹⁵¹ als Vertragspartei oder als Vermittler¹⁵² beteiligt ist.

3.3.4 Rückgabe von Anteilen

Die Rückgabe von Anteilen an vertraglichen Anlagefonds, SICAV oder KGK zur Tilgung unterliegt gemäss Art. 14 Abs. 1 lit. e StG nicht der Umsatzabgabe. Eine Tilgung liegt nur dann vor, wenn die Rückgabe bei der kollektiven Kapitalanlage zur entsprechenden Reduktion des im Umlauf befindlichen Bestandes führt.¹⁵³ Werden Anteile an kollektiven Kapitalanlagen nicht zur Tilgung zurückgegeben, so ist dies eine entgeltliche Eigentumsübertragung iSv Art. 13 Abs. 1 StG, die der Umsatzabgabe unterliegt.

3.3.5 Tausch von Anteilen

Der Tausch eines Anteils an einer kollektiven Kapitalanlage in einen anderen Anteil eines vertraglichen Anlage-

fonds, einer SICAV oder einer KGK unterliegt nicht der Umsatzabgabe.¹⁵⁴ Während die Rückgabe des einen Anteils zur Tilgung gemäss Art. 14 Abs. 1 lit. e StG von der Umsatzabgabe ausgenommen ist,¹⁵⁵ unterliegt die Ausgabe des anderen Anteils an einer (inländischen) kollektiven Kapitalanlage gemäss Art. 14 Abs. 1 lit. a StG nicht der Umsatzabgabe.¹⁵⁶ Somit können vertragliche Anlagefonds, SICAV und Kommanditgesellschaften für kollektive Kapitalanlagen umsatzabgabefrei fusioniert und gespalten werden. Dasselbe gilt auch für die Vereinigung von Teilvermögen (bzw. Anteilsklassen) einer inländischen kollektiven Kapitalanlage bzw. für den Wechsel eines Anteilsinhabers von einem Teilvermögen (bzw. einer Anteilsklasse) in ein anderes Teilvermögen (Anteilsklasse).¹⁵⁷

3.3.6 Ausschüttungen von steuerbaren Urkunden durch Fonds

Die Ausschüttung von steuerbaren Urkunden durch einen vertraglichen Anlagefonds, eine SICAV oder eine KGK unterliegt nicht der Umsatzabgabe, da es sich dabei nicht um eine entgeltliche Eigentumsübertragung handelt.¹⁵⁸

3.4 Rückerstattung der Verrechnungssteuer auf Ausschüttungen

3.4.1 Inländische Anleger

Die Ausschüttungen des vertraglichen Anlagefonds, der SICAV sowie der KGK unterliegen gemäss Art. 4 Abs. 1 lit. c VStG der Verrechnungssteuer.¹⁵⁹ Natürliche Personen mit Wohnsitz in der Schweiz können die Rückerstattung der Verrechnungssteuer gestützt auf Art. 22 Abs. 1 VStG verlangen, wenn sie (i) bei Fälligkeit der steuerbaren Leistung ihren Wohnsitz im Inland hatten, (ii) im Zeitpunkt der Fälligkeit iSv Art. 21 Abs. 1 lit. a VStG das Recht zur Nutzung am Anteil an der kollektiven Kapitalanlage besaßen, (iii) kein Fall von Steuerumgehung iSv Art. 21 Abs. 2 VStG vorliegt und der Rückerstattungsanspruch weder (iv) gemäss Art. 23 VStG (Deklarationsklausel)¹⁶⁰ noch (v) gemäss Art. 32 VStG

147 Vgl. WIDMER/ARNOLD, Art. 14 StG N 11.

148 Durch Streichung von Art. 1 Abs. 1 lit. a Ziff. 4 VStG a. F. im BG über die Änderung des BG über die Stempelabgaben.

149 Vgl. STOCKAR, Die Teilrevision vom 4. Oktober 1991 des Bundesgesetzes über die Stempelabgaben, 624.

150 S. Art. 16 Abs. 1 lit. a StG, da es sich dabei stets um von einem Inländer ausgegebene Urkunden handelt.

151 S. diesbezüglich die Begriffsdefinition in Art. 13 Abs. 3 StG. Die Fondsleitung des vertraglichen Anlagefonds, die SICAV sowie die KGK qualifizieren sich nicht als Effektenhändler (s. dazu oben, Abschn. 2.4.1).

152 Der Effektenhändler ist Vermittler, wenn sein Einsatz für das Zustandekommen des Umsatzes kausal gewesen ist (vgl. Botschaft StG, 1282; BGer, 4.3.1985, ASA 54 [1985/1986], 599 ff., 603; ESTV, 21.3.1974, Praxis der Bundessteuern, II. Teil, Art. 13 Abs. 1 und 2 StG Nr. 3; LURÀ, Art. 13 StG N 73). Die blosser Erbringung von Anlageberatungsdienstleistungen im Sinne der Abgabe von Kauf- bzw. Verkaufsempfehlungen für eine Wertschrift ist demgegenüber solange keine Vermittlung, als dass der formelle Entscheid durch eine andere Person getroffen wird (s. E-KS KAG/VSt und StG Ziff. 3.2.3).

153 ESTV, 8.8.1974, Praxis der Bundessteuern, I. Teil, Art. 14 Abs. 1 lit. e Nr. 1.

154 Anders liegt der Fall demgegenüber bei einer ausländischen kollektiven Kapitalanlage (s. E-KS KAG/VSt und StG Ziff. 3.2.2.4).

155 S. dazu oben, Abschn. 3.3.4.

156 S. dazu oben, Abschn. 2.3.

157 Zur umsatzsteuerlichen Behandlung von ausländischen kollektiven Kapitalanlagen s. unten, Abschn. 7.2.2.

158 S. KS Umsatzabgabe Ziff. 8.9; E-KS KAG/VSt und StG Ziff. 3.2.2.2.

159 S. dazu oben, Abschn. 2.5.1.

160 Der Rückerstattungsanspruch einer natürlichen Person stützt sich auch dann auf Art. 22 Abs. 1 VStG, wenn diese den Anteilsschein im Geschäftsvermögen hält. Entsprechend ist von natürlichen Personen stets die Deklarationsklausel von

(Untergang infolge Zeitablaufs) verwirkt ist. Mit Bezug auf die Deklarationsklausel von Art. 23 VStG ist zu beachten, dass beim Thesaurierungsfonds¹⁶¹ nicht bloss die ausgeschütteten, sondern auch die bloss gutgeschriebenen (thesaurierten) Erträge deklariert werden müssen, bevor die ordentliche Veranlagung rechtskräftig geworden ist.¹⁶² Werden die Anteile von einer juristischen Person oder von einer Personengesellschaft gehalten, muss die Rückforderung der Verrechnungssteuer auf Art. 24 Abs. 2 VStG gestützt werden.¹⁶³

3.4.2 Ausländische Anleger

3.4.2.1 Affidavitfähige kollektive Kapitalanlagen

Ausländische Anteilsinhaber von Anteilen an einem vertraglichen Anlagefonds, einer SICAV oder einer KGK haben gemäss Art. 27 VStG Anspruch auf Rückerstattung der von den Erträgen dieser Anteile abgezogenen Verrechnungssteuer, sofern diese Erträge zu mindestens 80 % aus ausländischen Quellen stammen.¹⁶⁴ Wurde bereits das Affidavitverfahren gemäss Art. 34 ff. VStV durchgeführt, muss Art. 27 VStG freilich gar nicht erst herangezogen werden.¹⁶⁵ Art. 27 VStG gewährt jedoch auch solchen ausländischen Anteilsinhabern die Rückerstattung, die vom Affidavitverfahren nach Praxis der ESTV ausgeschlossen sind, wie etwa ausländischen Stiftungen und Anstalten.¹⁶⁶

Die Rückerstattung der Verrechnungssteuer wird gemäss Art. 27 VStG auch Anlegern gewährt, die nicht in einem Staat ansässig sind, mit dem die Schweiz ein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat.¹⁶⁷ Entgegen der von Hess vertretenen Auffassung ist dies aber kein eigentlicher Systembruch, da vielmehr die Erhebung der Verrechnungssteuer auf ausländischen (quellensteuerbelasteten) Erträgen der kollektiven Kapitalanlage frag-

würdig ist und ohne das Korrektiv von Art. 27 VStG zu einer wirtschaftlichen Doppelbelastung führen würde.¹⁶⁸

3.4.2.2 Nicht-affidavitfähige kollektive Kapitalanlagen

3.4.2.2.1 Praxis der ESTV: Präponderanzmethode

Bei nicht-affidavitfähigen kollektiven Kapitalanlagen kann der im Ausland ansässige Anteilsinhaber die gemäss Art. 4 Abs. 1 lit. c VStG abgezogene Verrechnungssteuer allenfalls gestützt auf ein zwischen der Schweiz (Quellenstaat) und dem Ansässigkeitsstaat abgeschlossenes Doppelbesteuerungsabkommen zurückfordern. Das OECD-Musterabkommen sowie praktisch alle schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen enthalten keine spezifischen Regeln zur Qualifikation der Erträge von Anlagefonds. Die ESTV wendet diesbezüglich die Präponderanzmethode an: Bestehen mehr als 50 % der Erträge des Fonds aus Dividenden, gewährt sie die Rückerstattung der Verrechnungssteuer gestützt auf den Dividendenartikel¹⁶⁹ des einschlägigen DBA; sind mehr als 50 % der Erträge des Fonds Zinsen, wird die Rückerstattung der Verrechnungssteuer gestützt auf den Zinsenartikel¹⁷⁰ gewährt.¹⁷¹

Folgt man der Betrachtungsweise der ESTV, so kann für KGK nichts anderes gelten. Bei KGK handelt es sich nämlich wie bei vertraglichen Anlagefonds nicht um Gesellschaften iSv Art. 3 Abs. 1 lit. b OECD-MA, da die KGK weder eine juristische Person ist noch für die Besteuerung wie eine juristische Person behandelt wird und entsprechend Art. 10 OECD-MA nicht zur Anwendung kommt.

3.4.2.2.2 SICAV

Eine SICAV ist demgegenüber eine juristische Person und somit eine Gesellschaft iSv Art. 3 Abs. 1 lit. b OECD-MA. Da die SICAV jedoch in der Schweiz nicht gewinnsteuerpflichtig ist, ist zweifelhaft, ob es sich bei ihr nicht um eine ansässige Person iSv Art. 4 Abs. 1 OECD-MA handelt. Gemäss Tz 8.2 des OECD-Kommentars zum OECD-MA kann eine Person jedoch selbst dann als un-

Art. 23 VStG und nicht die Verbuchungsklausel von Art. 25 VStG zu beachten (vgl. PFUND/ZWAHLEN, Art. 25 VStG N 2; insofern unzutreffend E-KS KAG/DBG Ziff. 4.1.3).

161 Zum Begriff s. oben, Abschn. 2.5.1.2.2.

162 S. BGE 113 Ib 128 ff., 130 mwH; BGer, 18.12.1984, ASA 55 (1986/1987), 447 ff., 450; SRK VS, 7.5.1993, ASA 64 (1995/1996), 160 ff., 164.

163 Zu Einzelheiten s. PFUND/ZWAHLEN, Art. 24 VStG N 1 ff.; HESS, Die Besteuerung der Anlagefonds und der anlagefondsähnlichen Instrumente sowie deren Anteilsinhaber in der Schweiz, 504 ff.

164 Zum Kriterium des Auslandsertrags von 80 % s. oben, Abschn. 2.5.4.1.

165 Diese Anlageformen werden als affidavitfähige kollektive Kapitalanlagen bezeichnet, da sie zum Affidavitverfahren nach Art. 11 Abs. 2 VStG iVm Art. 34 ff. VStV berechtigen (s. dazu oben, Abschn. 2.5.4).

166 Der Anwendungsbereich von Art. 27 VStG ist somit weiter als derjenige des Affidavitverfahrens nach Art. 34 ff. VStV (vgl. PFUND/ZWAHLEN, Art. 27 VStG N 1; HESS, Art. 27 VStG N 5).

167 Vgl. ALTENBURGER, Taxation of Swiss-based investment funds and certificate holders, 96; HESS, Art. 27 VStG N 7.

168 S. dazu oben, Abschn. 2.5.4.3.

169 Art. 10 OECD-MA.

170 Art. 11 OECD-MA.

171 Vgl. HESS, Die Besteuerung der Anlagefonds und der anlagefondsähnlichen Instrumente sowie deren Anteilsinhaber in der Schweiz, 524; DÖMER, Steuern, Rz 1485. Bis vor kurzem enthielt die Kursliste HB der ESTV jeweils eine Liste der schweizerischen Anlagefonds, in der mit einem «Z» (Zinsen) oder «D» (Dividenden) festgehalten wurde, ob ein Fonds mehrheitlich Zins- oder Dividendenerträge erzielte (s. ESTV, Kursliste HB per 31.12.2006, 345 ff.).

beschränkt steuerpflichtig angesehen werden, wenn der Vertragsstaat ihr tatsächlich keine Steuer auferlegt. Der OECD-Kommentar betont, dass z. B. Pensionsfonds oder gemeinnützige Organisationen zwar von der Besteuerung ausgenommen sein können, dies aber an die in den jeweiligen Steuergesetzen genannten Voraussetzungen für die Steuerbefreiung geknüpft ist, weshalb sie als ansässige Personen iSv Art. 4 Abs. 1 OECD-MA zu gelten haben¹⁷². Die Situation der SICAV unterscheidet sich nun aber insofern von derjenigen einer steuerbefreiten gemeinnützigen Organisation, als diese (solange sie keine Erträge aus direktem Grundbesitz erzielt) ohne weitere Voraussetzungen kein Gewinnsteuersubjekt ist und daher im Gegensatz zu gemeinnützigen Organisationen den Ausnahmetatbestand von Art. 56 DBG bzw. Art. 23 StHG nicht anrufen muss. Entsprechend kann der Dividendenartikel, der nur auf Dividendenzahlungen einer im Vertragsstaat ansässigen Gesellschaft anwendbar ist,¹⁷³ mit Bezug auf die Ausschüttungen einer SICAV nicht angewendet werden. Auch hier muss somit nach der Praxis der ESTV aufgrund einer quasi-transparenten Methode vorgegangen und je nach Art der (überwiegenden) Erträge der SICAV vom Anteilshaber entweder der Dividenden- oder der Zinsenartikel angeufen werden.

3.4.2.2.3 Besteuerungsrecht des Quellenstaates?

Nach der hier vertretenen Auffassung ist diese quasi-transparente Behandlung der kollektiven Kapitalanlagen nicht in jedem Fall sachgerecht. Es geht nicht um die Rückerstattung der auf den einzelnen Anlagen erhobenen Quellensteuern, sondern um die Rückerstattung der auf der Ausschüttung der kollektiven Kapitalanlage erhobenen Quellensteuer. Mit Bezug auf vertragliche Anlagefonds, SICAV und KGK, die nur schweizerische Erträge haben, kann immerhin dargetan werden, dass die gemäss Art. 4 Abs. 1 lit. c VStG erhobene Quellensteuer Ersatzcharakter für die der kollektiven Kapitalanlage gestützt auf Art. 26 VStG zurückerstatteten Quellensteuern auf den schweizerischen Anlagen hat. Weist eine kollektive Kapitalanlage jedoch sowohl Zins- als auch Dividendeneinkünfte auf und führt die Anwendung der Präponderanzmethode zur Anwendbarkeit des Dividendenartikels, ist – zumindest im Umfang der Zinseinkünfte des Fonds – die Einbehaltung des (höheren) Dividendensockelsatzes nur schwerlich mit dem einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommen vereinbar.

172 Es muss jedoch beachtet werden, dass gewisse Länder steuerbefreite Organisationen nicht als ansässige Personen ansehen, wenn sie nach den innerstaatlichen Steuergesetzen von der Besteuerung befreit sind (s. Tz 8.3 OECD-Kommentar zu Art. 4 OECD-MA)

173 S. Art. 10 Abs. 1 OECD-MA.

Wenn die Gesamterträge der kollektiven Kapitalanlage zu weniger als 80 % aus ausländischen Anlagen stammen,¹⁷⁴ ist nach unserer Ansicht zweifelhaft, ob die Schweiz überhaupt ein Besteuerungsrecht für die Ausschüttungen der kollektiven Kapitalanlage hat. Da es sich bei den Ausschüttungen eines vertraglichen Anlagefonds, einer SICAV oder einer KGK weder um Dividenden, Zinsen noch um Lizenzen handelt, müsste das Besteuerungsrecht u. E. gemäss Art. 21 OECD-MA vollumfänglich dem Ansässigkeitsstaat zukommen. Gestützt auf die Art. 21 OECD-MA nachgebildete Abkommensbestimmung des einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommens¹⁷⁵ müsste somit dem ausländischen Anteilshaber von vertraglichen Anlagefonds, SICAV und Kommanditgesellschaften für kollektive Kapitalanlage die gemäss Art. 4 Abs. 1 lit. c VStG erhobene Verrechnungssteuer vollumfänglich rückerstattet werden.

3.4.2.2.4 Spezialbestimmung in Art. 10 Abs. 4 DBA-D

Art. 10 Abs. 4 DBA-D schliesst «Ausschüttungen auf die Anteilscheine von Kapitalanlagegesellschaften (Investmentfonds)» explizit in die Definition von Dividenden ein, so dass Erträge vertraglicher Anlagefonds im Verhältnis zu Deutschland stets als Dividenden qualifiziert werden.¹⁷⁶

3.5 Exkurs: Sozialversicherungsbeiträge

Die an die Anteilshaber ausgeschütteten oder thesaurierten Erträge einer kollektiven Kapitalanlage unterliegen nicht den Sozialversicherungsabgaben, da es sich dabei nicht um Erwerbseinkommen iSv Art. 3 Abs. 1 AHVG handelt. Dies gilt nicht nur für den vertraglichen Anlagefonds und die SICAV, sondern auch für die KGK. Art. 20 Abs. 3 AHVV, wonach die Teilhaber von Kollektiv- und Kommanditgesellschaften sowie von anderen auf einen Erwerbzweck gerichteten Personengesamtheiten ohne juristische Persönlichkeit die Beiträge von ihrem Anteil am Einkommen der Personengesamtheit zu entrichten haben, kann nicht auf die KGK angewendet werden, da die den Anlegern (Kommanditären) der KGK ausgeschütteten Erträge kein Erwerbseinkommen dar-

174 Die ausländischen Anteilshaber können demzufolge die Verrechnungssteuer nicht gestützt auf Art. 27 VStG zurückfordern.

175 Mit Ausnahme von Argentinien, Australien, China, Indien, Indonesien, Kanada, Malaysia, Mexiko, Pakistan, den Philippinen, Singapur, Thailand, Trinidad und Tobago sowie Vietnam haben alle schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen eine Art. 21 OECD-MA nachgebildete Abkommensbestimmung.

176 S. diesbezüglich auch ESTV, Kursliste HB per 31.12.2006, 349.

stellen¹⁷⁷. Die Kommanditäre einer KGK sind zur Geschäftsführung der KGK nämlich weder berechtigt noch verpflichtet¹⁷⁸. Die Geschäftsführung der KGK wird ausschliesslich durch den Komplementär (welcher zwingend eine Aktiengesellschaft ist¹⁷⁹) besorgt.

Literatur

- AGNER PETER/JUNG BEAT/STEINMANN GOTTHARD, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 1995
- ALTENBURGER PETER, Taxation of Swiss-based investment funds and certificate holders, ASA 65 (1996/1997), 87 ff.
- BEILSTEIN WERNER/SCAGNET CORINNE, Unter dem Joch der schweizerischen Sozialversicherung, ST 2008, 750 ff.
- BLUMENSTEIN ERNST/LOCHER PETER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. A., Zürich 2002
- DÖMER PHILIPP, in: Franz Hasenböhler (Hrsg.), Recht der kollektiven Kapitalanlagen. Unter Berücksichtigung steuerrechtlicher Aspekte, Steuern (Zehnter Teil), Zürich 2007
- FÜGLISTER VICTOR, Die Besteuerung des privaten Einkommens aus herkömmlichen und modernen Anlageinstrumenten, ASA 62 (1993/1994), 149 ff.
- GRETER MARCO, Der Beteiligungsabzug im harmonisierten Gewinnsteuerrecht, Diss. Universität Zürich, Zürich 2000
- HASENBÖHLER FRANZ (Hrsg.), Recht der kollektiven Kapitalanlagen. Unter Berücksichtigung steuerrechtlicher Aspekte, Zürich 2007
- HESS TONI, Das neue Kollektivanlagengesetz aus steuerrechtlicher Sicht, FStR 2005, 270 ff.
- Die Besteuerung der Anlagefonds und der anlagefondsähnlichen Instrumente sowie deren Anteilsinhaber in der Schweiz, Diss. Zürich, Zürich 2001
 - in: Martin Zweifel/Peter Athanas/Maja Bauer-Balmelli (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. II/2, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (VStG), Basel/Genf/München 2005
- HOCHREUTENER HANS PETER, Hintergründe und Wirkungen der Stempelgesetzrevision, ST 1993, 129 ff.
- HÖHN ERNST/MÄUSLI PETER, Interkantonales Steuerrecht, 4. A., Bern/Stuttgart/Wien 2000
- HÖHN ERNST/WALDBURGER ROBERT, Steuerrecht, Bd. I: Grundlagen – Grundbegriffe – Steuerarten. Interkantonales und Internationales Steuerrecht. Steuerverfahrens- und Steuerstrafrecht, 9. A., Bern/Stuttgart/Wien 2001
- KAPALLE URS, Die Kommanditgesellschaft für kollektive Kapitalanlagen (KGK) – Ungelöste und gelöste Steuerfragen für Private-Equity- und Hedgefonds, FStR 2007, 122 ff.
- KRAFFT JEAN-PHILIPPE, in: Danielle Yersin/Yves Noël (Hrsg.), Impôt fédéral direct: Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Basel 2008
- LOCHER PETER, Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 2 Bde., I. Teil, Art. 1 - 48 DBG, Therwil/Basel 2001; II. Teil, Art. 49 - 101 DBG, Therwil/Basel 2004
- LURÀ FILIPPO, in: Xavier Oberson/Pascal Hinny (Hrsg.), StG. Kommentar Stempelabgaben, Zürich/Basel/Genf 2006
- NOËL YVES, in: Danielle Yersin/Yves Noël (Hrsg.), Impôt fédéral direct: Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Basel 2008
- PFUND WALTER ROBERT, Die Behandlung der Investment-Trusts im schweizerischen Steuerrecht, ASA 28 (1959/1960), 481 ff.
- Die Eidgenössische Verrechnungssteuer, 1. Teil (Art. 1 - 20 VStG), Die Eidgenössischen Steuern, Zölle und Abgaben, Bd. 5, Basel 1971
- PFUND WALTER ROBERT/ZWAHLEN BERNHARD, Die Eidgenössische Verrechnungssteuer, II. Teil (Art. 21 - 33 VStG), Die Eidgenössischen Steuern, Zölle und Abgaben, Bd. 6, Basel 1985
- 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
- RICHNER FELIX/FREI WALTER/KAUFMANN STEFAN/MEUTER HANS ULRICH, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., Zürich 2006
- RIEDERER PETER, Zur Besteuerung der Immobiliengesellschaften von Anlagefonds, StR 1972, 311 ff.

177 Gl. A. BEILSTEIN/SCAGNET, Unter dem Joch der schweizerischen Sozialversicherungen, ST 2008, 750 ff.

178 S. Art. 99 KAG iVm Art. 600 Abs. 1 OR.

179 S. Art. 98 Abs. 2 KAG.

SCHEUNER PIERRE, Kollektive Kapitalanlagen und Mehrwertsteuer, FStR 2008, 21 ff.

SPORI PETER, Einkommenssteuerliche Aspekte privater Portfolio-Anlagen, ASA 59 (1990/1991), 345 ff.

SPRING MARKUS K., Die Besteuerung der Immobilienanlagefonds nach dem Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer; Vor- und Nachteile des Direktbesitzes unter besonderer Berücksichtigung der Grenzsteuersätze ausgewählter Anlegergruppen, StR 1996, 405 ff.

STEBLER PETER, Die Besteuerung der Erträge aus Anlagefonds, insbesondere aus Wertzuwachs fonds, ASA 59 (1990/91), 281 ff.

STEINER MARTIN/LANG PETER, in: Martin Zweifel/Peter Athanas/Maja Bauer-Balmelli (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. II/3, Bundesgesetz über die Stempelabgaben (StG), Basel 2006

STOCKAR CONRAD, Die Teilrevision vom 4. Oktober 1991 des Bundesgesetzes über die Stempelabgaben, ASA 61 (1992/93), 621 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

Berichte

Änderungen von Verordnungen im Bereich der Stempelabgaben, der Verrechnungssteuer und der pauschalen Steueranrechnung, Bericht der ESTV betreffend Anhörung zu vorgesehenen Änderungen von Verordnungen im Bereich der Stempelabgaben, der Verrechnungssteuer und der pauschalen Steueranrechnung (vom 26.5.2008), www.admin.ch/ch/d/gg/pc/documents/1673/Bericht.pdf

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-Kommentar, 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

Positionspapier Hedge-Fonds – Marktentwicklung, Risiken und Regulierung, Positionspapier der Eidgenössischen Bankkommission, September 2007, www.ebk.admin.ch/d/publik/medienmit/20070910/20070910_02.pdf

Revision AFG aus steuerlicher Sicht, Bericht der Arbeitsgruppe Oberson (Verf.: Toni Hess), erstattet der Expertenkommission Forstmoser, Chur, November 2003 (publ. als Anhang I zum Erläuterungsbericht samt Gesetzesentwurf der Expertenkommission Forstmoser – Totalrevision des Bundesgesetzes über die Anlagefonds vom 18. März 1994)

Rechtsquellen

AFG, BG über die Anlagefonds (vom 18.3.1994), AS 1994, 2523 (aufgehoben)

AHVG, BG über die Alters- und Hinterlassenenversicherung (vom 20.12.1946), SR 831.10

AHV, V über die Alters- und Hinterlassenenversicherung (vom 31.10.1947), SR 831.101

BankG, BG über die Banken und Sparkassen (Bankengesetz) (vom 8.11.1934), SR 952.0

BEHV, V über die Börsen und den Effektenhandel (Börsenverordnung, BEHV) (vom 2.12.1996), SR 954.11

BG über neue dringliche Massnahmen im Bereich der Umsatzabgabe (vom 15.12.2000), AS 2000, 2991

BG über die Änderung des BG über die Stempelabgaben (StG, vom 27.6.1973) (vom 4.10.1991), AS 1993, 222

DBA-D, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vom 11.8.1971), SR 0.672.913.62

DBA-GB, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Vereinigten Königreich von Grossbritannien und Nordirland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen (vom 30.9.1954), SR 0.672.936.711

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

E-VStV, Entwurf zur Änderung der VV zum BG über die Verrechnungssteuer (vom 19.12.1966) (vom 23.5.2008) (nicht publ.)

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

KKV-EBK, V der EBK über die kollektiven Kapitalanlagen (vom 21.12.2006), SR 951.312

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, 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

V über die Verzinsung ausstehender Verrechnungssteuern (vom 29.11.1996), SR 642.212

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

VStV, VV zum BG über die Verrechnungssteuer (vom 19.12.1966), SR 642.211

ZGB, Schweizerisches Zivilgesetzbuch (vom 10.12.1907), SR 210

Materialien

Botschaft FusG, Botschaft zum BG über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung (Fusionsgesetz) (vom 13.6.2000), BBl 2000, 4337 ff.

Botschaft KAG, Botschaft zum BG über die kollektiven Kapitalanlagen (Kollektivanlagengesetz) (vom 23.9.2005), BBl 2005, 6395 ff.

Botschaft neue dringliche Massnahmen im Bereich der UA, Botschaft für ein BG über neue dringliche Massnahmen im Bereich der Umsatzabgabe (vom 2.10.2000), BBl 2000 VI, 5835 ff.

Botschaft revAFG, Botschaft zum revidierten BG über die Anlagefonds (AFG) (vom 14.12.1992), BBl 1993 I, 217 ff.

Botschaft StG, Botschaft zu einem neuen BG über die Stempelabgaben (StG) (vom 25.10.1972), BBl 1972 II, 1278 ff.

Botschaft VStG, Botschaft zu einem BG über die Verrechnungssteuer (VStG) (vom 18.10.1963), BBl 1963 III, 258 ff.

Praxisanweisungen

E-KS KAG/DBG, Entwurf eines KS der ESTV – Besteuerung von kollektiven Kapitalanlagen und ihrer Anleger (vom 22.5.2008)

E-KS KAG/VSt und StG, Entwurf eines KS der ESTV – Kollektive Kapitalanlagen als Gegenstand der Verrechnungssteuer und der Stempelabgaben

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 Erträge aus Luxemburger SICAV-Fonds, KS Nr. 10 der ESTV – Erträge aus Luxemburger SICAV-Fonds (vom 6.5.1994), ASA 63 (1994/1995), 30 ff.

KS Rückzahlung von Anteilen an einem inländischen Anlagefonds, KS Nr. 9 der ESTV – Rückzahlung von Anteilen an einem inländischen Anlagefonds (vom 31.8.1979), ASA 48 (1979/1980), 176 ff.

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

KS Zurückbehaltene Erträge von Wertzuwachs-Anlagefonds, KS Nr. 2 der ESTV – Besteuerung der zurückbehaltenen Erträge von Wertzuwachs-Anlagefonds (vom 23.11.1989), ASA 58 (1989/1990), 348 ff.

MB Bankenerklärung, MB S-02.137 (4.99) der ESTV – Bankenerklärung (Affidavit) (vom 30.4.1998)

Mitteilung der ESTV – Änderung des BG über die Verrechnungssteuer per 1. Januar 2007 betreffend Thesaurierungsfonds (vom 3.1.2007), www.estv.admin.ch/d/vst/dokumentation/gesetze/mitteilung_070105_d_brief.pdf

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

WL EU-Zinsbesteuerung, WL der ESTV zur EU-Zinsbesteuerung (Steuerrückbehalt und freiwillige Meldung) (vom 29.2.2008)

WL Kollektive Anlageinstrumente, WL (2 W [7.00]) der ESTV – Kollektive Anlageinstrumente – Ver-

rechnungssteuer, ausländische Quellensteuern – RL
betreffend Steuerpflicht und Besonderheiten für die
Buchführung (vom Juli 2000)

Zirkular 40/98 der Swiss Funds Association – Steuer-
liche Behandlung von Kapitalerträgen/-gewinnen
bei Anlagefonds aus Anlagen bei Drittfonds (Fund
of Funds) (vom 10.11.1998), www.sfa.ch/download.php?id=103

Zirkular 7305 der SBVg. (vom 18.12.2003) (nicht
publ.)

Die Schliessung der Durchsetzungslücke des Steuerharmonisierungsgesetzes

Prof. Dr. iur. Ulrich Cavelti



*Prof. Dr. iur. Ulrich Cavelti,
Präsident des Verwaltungs-
gerichts des Kantons
St.Gallen und Rechtsberater
der Finanzdirektorenkon-
ferenz (FDK)*

Inhalt

1	Ausgangslage	4	Fazit
2	Berichte und Vorstösse zur Schliessung der Durchsetzungslücke		Literatur
2.1	Analyse des Harmonisierungsstandes durch die Schweizerische Steuerkonferenz		Rechtsquellen
2.2	Bericht der Expertenkommission Um- und Durchsetzung der Steuerharmonisierung		Materialien
2.3	Ergebnis der Vernehmlassung zum Expertenbericht		
2.4	Parlamentarische Initiative Rey – Formelle Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden. Instrumente zur Vollzugskontrolle		
2.5	Das Bundesgerichtsurteil vom 7.6.2007		
3	2. Bericht der Expertenkommission Um- und Durchsetzung der Steuerharmonisierung		
3.1	Festhalten am Konzept der Kontrollkommission		
3.2	Zusammensetzung und Funktion der Kontrollkommission		
3.3	Prüfungsbefugnis der Kontrollkommission		
3.4	Tätigwerden		
3.5	Rechtsweg		
3.6	Alternativvorschlag: Schaffung einer ständigen Expertenkommission		
3.7	Vor- und Nachteile der beiden Varianten		
3.8	Beschlüsse der Finanzdirektorenkonferenz		

1 Ausgangslage

Die Ausgangslage ist bekannt und längst in der Doktrin aufgearbeitet:¹ Die ESTV kann nur letztinstanzliche kantonale Entscheide mittels Beschwerde dem Bundesgericht unterbreiten (Art. 73 Abs. 1 und 2 StHG). Begünstigende Verfügungen belasten den Steuerpflichtigen nicht und werden deshalb nicht angefochten. Darum ergeht auch kein letztinstanzlicher kantonaler Entscheid, der durch die ESTV beim Bundesgericht angefochten werden könnte. Beschwerzt sich ein Nichtbegünstigter beim Bundesgericht, indem er auf die harmonisierungswidrige Begünstigung hinweist, so weist ihn das Bundesgericht ab, weil die rechtswidrige Begünstigung einer Kategorie von Steuerpflichtigen nicht zu einer Kompensation durch eine ebenso harmonisierungswidrige Begünstigung des Beschwerdeführenden in einem andern Bereich führt.² Es entsteht somit eine Durchsetzungslücke.³

2 Berichte und Vorstösse zur Schliessung der Durchsetzungslücke

2.1 Analyse des Harmonisierungsstandes durch die Schweizerische Steuerkonferenz

Die Kommission für die Harmonisierung der direkten Steuern des Bundes, der Kantone und Gemeinden (KHSt) hat im Jahre 2002 die Schweizerische Steuerkonferenz (SSK) beauftragt, zum Stand der Steuerharmonisierung, der bis 2001 erreicht wurde, einen Bericht vorzulegen. Im Frühjahr 2003 lag dieser Bericht vor. Er enthält unter anderem eine Analyse des Standes der Harmonisierung der kantonalen Steuergesetze im Verhältnis zum StHG und detaillierte Empfehlungen zur Umsetzung von Art. 72 Abs. 2 und 3 StHG. Der Bericht kommt unter anderem zum Schluss, dass insbesondere im Bereich der Kontrolle der Harmonisierung der kantonalen Steuergesetze Handlungsbedarf bestehe, namentlich in denjenigen Fällen, wo ein Kanton seinen Steuerpflichtigen eine harmonisierungswidrige begünstigende steuerliche Behandlung zuteil werden lässt.⁴

2.2 Bericht der Expertenkommission Um- und Durchsetzung der Steuerharmonisierung

Am 19.9.2003 beauftragte der Vorstand der Konferenz der kantonalen Finanzdirektoren (FDK) die KHSt, eine Expertenkommission zur Um- und Durchsetzung der Steuerharmonisierung einzusetzen. Der Auftrag der Expertenkommission lautete wie folgt: «Die Expertenkommission erarbeitet rechtliche Massnahmen (insbesondere die Änderung des StHG), die Infrastrukturen, welche für die Um- und Durchsetzung der Harmonisierung der direkten Steuern mit zwischen dem Bund und den Kantonen geteilter Verantwortung nötig sind, sowie die Grundsätze der Zusammenarbeit im Rahmen der Harmonisierung der direkten Steuern.»

Die Expertenkommission lieferte ihren Bericht dem Vorstand der FDK im Juni 2004 ab. Am 7.9.2004 sprach sich die Plenarversammlung der FDK mit 20 gegen 1 Stimme für eine Kontrollkommission zur Steuerharmonisierung im Sinne der Expertenkommission aus. Auch der Bundesrat unterstützte die Vorschläge der Expertenkommission, wobei er in Erinnerung rief, dass es sich bei der Steuerharmonisierung um einen Verfassungsauftrag handle.

Die Vorschläge der Expertenkommission lassen sich wie folgt zusammenfassen:

- Empfohlen wurde die Schaffung einer mit Beschwerdebefugnis ausgestatteten Kontrollkommission zur Durchsetzung der formellen Steuerharmonisierung, bestehend aus 5 bis 7 Vertretern der Kantone und des Bundes. Diese Kommission sollte auf eigene Initiative oder auf Meldung bestimmter Berechtigter hin tätig werden.
- Die Kontrollkommission sollte eine unabhängige Stellung haben, administrativ beim Eidg. Finanzdepartement angegliedert sein.
- Die Kontrollkommission sollte ein Fachorgan sein, dessen Mitglieder paritätisch von Bund und Kantonen bestellt würden.
- Sie hätte sich nicht mit einzelnen Steuerverfahren, sondern mit generell-abstrakten Steuererlassen der Kantone und deren Auslegung (Praxis) zu befassen. Sie hätte keine Entscheidkompetenz.
- Für die Tätigkeit der Kontrollkommission wären 2 Phasen zu unterscheiden gewesen: einerseits die Überprüfung im nicht streitigen Rahmen (1., administrative Phase) und andererseits die Überweisung an die richterlichen Behörden (2., justizielle Phase). In der ersten Phase sollte die Kontrollkommission aus eigener Initiative oder auf Meldung des Bundes, eines Kantons oder der FDK hin einen kantonalen Steuererlass und die darauf gestützte Rechtsanwen-

1 CAVELTI, Die Durchsetzung der Steuerharmonisierung – Grenzen und Möglichkeiten, und die dort zitierte umfangreiche Literatur.

2 BGer 2A.647/2005 E 4.3.2, 7.6.2007.

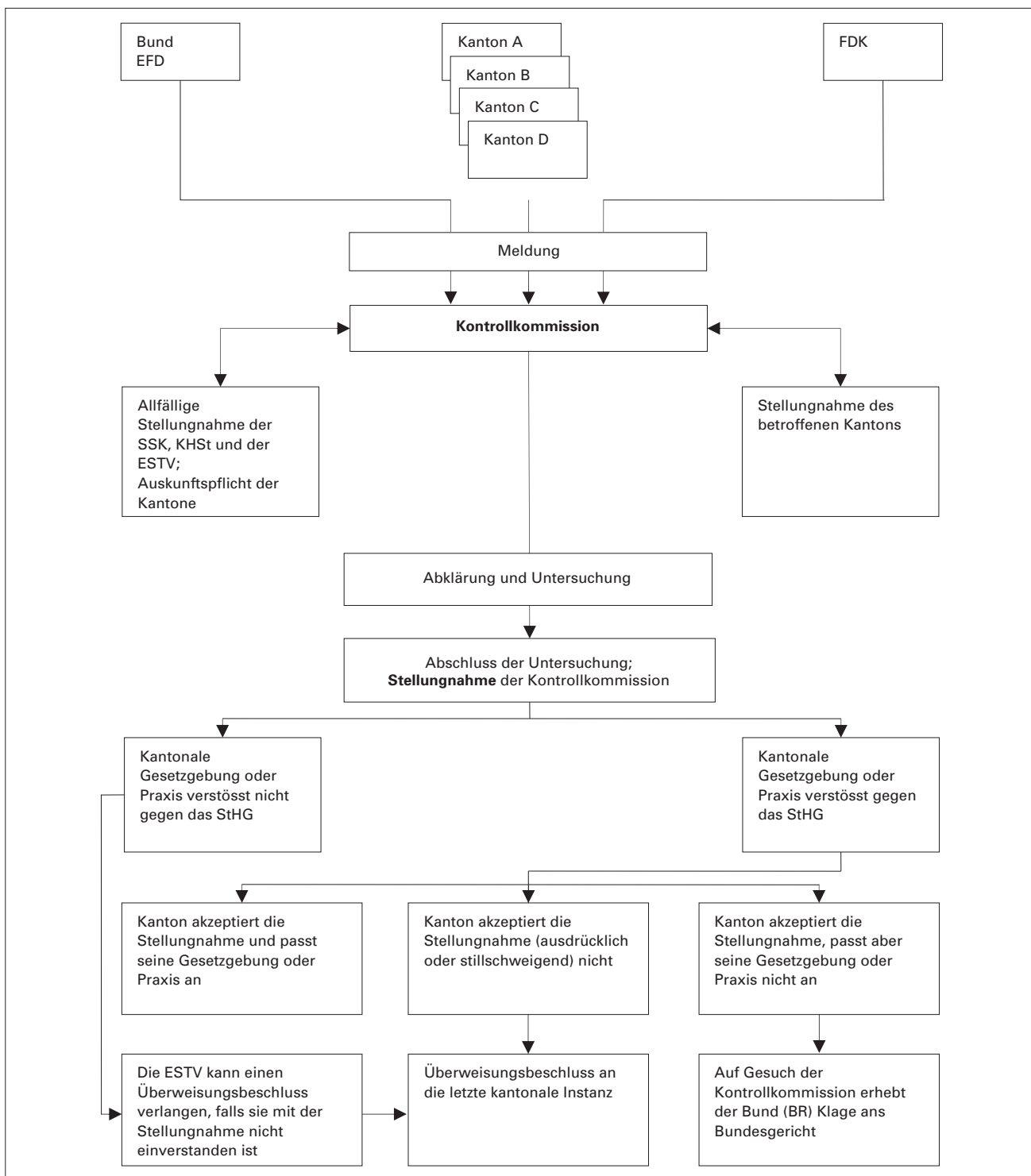
3 BEHNISCH, Art. 129 BV Rz 20.

4 Vgl. PASCHOUD, Etat de l'harmonisation fiscale dans les cantons en 2001, und GREMINGER, Wie verhält es sich mit Bestimmungen eines kantonalen Steuergesetzes, die dem StHG widersprechen?

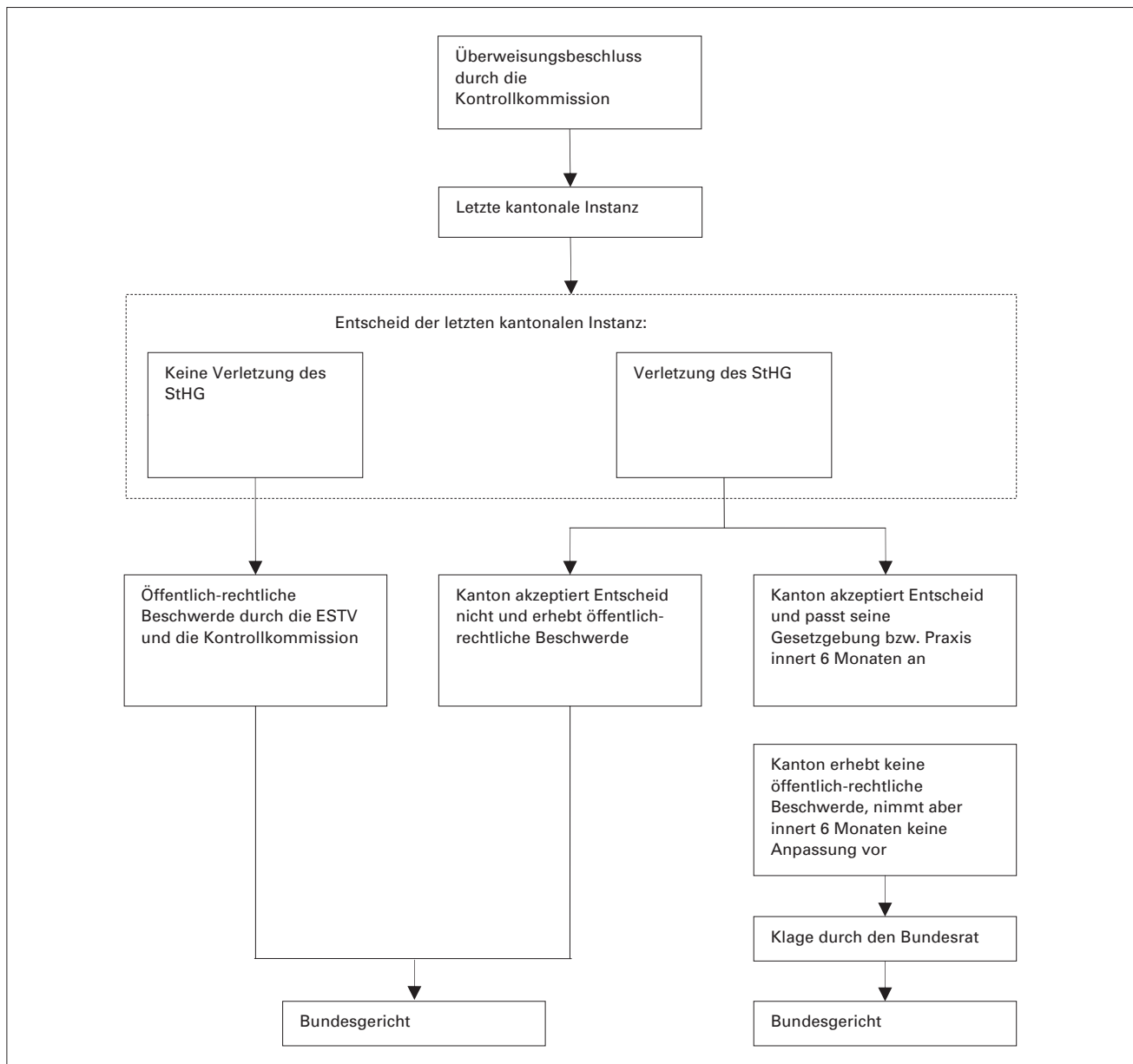
dungspraxis auf Vereinbarkeit mit dem StHG überprüfen. Der betroffene Kanton könnte in der Folge diese Empfehlung akzeptieren oder verwerfen. In der 2. Phase würde die Kontrollkommission den Fall entweder aus eigener Initiative oder auf Begehren des betroffenen Kantons oder der ESTV der letzten kantonalen Gerichtsinstanz zum Entscheid überweisen, wenn keine einvernehmliche Lösung gefunden

wurde. Der Entscheid der letzten kantonalen Gerichtsinstanz könnte von der ESTV und der Kontrollkommission sowie vom betroffenen Kanton mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht weitergezogen werden. Schliesslich sollte der Bund die Möglichkeit haben, mittels Klage die Durchsetzung eines Entscheids vor Bundesgericht zu erzwingen.

Schema 1: Administratives Kontrollverfahren (Melde- und Untersuchungsverfahren bzw. Instruktionsverfahren) gemäss ursprünglichem Vorschlag



Schema 2: Justizverfahren gemäss ursprünglichem Vorschlag



2.3 Ergebnis der Vernehmlassung zum Expertenbericht

Das im Jahr 2005 durchgeführte Vernehmlassungsverfahren zum Expertenbericht Um- und Durchsetzung der Steuerharmonisierung bei den Kantonen, beim Bundesgericht, bei den im Bundesparlament vertretenen Parteien, den Verbänden und Organisationen sowie bei den Wirtschaftsprüfern, Steuerexperten und Treuhandexperten brachte teilweise kontroverse Resultate. Das Prinzip der Kontrolle der formellen Steuerharmonisierung wurde vom Bundesgericht, der überwiegenden Mehrheit der Kantone und Parteien sowie rund der Hälfte der Spitzenverbände und Wirtschaftsvertreter grundsätzlich bejaht. Vorbehalte wurden bezüglich der Kantonsautonomie, der Gefahr einer Kompetenzverschiebung von den Kantonen

hin zum Bund und der Beeinträchtigung des Steuerwettbewerbs gemacht. Überdies wurden Bedenken bezüglich einer Vermischung von Politik, Verwaltung und Justiz angebracht, und einige Vernehmlasser betonten, dass die vorhandenen Kontrollmöglichkeiten genügen.

Die Schaffung einer Kontrollkommission war umstritten. Zwar erklärten sich 22 Kantone grundsätzlich damit einverstanden, dass eine Kontrollkommission wie vorgeschlagen eingesetzt werde, wobei einzelne Kantone zu gewissen Punkten Vorbehalte machten. Insbesondere die grossen politischen Parteien äusserten Skepsis gegenüber der vorgeschlagenen Kontrollkommission. Sie befürchteten, die vorgeschlagene Zusammensetzung der Kommission würde dem Bund ein zu grosses Gewicht geben. Die Angliederung an die ESTV würde Zweifel an

deren Unabhängigkeit aufkommen lassen, und das Konstrukt der Kontrollkommission lasse sich nicht mit der geltenden Rechtsordnung vereinbaren.

Die Abwicklung des Verfahrens in 2 Phasen war ebenfalls umstritten. 23 Kantone und das Bundesgericht sprechen sich zwar für das 2-stufige Verfahren aus, wobei 14 Kantone trotzdem gewisse Vorbehalte bezüglich der konkreten Ausgestaltung anmeldeten. Die grossen Parteien lehnten das Verfahren implizit ab oder meldeten grundsätzliche Vorbehalte an.

Aufgrund der kontroversen Vernehmlassungen verzichtete der Bundesrat in der Folge darauf, das Projekt weiterzuerfolgen.

2.4 Parlamentarische Initiative Rey – Formelle Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden. Instrumente zur Vollzugskontrolle

Wie im Expertenbericht Um- und Durchsetzung der Steuerharmonisierung vorgeschlagen, verlangt auch die parlamentarische Initiative Rey die Schaffung eines Kontrollmechanismus, der einen einheitlichen Vollzug der formellen Harmonisierung gewährleisten würde. Die Mehrheit der vorberatenden Kommission für Wirtschaft und Abgaben lehnte es am 22.1.2008 ab, Schritte in Richtung einer Kontrolle der formellen Steuerharmonisierung zu unternehmen. Sie begründete dies unter anderem damit, dass nach dem Scheitern der 1. Vorlage für die Einführung einer Kontrollkommission erneut eine Expertenkommission der Finanzdirektorenkonferenz an der Arbeit sei, welche im Sinne der parlamentarischen Initiative Kontrollmechanismen studiere. Es seien allfällige Doppelspurigkeiten zu vermeiden. Die Minderheit der Kommission unterstützte den Vorstoss mit dem Hinweis, dass die Kontrolllücke im Bereiche der formellen Steuerharmonisierung nicht weiter geduldet werden könne, und dass diese nur durch eine Kontrollinstanz geschlossen werden könne, an welcher sowohl die Kantone als auch der Bund beteiligt seien. Auch die Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Ständerates befasste sich an der Sitzung vom 11.2.2008 mit der Durchsetzungslücke im StHG. Auch sie beschloss, vorläufig die Ergebnisse der weiteren Diskussion im Rahmen der FDK abzuwarten.

2.5 Das Bundesgerichtsurteil vom 7.6.2007

Im Zusammenhang mit der Prüfung der Frage, ob die im Zürcher Steuergesetz⁵ vorgesehene Möglichkeit, Beiträge an politische Parteien bis zu einem Maximalbetrag als

Gewinnungskosten oder Berufsauslagen steuerlich zum Abzug zu bringen, harmonisierungskonform sei, hielt das Bundesgericht fest, dass dieser Abzug dem StHG widerspreche.⁶ Da im konkreten Fall der Beschwerdeführer indessen keine Zahlungen an politische Parteien geleistet hatte, wies es die Beschwerde gegen diese harmonisierungswidrige Bestimmung ab. Es erwog, in Wirklichkeit wolle der Beschwerdeführer eine harmonisierungswidrige Begünstigung einer Kategorie von Steuerpflichtigen durch eine ebenso harmonisierungswidrige Begünstigung in einem andern Bereich kompensieren. Die in Art. 72 und 73 StHG vorgesehenen Massnahmen zur Um- und Durchsetzung des Steuerharmonisierungsgesetzes griffen dann nicht, wenn eine harmonisierungswidrige Gesetzesbestimmung oder Praxis sich zu Gunsten des Steuerpflichtigen auswirke. Das von den Beschwerdeführern gewählte Vorgehen eigne sich indessen nicht, um diese Aufsichtslücke zu schliessen. Es könne nicht unter Berufung auf das Rechtsgleichheitsgebot im Ergebnis eine Harmonisierungswidrigkeit durch eine zweite kompensiert werden. Das Bundesgericht verwies sodann darauf, dass der Bund wohl nicht umhin könne, seine Aufsichtsfunktion mit wirksameren Mitteln vorzunehmen, wenn es sich erweisen sollte, dass gewisse Steuerpflichtige weiterhin harmonisierungswidrig begünstigt werden und dadurch der Zweck der Steuerharmonisierung gefährdet sei. Das Bundesgericht verwies in diesem Zusammenhang auf die Möglichkeit der Einsetzung einer Kontrollkommission.

3 2. Bericht der Expertenkommission Um- und Durchsetzung der Steuerharmonisierung

Trotz der teilweise negativen Vernehmlassungsergebnisse des Jahres 2005 hielt die FDK an einer Überwachung der formellen Steuerharmonisierung fest und beschloss daher, das Projekt nochmals an die Hand zu nehmen. Dabei sollte aber den Bedenken, die im Vernehmlassungsverfahren von 2005 geäussert worden waren, Rechnung getragen werden.

3.1 Festhalten am Konzept der Kontrollkommission

Die 2. Expertenkommission schloss ihren Bericht im März 2008 ab.⁷ Dieser Bericht enthält als Anhang A einen Entwurf zu einer Änderung des StHG. Die Kommission hielt fest, dass das Steuerharmonisierungsgesetz trotz ei-

5 § 31 Abs. 1 lit. h iVm § 61 lit. g StG ZH.

6 BGer 2A.647/2005, 7.6.2007.

7 2. Expertenbericht Um- und Durchsetzung der Steuerharmonisierung.

niger Mängel zu einer tragenden Säule des schweizerischen Steuersystems geworden sei und die Steuerharmonisierung weitergeführt werden müsse. Die Durchsetzung der formellen Harmonisierung bei begünstigenden Bestimmungen könne nur durch einen Kontrollmechanismus erfolgen. Die formelle Steuerharmonisierung wirkt nach Auffassung der Expertenkommission nicht zuletzt den Forderungen nach einer materiellen Steuerharmonisierung entgegen; sie liege aus diesem Grund im vitalen Interesse der Kantone.

3.2 Zusammensetzung und Funktion der Kontrollkommission

Der Kontrollkommission kommt eine rein juristische – und keine politische – Funktion zu. Wie im 1. Vorschlag soll sie sich aus 5 bis 7 Mitgliedern zusammensetzen, wobei neu die Mitglieder und das Präsidium durch die Finanzdirektorenkonferenz gewählt werden. Sie besteht aus ausgewiesenen Steuerfachleuten aus Rechtswissenschaft und Rechtsprechung, und das Präsidium liegt nicht mehr, wie ursprünglich vorgesehen, beim Bund. Administrativ wird die Kontrollkommission dem Sekretariat der Finanzdirektorenkonferenz angegliedert.

3.3 Prüfungsbefugnis der Kontrollkommission

Gegenstand der Prüfung durch die Kontrollkommission ist – wie ursprünglich vorgesehen – eine kantonale Vorschrift oder Praxis. Eine Prüfung von konkreten Einzelfällen ist ausgeschlossen. Zur Frage, was unter dem Begriff «Praxis» zu verstehen sei, verwies die Expertenkommission auf die Vernehmlassung des Bundesgerichts zum ursprünglichen Expertenbericht Um- und Durchsetzung der Steuerharmonisierung, in der Folgendes festgehalten wurde: «Als Praxis könnte (...) die regelmässige Art und Weise der Anwendung oder Nichtanwendung einer Vorschrift irgendwelcher Stufe bezeichnet werden. Praxis(mit)bildend ist die Anwendung einer Vorschrift im Einzelfall. Nicht diese Einzelfallanwendung soll jedoch (...) Anfechtungsobjekt sein, sondern die Anwendung der Vorschrift in einer Vielzahl von Fällen. Es handelt sich um eine typisierte Praxis. Diese Praxis kann sich verwaltungsintern in Direktiven, Weisungen, Empfehlungen, Kreisschreiben usw. konkretisieren. Sie kann sich aber auch aus rein faktischem Handeln der Behörde im Einzelfall zur Verfügung (Veranlagung) herausbilden. Erforderlich ist, dass die Praxis nachgewiesen wird. Anders kann sich das Gericht mit ihr nicht befassen. Die Gerichte führen auch nicht selbst die Untersuchungen durch. Hierfür würden ihnen die Mittel fehlen. Der Nachweis einer kantonalen Praxis muss somit von der Kontrollkommission erbracht werden.»

Nicht unter die Kontrolltätigkeit fallen die direkte Bundessteuer und somit auch Kreisschreiben und Weisungen der ESTV. In materieller Hinsicht überprüft die Kontrollkommission die Konformität mit dem Steuerharmonisierungsrecht.

3.4 Tätigwerden

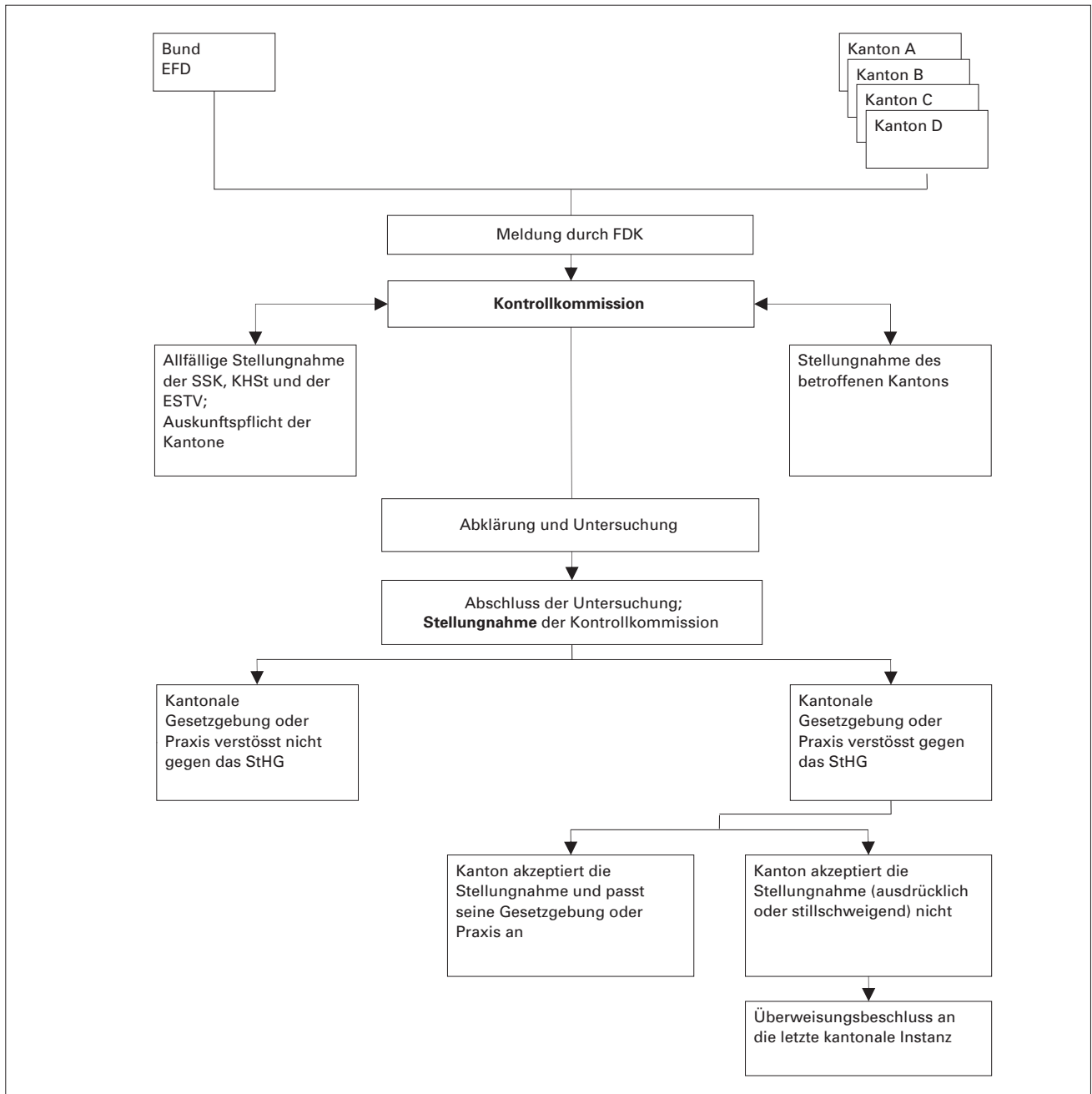
Die Kontrollkommission wird nur noch von sich aus oder auf Verlangen der Finanzdirektorenkonferenz hin tätig. Direkte Meldungen der Kantone oder des Bundes an die Kontrollkommission sind nicht mehr vorgesehen.

3.5 Rechtsweg

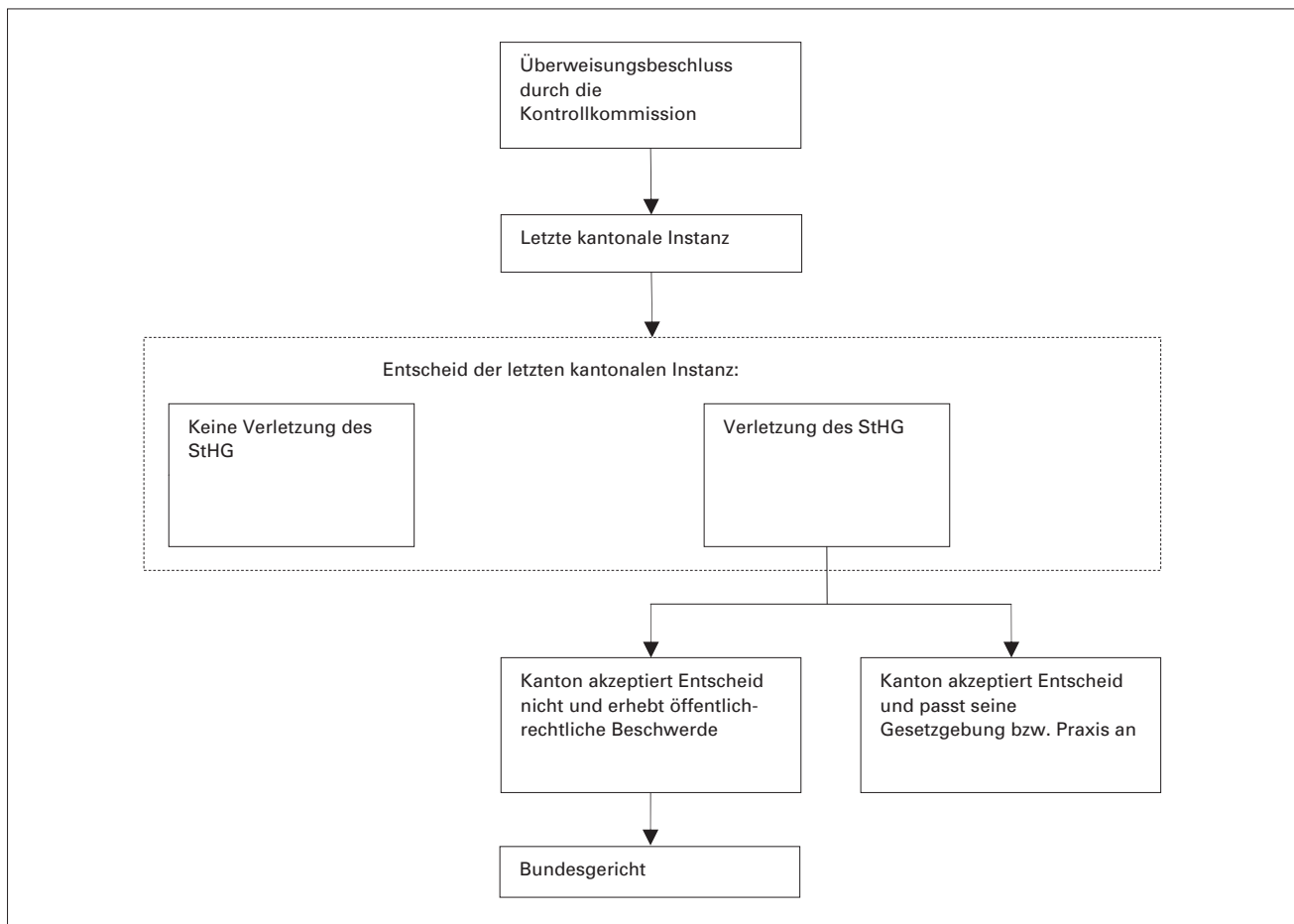
Abweichend vom ursprünglichen Konzept wird im überarbeiteten Gesetzesentwurf⁸ auf das Recht der ESTV, der obersten kantonalen Instanz eine Stellungnahme der Kontrollkommission zu unterbreiten, verzichtet. Hingegen bleibt das Recht der Kontrollkommission, an die letzte kantonale Instanz zu gelangen, bestehen. Es fällt aber das Beschwerderecht der Kontrollkommission zum Weiterzug an das Bundesgericht weg, weil der Kontrollkommission keine Aufsichtsfunktion über die kantonalen Behörden zukommt. Wenn ein Kanton ein Gerichtsurteil nicht umsetzt, besteht hiergegen keine rechtliche Handhabe. Die Durchsetzung der Harmonisierung kann diesfalls nur noch mit politischen Mitteln erreicht werden. Deshalb wird auch die im ursprünglichen Konzept vorgesehene Möglichkeit der Klage an das Bundesgericht ersatzlos gestrichen.

8 Entwurf zu einer Änderung des StHG.

Schema 3: Administratives Kontrollverfahren (Melde- und Untersuchungsverfahren bzw. Instruktionsverfahren)



Schema 4: Justizverfahren



3.6 Alternativvorschlag: Schaffung einer ständigen Expertenkommission

Die Expertenkommission Um- und Durchsetzung der Steuerharmonisierung hat in ihrem 2. Bericht auch eine Alternative geprüft, nämlich die Schaffung einer ständigen Expertenkommission der FDK für Rechtsfragen im Zusammenhang mit der Steuerharmonisierung. Diese Expertenkommission würde lediglich in den Statuten der FDK verankert werden und wäre beauftragt, gutachterliche Stellungnahmen zu Rechtsfragen im Zusammenhang mit der Umsetzung des Steuerharmonisierungsgesetzes zu erarbeiten. Sie würde insbesondere dann tätig, wenn über die Tragweite von Bestimmungen des StHG unterschiedliche Auffassungen vertreten werden. Die Expertenkommission nähme ihre Aufgabe nur im Auftrag des Vorstandes der FDK oder von sich aus wahr. Ihre gutachterlichen Stellungnahmen gingen über den Vorstand an die Mitglieder der Finanzdirektorenkonferenz, wobei die Plenarversammlung der Finanzdirektorenkonferenz anschliessend Empfehlungen beschliessen könnte. Die Zusammensetzung dieser Expertenkommission würde nach gleichen Grundsätzen erfolgen wie jene der Kontrollkommission.

3.7 Vor- und Nachteile der beiden Varianten

Die Kontrollkommission bildet ein griffiges Instrument, das bestehende Aufsichtslücken bei begünstigenden Regelungen effektiv schliesst und der formellen Steuerharmonisierung zum Durchbruch verhilft. Die vorgeschlagenen Neuerungen stärken insbesondere die Kantone, welche für die Durchsetzung der formellen Steuerharmonisierung verantwortlich sind, und tragen damit den Bedenken Rechnung, dass das ursprüngliche Konzept zu bundeslastig war. Die Straffung und Einschränkung der Beschwerdemöglichkeiten vereinfacht sodann den Rechtsweg. Der vorgeschlagene Justizweg entspricht dem Rechtsweg in jenen Fällen, in denen der Steuerpflichtige seinerseits Rechtsmittel ergreift. Negativ fällt ins Gewicht, dass die Einsetzung einer Kontrollkommission ein förmliches Gesetzgebungsverfahren erfordert und damit die Gefahr des Scheiterns in sich trägt. Demgegenüber könnte die ständige Expertenkommission rasch und unbürokratisch geschaffen und allein in den Statuten der FDK verankert werden. Allerdings würde die bestehende Kontrolllücke nicht zwingend geschlossen. Es bliebe letztlich dem betroffenen Kanton überlas-

sen, wie er mit den Empfehlungen der ständigen Expertenkommission umgeht. Die Gefahr einer Alibiübung ist nicht von der Hand zu weisen.

3.8 Beschlüsse der Finanzdirektorenkonferenz

Auf einstimmigen Beschluss der Expertenkommission hin hat die Plenarversammlung der FDK den zweiten Bericht ebenso einstimmig und ohne Enthaltung am 9.5.2008 genehmigt und beantragt dem Eidg. Finanzdepartement, eine Kontrollkommission zu schaffen, welche die Durchsetzungs- und Aufsichtslücke gegenüber den Kantonen im Bereich der formellen Steuerharmonisierung schliesst. Im Gegensatz zu Bedenken, die im Vernehmlassungsverfahren zum 1. Bericht geäussert worden sind, vertritt die FDK entschieden die Meinung, dass eine Kontrollkommission dem Begehren nach einer materiellen Steuerharmonisierung nicht nur nicht Vorschub leistet, sondern aufgrund ihrer Wirkung im formellen Bereich eine materielle Harmonisierung überflüssig macht oder deren politische Realisierung zumindest erschwert.

4 Fazit

Wie dargelegt, ist das Problem, dass eine Aufsichts- und Durchsetzungslücke im Steuerharmonisierungsgesetz besteht, unbestritten und allseits anerkannt. Für den Fall, dass in einem Kanton weder der Gesetzgeber noch die Regierung das Anwendungsgebot nach Art. 72 Abs. 2 und 3 StHG durchsetzt, ist keine Sanktion vorgesehen. Klaus Vallender hält dazu fest, dass dies dem Bundesgesetzgeber nicht verborgen geblieben sein könne. Er habe zwar das Anpassungsgebot umschrieben und direkte Anwendbarkeit statuiert. Er habe aber auf die Schaffung einer genügenden Rechtsgrundlage für eine «legislatorische Ersatzvornahme» verzichtet.⁹ Diese Grundlage für eine legislatorische Ersatzvornahme ist mit der Ergänzung des StHG im Sinne der vorstehenden Ausführungen zur Schaffung einer Kontrollkommission vorzusehen.

Literatur

BEHNISCH URS R., in: Bernhard Ehrenzeller/Philippe Mastronardi/Rainer J. Schweizer/Klaus A. Vallender (Hrsg.), Die schweizerische Bundesverfassung. Kommentar, 2. A., Zürich/St.Gallen/Basel/Genf 2008

CAVELTI ULRICH, Die Durchsetzung der Steuerharmonisierung – Grenzen und Möglichkeiten, FStR 2004, 106 - 111

GREMINGER BERNHARD, Wie verhält es sich mit Bestimmungen eines kantonalen Steuergesetzes, die dem StHG widersprechen?, FStR 2004, 100 - 105 (publ. als Annex zu Jean-Blaise Paschoud, Etat de l'harmonisation fiscale dans les cantons en 2001. Constats et thèmes de réflexion, FStR 2004, 91 - 100)

PASCHOUD JEAN-BLAISE, Etat de l'harmonisation fiscale dans les cantons en 2001. Constats et thèmes de réflexion, FStR 2004, 91 - 100

VALLENDER KLAUS A., Mittelbare Rechtsetzung im Bereich der Steuerharmonisierung. Das Steuerharmonisierungsgesetz als Grundsatzgesetz, in: Francis Cagianut/Klaus A. Vallender (Hrsg.), Steuerrecht. Ausgewählte Probleme am Ende des 20. Jahrhunderts, FS zum 65. Geburtstag von Ernst Höhn, Bern/Stuttgart/Wien 1995, 421 - 460

Rechtsquellen

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

Materialien

Entwurf zu einer Änderung des StHG (Kontrolle der Um- und Durchsetzung der Steuerharmonisierung) (publ. als Anhang A zum 2. Expertenbericht Um- und Durchsetzung der Steuerharmonisierung)

Expertenbericht Um- und Durchsetzung der Steuerharmonisierung, erstattet der Kommission für die Harmonisierung der direkten Steuern des Bundes, der Kantone und Gemeinden (KHSt) zu Händen des Vorstandes der kantonalen Finanzdirektoren (FDK), Bern, Juni 2004 (www.efd.admin.ch/dokumentation/gesetzgebung/00571/00751/index.html?lang=de)

2. Expertenbericht Um- und Durchsetzung der Steuerharmonisierung, gemäss Beschluss der Konferenz der kantonalen Finanzdirektorinnen und Finanzdirektoren (FDK) vom 9.5.2008, Bern, 16.3.2008 (www.fdk-cdf.ch/080509_kk_schlussber_fdkjv_def_d.pdf)

⁹ VALLENDER, Mittelbare Rechtsetzung im Bereich der Steuerharmonisierung. Das Steuerharmonisierungsgesetz als Grundsatzgesetz, 455.

Parlamentarische Initiative Rey – Formelle Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden. Instrumente zur Vollzugskontrolle, NR 23.3.2007 Nr. 07.418 (www.parlament.ch/D/Suche/Seiten/geschaeft.aspx?gesch_id=20070418)

Vernehmlassung des Bundesgerichts zum ursprünglichen Expertenbericht Um- und Durchsetzung der Steuerharmonisierung (vom 15.8.2005, nicht publ.)

Vernehmlassungsbericht Um- und Durchsetzung der Steuerharmonisierung, Bericht der ESTV über die Ergebnisse des Vernehmlassungsverfahrens (vom 31.3.2006), Bern 2006 (www.efd.admin.ch/dokumentation/gesetzgebung/00571/01034/index.html?lang=de)

Rechtsprechung im Jahr 2007 (2. Teil)

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

Inhalt***

4 Voraussetzungen der unbeschränkten Steuerpflicht

5 Schuldzinsenverlegung bei der pauschalen Steueranrechnung

6 Zeitpunkt des Zufließens von Vorsorgeleistungen

Literatur

Berichte

Rechtsquellen

4 Voraussetzungen der unbeschränkten Steuerpflicht¹

Sachverhalt

Das Ehepaar X. war bis 1973 in A. (Kanton Basel-Landschaft) wohnhaft, wo es einen herrschaftlichen Landsitz mit ca. 2,4 ha Umschwung besass, den es Ende 2005 verkaufte. Per 1.4.1973 hatten die Ehegatten ihren zivilrechtlichen Wohnsitz in die nur wenige Kilometer entfernte Ortschaft B. (Frankreich) verlegt. Dort bewohnten sie ein aufwendig restauriertes und altersgerecht ausgebaut Landgut. Im Jahre 1983 meldeten sie sich in B. ab, weil sie aus Rücksicht auf eine rheumatische Erkrankung der Ehefrau künftig das Winterhalbjahr jeweils (in einem eigenen Haus) in Spanien und nur noch den Sommer in B. verbringen wollten. Diese Absicht scheiterte offenbar am Widerstand der spanischen Behörden, weshalb sie – ohne sich erneut anzumelden – wiederum ganzjährig in B. verweilten.

In all den Jahren wurden sie in Spanien, Frankreich und der Schweiz je nur aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit wegen des Grundeigentums besteuert. Für die direkte Bundessteuer sowie die Staatssteuer der Steuerperioden 2002 - 2004 nahm jedoch die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft die unbeschränkte Steuerpflicht der Ehegatten in der Schweiz in Anspruch, mit der Begründung, der Lebensmittelpunkt der Ehegatten befinde sich wiederum in A. Gegen die entsprechenden Veranlagungen haben die Steuerpflichtigen vergeblich den kantonalen Rechtsweg beschritten. Das baselandschaftliche Kantonsgericht nahm zwar – im Unterschied zum Steuergericht – keinen steuerrechtlichen Wohnsitz, jedoch – in Anbetracht der häufigen Besuche in A. – einen qualifizierten steuerrechtlichen Aufenthalt und damit gleichwohl eine unbeschränkte Steuerpflicht kraft persönlicher Zugehörigkeit an. Weil das Gericht auch von einer unbeschränkten Steuerpflicht im französischen B. ausging, brachte es die Tiebreaker-Regel von Art. 4 Abs. 2 DBA-F zur Anwendung und entschied sich

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

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

*** Die Autoren danken Herrn RA Christian Martin Gutekunst, dipl. Steuerexperte, und Herrn lic. iur. Stephan Raas für wertvolle Anregungen und Hinweise.

¹ BGer 2C_303/2007, 8.11.2007, StE 2008 B 11.1 Nr. 21.

wegen der Staatsangehörigkeit der Ehegatten für deren Ansässigkeit in der Schweiz.

Gegen die Entscheide des Kantonsgerichts haben die Ehegatten Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten erhoben, welche das Bundesgericht Guthüss.

Rechtliche Beurteilung durch das Bundesgericht

In materieller Hinsicht präsentiert das Bundesgericht vorerst die einschlägigen gesetzlichen Grundlagen. Entsprechend der harmonisierungsrechtlichen Vorgabe von Art. 3 Abs. 1 StHG bestimmen Art. 3 Abs. 1 DBG und § 4 Abs. 1 StG BL, dass eine natürliche Person aufgrund persönlicher Zugehörigkeit (unbeschränkt) steuerpflichtig ist, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz (bzw. im Kanton) hat. Dies trifft u. a. dann zu, wenn sich eine Person mit der Absicht dauernden Verbleibens hier aufhält (Art. 3 Abs. 2 StHG, Art. 3 Abs. 2 DBG, § 4 Abs. 2 StG BL). Gestützt auf die Kommentarmeinungen² führt das Bundesgericht dazu aus, das objektive Merkmal des steuerrechtlichen Wohnsitzes bilde das tatsächliche Verweilen am fraglichen Ort. Dabei sei kein ununterbrochener Aufenthalt notwendig. Das Steuergericht habe somit den (einfachen) Aufenthalt als objektives Merkmal des steuerrechtlichen Wohnsitzes zu Recht bejaht. Denn die Beschwerdeführer begaben sich anerkanntermassen regelmässig nach A., um die Hunde zu betreuen, nach Haus und Garten zu sehen sowie Besorgungen zu erledigen. Sie hätten sogar eingeräumt, pro Jahr 50 - 60 Mal in A. übernachtet zu haben.

Das subjektive Merkmal des steuerrechtlichen Wohnsitzes bilde die Absicht dauernden Verweilens. Eine ausdrückliche Willenserklärung sei dazu nicht erforderlich. Massgebend seien vielmehr die von aussen erkennbaren Umstände. Auch hier bezieht sich das Bundesgericht auf das Steuergericht, das dieses subjektive Element in casu ebenfalls als gegeben erachtet habe. Es habe sich dabei hauptsächlich darauf abgestützt, dass die Liegenschaft in A. anlässlich des Verkaufs im Jahre 2005 im Kaufvertrag als «Familienwohnung im Sinne von Art. 169 ZGB» bezeichnet worden sei; das sei in dem Sinne zu verstehen, dass sich dort der Mittelpunkt des Ehe- und Familienlebens befinde. Aus dieser Vertragsbestimmung allein kann jedoch nach Auffassung des Bundesgerichts nicht die Absicht dauernden Verbleibens abgeleitet werden. Es müsse vielmehr zudem berücksichtigt werden, dass die Eheleute das Objekt in A. schon lange verkaufen wollten und schon mehrmals zum Ausdruck gebracht hätten, den Lebensabend in B. verbringen zu wollen. Auch sei bei einem Augenschein – welchem entgegen der Auffassung

der kantonalen Steuerverwaltung durchaus Beweiswert zukomme – von den Vertretern des Kantons klar festgehalten worden, dass das Objekt in A. einen wenig gepflegten Eindruck hinterlasse und bestenfalls gelegentlich als Wohnraum benutzt werden dürfte. Ältere Personen, die in der Regel kälteempfindlich seien, hätten mit grosser Wahrscheinlichkeit bei dauerhaftem Aufenthalt für eine bessere Isolation gesorgt. Aus diesen Gründen verneint das Bundesgericht das subjektive Element eines steuerrechtlichen Wohnsitzes in A.

Was die gesetzlichen Voraussetzungen der unbeschränkten Steuerpflicht kraft Aufenthalts betrifft, bestimmen Art. 3 Abs. 3 DBG und § 4 Abs. 3 StG BL entsprechend der harmonisierungsrechtlichen Vorgabe von Art. 3 Abs. 1 (2. Satzteil) StHG, dass eine natürliche Person ihren steuerrechtlichen Aufenthalt in der Schweiz (bzw. im Kanton) hat, wenn sie sich hier – ungeachtet vorübergehender Unterbrechung – während mindestens 90 Tagen ohne Ausübung einer Erwerbstätigkeit aufhält. Wiederum gestützt auf die übereinstimmenden Kommentarmeinungen³ hält das Bundesgericht fest, dass der Aufenthalt mehr oder weniger zusammenhängend sein müsse, d. h. in einem einzigen Mal oder höchstens in einer geringen Anzahl von Blöcken zu bestehen habe. Dabei seien kurze Unterbrüche ohne Belang; entscheidend seien jeweils die Gesamtumstände. Diese Auslegung stehe im Einklang mit Art. 91 DBG, wonach Grenzgänger (Pendler) oder Wochenaufenthalter zu den Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt gerechnet würden.

Nach den bundesgerichtlichen Ausführungen hat das Kantonsgericht die massgeblichen Bestimmungen unzutreffend angewendet, als es angenommen hat, die festgestellte fast tägliche Anwesenheit der Ehegatten in A. lasse ohne weiteres den Schluss zu, dass sie sich bis zum Verkauf der Liegenschaft während mindestens 90 Tagen pro Jahr dort aufgehalten hätten. Nicht einmal dann, wenn die Ehegatten ohne Unterbrechung rd. 50 - 60 Mal in A. übernachtet hätten, wären die gesetzlichen Voraussetzungen des qualifizierten Aufenthalts und damit auch der unbeschränkten Steuerpflicht aufgrund persönlicher Zugehörigkeit erfüllt gewesen. Zwar hätten sie sich regelmässig – übers ganze Jahr verteilt und meist nur tagsüber – zur Erledigung der bereits erwähnten Tätigkeiten dort aufgehalten. Jedoch sei ihr Aufenthalt jeweils in rechtlich beachtlicher Weise unterbrochen worden. Eine Zusammenrechnung kommt nach Auffassung des Bundesgerichts hier ebenso wenig in Frage wie bei Grenzgängern (Pendlern) oder bei Wochenaufhaltern.

2 LOCHER, Art. 3 DBG N 13 ff.; RICHNER/FREI/KAUFMANN, Art. 3 DBG N 9 ff.; SIMONEK, § 4 StG BL N 5 f.

3 AGNER/JUNG/STEINMANN, Art. 3 DBG N 6; BAUER-BALMELLI/ROBINSON, Art. 3 DBG N 8; LOCHER, Art. 3 DBG N 34; RICHNER/FREI/KAUFMANN, Art. 3 DBG N 47; SIMONEK, § 4 StG BL N 19.

Zusammenfassend stellt das Bundesgericht fest, dass die Beschwerdeführer im streitigen Zeitraum in der Schweiz (bzw. im Kanton) weder aufgrund eines steuerrechtlichen Wohnsitzes noch eines qualifizierten Aufenthalts unbeschränkt steuerpflichtig seien. Somit befand sich in A. auch nicht der «Mittelpunkt der Lebensinteressen» der Ehegatten.⁴ Denn es sei immer zuerst die subjektive Steuerpflicht aufgrund persönlicher Zugehörigkeit zu klären, bevor sich die Frage des Lebensmittelpunktes überhaupt stellen könne. Daran ändere sich vorliegend selbst dann nichts, wenn die Ehegatten – wohl zu Unrecht – in Frankreich ebenfalls nicht als persönlich zugehörig und damit nicht als unbeschränkt Steuerpflichtige behandelt worden seien. Die subjektive Steuerpflicht gemäss schweizerischem Landesrecht hänge nicht davon ab, ob die steuerpflichtige Person in einem anderen Staat besteuert werde oder nicht.

Bemerkungen und Schlussfolgerungen

Von steuerrechtlichem Interesse ist dieser Bundesgerichtsentscheid, weil er eine ausgezeichnete Gelegenheit abgibt, die Voraussetzungen der unbeschränkten Steuerpflicht aufgrund des Wohnsitzes oder qualifizierten Aufenthalts darzustellen. Das Bundesgericht bringt diese Voraussetzungen in seiner Begründung wohl abgewogen zur Darstellung.

Etwas unklar sind die höchstrichterlichen Ausführungen allerdings zum steuerrechtlichen Wohnsitzbegriff. Das Bundesgericht beginnt mit der Feststellung, das objektive Merkmal des steuerrechtlichen Wohnsitzes bilde das Verweilen am fraglichen Ort bzw. der (einfache) Aufenthalt. Damit wird suggeriert, es gebe nur ein einziges objektives Merkmal für das Vorliegen eines steuerrechtlichen Wohnsitzes, und das sei eben die physische Präsenz des Steuerpflichtigen im Hoheitsgebiet. Dies ist selbstredend nicht der Fall, gibt es doch eine ganze Menge objektiver Merkmale dafür, dass eine Person den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen an einem bestimmten Ort hat. Schwerer als die physische Präsenz fällt gewiss das Vorhandensein einer ständigen Wohnstätte ins Gewicht. Daneben manifestiert sich das Vorliegen des Wohnsitzes an einem bestimmten Ort aber noch in einer Reihe weiterer objektiver Merkmale, wie etwa im Innehaben des Präsidiums des örtlichen Tennisclubs u. dgl.

Den objektiven Merkmalen des steuerrechtlichen Wohnsitzes kommt die Funktion zu, den Ort des Mittelpunktes der Lebensinteressen einer bestimmten Person nach aussen sichtbar und verifizierbar zu demonstrieren. Der Mittelpunkt der Lebensinteressen einer Person befindet

sich bekanntlich dort, wo sie die Absicht hat, dauernd zu verweilen. Die Absicht des dauernden Verweilens ist demnach als innerer Vorgang das ausschlaggebende Merkmal des Wohnsitzbegriffs. Es ist ein subjektives Merkmal, das der Manifestation in äusseren Umständen bedarf, da aufgrund der zur Verfügung stehenden Untersuchungsmittel der Steuerbehörden nur auf objektiv überprüfbare Tatsachen und nicht auf erklärte Willensäusserungen abgestellt werden kann. Aus diesen Gründen darf dem zentralen subjektiven Merkmal des Wohnsitzes nicht einfach lehrbuchmässig ein objektives Merkmal zur Seite gestellt werden; vielmehr handelt es sich um eine unbestimmte Zahl von Kriterien, die auf das Vorliegen der Absicht des dauernden Verweilens hindeuten können.

Mithin kommt dem Aufenthalt während eines bestimmten Zeitabschnitts durchaus eine namhafte Bedeutung zu. Denn normalerweise hält man sich dort, wo man auf Dauer verweilen möchte, auch tatsächlich auf. Dieser Ort ist der Mittelpunkt der Lebensinteressen, zu diesem Ort werden die intensivsten persönlichen Beziehungen unterhalten. An diesem Ort fühlt man sich zu Hause; hierher kehrt man immer wieder zurück, wenn einen nicht andere Lebensumstände (insbesondere berufliche Gründe) daran hindern. All das führt zwangsläufig zu einer häufigen physischen Präsenz an diesem Ort. Es kann jedoch Fälle geben, in denen dieses objektive Merkmal für einen gewissen Zeitabschnitt sogar gänzlich in den Hintergrund tritt, ohne dass von einer Wohnsitzverlegung ausgegangen werden kann.

In casu haben sich die Ehegatten sowohl auf dem Landgut in Frankreich als auch auf dem herrschaftlichen (aber einen wenig gepflegten Eindruck hinterlassenden) Sitz in der Schweiz aufgehalten. In quantitativer Hinsicht überwog der Aufenthalt in Frankreich in der fraglichen Periode bei weitem. Zu Recht zieht das Bundesgericht daraus jedoch keine Schlüsse, sondern forscht anhand anderer Kriterien nach der Absicht des dauernden Verbleibens. Dabei spielt richtigerweise die schweizerische Staatsangehörigkeit der Ehegatten keine Rolle. Vielmehr geben in Übereinstimmung mit den Ausführungen der Vorinstanz die Wohnverhältnisse den Ausschlag. Der Zustand der Wohnstätte in der Schweiz zeigt im Vergleich zum altersgerechten Ausbau des Anwesens in Frankreich deutlich, dass sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen der Eheleute in Frankreich befand. Darauf deutet auch die damalige Absicht des Ehepaares, das in der Schweiz gelegene Landgut zu verkaufen. Diese Absicht manifestiert sich denn auch im tatsächlich vollzogenen Verkauf Ende 2005.

Dem Umstand, dass die schweizerische Liegenschaft im entsprechenden Kaufvertrag als «Familienwohnung im

4 Hier verweist das Bundesgericht auf BGer 2P.2/2003 E 2.2, 7.1.2004, StE 2004 A 24.24.3 Nr. 2 mit Hinweisen.

Sinne von Art. 169 ZGB» bezeichnet wurde, misst das Bundesgericht zu Recht keine ausschlaggebende Bedeutung zu. Offenbar hat sich das Steuergericht auch nicht mit der rechtsgeschäftlichen Bedeutung dieser Erklärung im Allgemeinen und im konkreten Fall auseinandergesetzt, was indes durchaus erforderlich wäre, wollte man daraus ein massgebliches Indiz für das Vorliegen eines schweizerischen Wohnsitzes ableiten.

Äusserst bemerkenswert sind die bundesgerichtlichen Überlegungen zur steuerrechtlichen Situation in Frankreich. Obwohl die Eheleute offenbar in Frankreich nicht als unbeschränkt steuerpflichtig betrachtet wurden, will das Bundesgericht daraus nichts ableiten. Es erwägt vielmehr: «Die subjektive Steuerpflicht gemäss schweizerischem Landesrecht hängt nicht davon ab, ob die steuerpflichtige Person in einem anderen Staat besteuert wird oder nicht.» Diesen Kernsatz der Begründung gilt es mit Blick auf eine weit verbreitete Verwaltungspraxis hervorzuheben, welche von der (unwiderlegbaren) Maxime ausgeht, dass, wer nicht einem bestimmten Ort im Ausland persönlich zugehörig ist, in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig sei.

In diesem Konnex steht übrigens die immer noch weit verbreitete Anknüpfung des steuerrechtlichen Wohnsitzbegriffs an den zivilrechtlichen Wohnsitzbegriff bei Wegzug von Steuerpflichtigen aus der Schweiz. Nicht nur die Verwaltungspraxis, sondern auch das Bundesgericht stützen sich hier in neueren Entscheiden zu Unrecht auf Art. 24 Abs. 1 ZGB, wonach der einmal begründete Wohnsitz bis zum Erwerb eines neuen bestehen bleibt. Diesen Rekurs auf das ZGB hält das Bundesgericht gleichermassen nach dem Inkrafttreten des DBG, das im Gegensatz zum BdBSSt nicht mehr ausdrücklich auf die Bestimmungen des ZGB verweist, für zulässig.⁵ Somit genüge es für eine Beendigung der Steuerpflicht nicht, dass lediglich die Verbindungen zum bisherigen Wohnsitz gelöst werden. Ausschlaggebend sei vielmehr, dass ein neuer Wohnsitz tatsächlich begründet worden sei. Der einmal begründete Wohnsitz bleibe bis zum Erwerb eines neuen bestehen. Begibt sich der Steuerpflichtige ins Ausland, so hat er nach dieser Auffassung die Steuern zu entrichten, bis er im Ausland nachweisbar einen neuen Wohnsitz begründet hat.⁶

Dieser Auffassung muss entschieden entgegengetreten werden, weil sie sich weder mit dem Wortlaut der einschlägigen Gesetzesbestimmungen noch mit der dem steuergesetzlichen Wohnsitzbegriff innewohnenden Teleologie verträgt. Es können nämlich einzig fiskalische

Gründe dafür aufgeführt werden, dass ein Steuerpflichtiger, der die Schweiz tatsächlich verlässt und die Bande zu seinem bisherigen Lebensmittelpunkt eindeutig gelöst hat, weiterhin in der Schweiz besteuert werden soll, auch wenn er im Ausland noch keinen neuen Wohnsitz begründet hat. Nach einem Wegzug entfällt die Rechtfertigungsgrundlage der Besteuerung kraft persönlicher Zugehörigkeit.⁷ Demgegenüber ist diese Regel im ZGB durchaus sinnvoll; aus Rechtssicherheitsgründen muss am bisherigen Wohnsitz festgehalten werden, bis ein neuer begründet wird. Daraus lässt sich jedoch steuerrechtlich nichts ableiten. Nachdem nun das Bundesgericht in vorliegendem Entscheid völlig zutreffend erkannt hat, dass die subjektive Steuerpflicht gemäss schweizerischem Steuerrecht nicht davon abhängt, ob die steuerpflichtige Person in einem anderen Staat besteuert wird, ist die Bahn dafür frei, dass diese Erkenntnis künftig auch in Urteilen hinsichtlich der Wegzugsproblematik Eingang findet.⁸ Das Bundesgericht muss sich nur an einen früheren Entscheid zu dem bis zum 31.12.1992 geltenden Thurgauer Steuergesetz erinnern, welches nicht auf den Wohnsitzbegriff des ZGB verwies. Es hat die Auffassung der Behörden im Kanton Thurgau, wonach trotz Abmeldung ins Ausland ein fiktiver schweizerischer Wohnsitz angenommen werden könne, zurückgewiesen.⁹

Dabei sind sich die Autoren durchaus bewusst, dass Steuerpflichtige, die angeblich aus der Schweiz wegziehen, ohne im Ausland einen neuen Wohnsitz zu begründen, ihren bisherigen Mittelpunkt der Lebensinteressen häufig gar nicht tatsächlich aufgeben, sondern lediglich steuerlich von dem angeblich definitiven Wegzug aus der Schweiz profitieren wollen. Diese Feststellung erlaubt es indes nicht, unbesehen alle wegziehenden Steuerpflichtigen mit einer theoretisch unzutreffenden Begründung fiskalisch in der Schweiz anzubinden. Die Weiterbesteuerung darf in diesen Fällen nicht mit dem ZGB begründet, sondern muss durch Darlegung verschiedener Indizien, die für die Beibehaltung des schweizerischen Wohnsitzes sprechen, belegt werden.

Was die Voraussetzungen der unbeschränkten Steuerpflicht kraft Aufenthalts betrifft, verwirft das Bundesgericht die Rechtsauffassung der Vorinstanz zu Recht. Die

5 BGer 2A.388/1998, 3.5.2000, StR 2000, 509 ff.

6 Vgl. BGer 2A.475/2003, 26.7.2004, und BGer, 15.3.1991, StE 1992 B 11.1 Nr. 13.

7 Dies hat das Bundesgericht für das interkantonale Verhältnis schon längst erkannt (vgl. BGer, 23.5.1951, Pra 40 [1951] Nr. 86, 240 f.; vgl. dazu BGer 2P.5/2007 E 2.2.1, 22.2.2008); es ist nicht einzusehen, weshalb sich das im internationalen Verhältnis anders verhalten soll.

8 So hält z. B. das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich unmissverständlich fest, dass «die fiktive Fortdauer des alten Wohnsitzes bis zur Begründung eines neuen, wie sie Art. 24 Abs. 1 ZGB vorsieht, im zürcherischen Steuerrecht keine Geltung beansprucht» (VGer ZH, 21.11.2001, StE 2002 B 11.1 Nr. 17; gl. M. BAUER-BALMELLI/OMLIN, Art. 3 DBG N 5).

9 BGer, 24.6.1983, E 3b, StE 1984 A 21.12. Nr. 3.

fast tägliche Anwesenheit der Ehegatten auf dem schweizerischen Landgut begründet keinen steuerrechtlichen Aufenthalt, denn zum steuerrechtlichen Aufenthalt gehört auch das Übernachten. Das kommt bei der Grenzgängerbesteuerung klar zum Ausdruck. So weist das Bundesgericht denn zutreffend darauf hin, dass die Ehegatten nicht nur keine 90 Tage, sondern auch nicht «an einem Stück» in der Schweiz übernachtet hätten. Das quantitative Erfordernis von Art. 3 Abs. 3 DBG, der Aufenthalt von 30 bzw. 90 Tagen, muss «en bloc» erfüllt sein; wer die Aufenthaltsdauer immer wieder qualifiziert unterbricht, hat keinen steuerrechtlichen Aufenthalt. Die regelmässige Rückkehr an den Wohnsitz kann nicht als bloss vorübergehende Unterbrechung betrachtet werden.

Nicht ganz klar ist, was das Bundesgericht am Schluss seiner Begründung zum Ausdruck bringen will, wenn es festhält, es sei immer zuerst die subjektive Steuerpflicht aufgrund persönlicher Zugehörigkeit zu klären, bevor sich die Frage des Lebensmittelpunktes überhaupt stellen könne. Methodisch ist es nach Auffassung der Schreibenden wohl richtig, zunächst die Frage nach dem Mittelpunkt der Lebensinteressen zu stellen und erst hernach – wenn sich herausstellt, dass dieser unklar ist oder sich im Ausland befindet – zu prüfen, ob allenfalls ein qualifizierter Aufenthalt in der Schweiz gegeben ist. Auch wenn das Bundesgericht damit zum Ausdruck bringen will, dass nur wer sich qualifiziert in der Schweiz aufhalte, hier ebenfalls seinen Mittelpunkt der Lebensinteressen haben könne, trifft dies – wie ausgeführt – nicht zu. Die Aussage kann aber zudem in dem Sinn gedeutet werden, dass nicht klargestellt werden müsse, wo in der Welt sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen befinde, wenn feststeht, dass keine subjektive Steuerpflicht kraft persönlicher Zugehörigkeit in der Schweiz gegeben sei – und dem kann vollauf zugestimmt werden.

5 Schuldzinsenverlegung bei der pauschalen Steueranrechnung¹⁰

Sachverhalt

Der im Kanton Solothurn wohnhafte X. erzielte aus amerikanischen Aktien Dividendeneinkünfte, die in Übereinstimmung mit Art. 10 Abs. 2 lit. b des schweizerisch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommens (DBA-US) mit einer residualen US-Quellensteuer von 15 % belastet waren. Diese residualen Quellensteuern betragen für die Steuerperiode 2001 Fr. 812.45 und für die Steuer-

periode 2002 Fr. 1214.95. Für diese Beträge stellte X. Anträge auf Gewährung der pauschalen Steueranrechnung, die von den solothurnischen Steuerbehörden genehmigt wurden.

Gemäss Veranlagungsverfügungen betragen die abzugsfähigen Schuldzinsen im Jahr 2001 Fr. 31 963 und im Jahr 2002 Fr. 29 240.

Die ESTV erliess am 21.3.2005 eine Kürzungsverfügung mit der Begründung, das Steueramt habe bei der Berechnung des Maximalbetrags die von X. abgezogenen Schuldzinsen nicht berücksichtigt. Gestützt darauf verlangte das Steueramt am 29.3.2005 von X. die zu Unrecht pauschal angerechneten US-Quellensteuern im Betrag von Fr. 812.45 und Fr. 1215 zurück.¹¹ Die gegen diese Verfügung von X. erhobene Beschwerde hiess das Steuergericht des Kantons Solothurn gut und wies die Sache im Sinne der Erwägungen an das Steueramt zurück. Zur Begründung führte das Gericht an, die Schuldzinsen seien bei der Ermittlung des Maximalbetrags nicht proportional auf das gesamte Vermögen zu verlegen, sondern es seien nur jene Schuldzinsen zu berücksichtigen, die kausal mit den Erträgen, für welche die pauschale Steueranrechnung geltend gemacht wird, zusammenhängen.

Mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde vom 19.9.2006 an das Bundesgericht beantragte die ESTV, den Entscheid des Steuergerichts des Kantons Solothurn aufzuheben und die Rückleistungsverfügung betreffend die Steuerperioden 2001 und 2002 zu bestätigen. Nach Auffassung der ESTV sind die Schuldzinsen proportional auf das gesamte Vermögen zu verlegen, und anschliessend ist derjenige Anteil der Schuldzinsen zu berücksichtigen, der dem Anteil der die Erträge generierenden Vermögenswerte am gesamten Vermögen entspricht.

X. machte im Verfahren geltend, er habe einen Teil der amerikanischen Aktien ohne Inanspruchnahme von Krediten erworben und verlangte diesbezüglich die pauschale Steueranrechnung, und für die Dividenden, die aus den teilweise fremdfinanzierten Aktien stammen, wollte er für einen Teil die pauschale Steueranrechnung und für den anderen Teil die Nettobesteuerung angewendet wissen.

Das Bundesgericht hiess die Beschwerde der ESTV gut.

10 BGer 2A.559/2006, 2.8.2007, StE 2007 A 42 Nr. 2 = StR 2007, 910 ff.

11 Die Grundlagen der Kürzungsverfügung der ESTV sind nicht publiziert. Aus den publizierten Sachverhaltsangaben geht jedoch hervor, dass ein grosser Teil des Vermögens von X. aus den die Dividenden abwerfenden US-Aktien besteht, sodass die proportionale Schuldzinsenverlegung wohl dazu geführt hat, dass die auf die Dividenden aus den USA verlegten Schuldzinsen höher als diese Dividenden waren und dass damit ein Maximalbetrag von null resultierte. Wohl deshalb wurde die ursprünglich gewährte pauschale Steueranrechnung vollständig rückgängig gemacht.

Erwägungen des Bundesgerichts

Nach allgemeinen Ausführungen stellt das Bundesgericht fest, dass im vorliegenden Verfahren die Ermittlung des Maximalbetrags bzw. die für dessen Ermittlung massgebende Aufteilung der Schuldzinsen umstritten sei.

Dabei stellt das Gericht fest, dass die Verordnung über die pauschale Steueranrechnung (VpStA) in Art. 11 Abs. 1 für die Kürzung der Erträge im Sinne dieser Verordnung je für Schuldzinsen und Unkosten unterschiedliche Formulierungen verwende. Bei den Schuldzinsen verwende die Verordnung die Wendung «die auf sie entfallen», während bei Unkosten die Wendung «die mit der Erzielung der Erträge zusammenhängen» laute. Gemäss Bundesgericht ist aus diesen unterschiedlichen Formulierungen abzuleiten, dass Unkosten und Schuldzinsen bei der Ermittlung des Maximalbetrags unterschiedlich zu behandeln sind. Unkosten müssten nach ihrem kausalen Zusammenhang den Erträgen zugeordnet werden, während bei Schuldzinsen eine nach Vermögenswerten anteilmässige Aufteilung zu erfolgen habe.

Diese Art der Behandlung der Schuldzinsen stimme systematisch mit der proportionalen Schuldzinsenverlegung, wie sie im interkantonalen Verhältnis erfolge, überein. Ausscheidungsrechtlich gelte der Grundsatz, dass jeder Teil des gesamten Vermögens im gleichen Verhältnis mit Fremd- und Eigenkapital finanziert sei, und auch deshalb sei die proportionale Aufteilung der Schuldzinsen bei der Ermittlung des Maximalbetrags angezeigt. Diese Behandlung entspreche auch dem Sinn des Maximalbetrags. Es gehe dabei um jenen Steuerbetrag, der sich ergäbe, wenn es sich beim betreffenden Ertrag um einen Zufluss aus inländischer Quelle gehandelt hätte und nicht, wie das Steuergericht des Kantons Solothurn zu Unrecht annehme, um einen Vergleich mit der Situation, wenn die entsprechenden Wertpapiere gar nicht erworben worden wären oder keinen Ertrag abgeworfen hätten. Es bestünden auch keine Anhaltspunkte dafür, dass die Steuerbehörden im Regelfall von einer proportionalen Aufteilung ausgehen könnten, dass jedoch im Einzelfall den Steuerpflichtigen der Nachweis einer anderen Aufteilung offenstehe.

Ebenso wenig sei die von X. verlangte differenzierte Behandlung zulässig, wonach auf dem eigenfinanzierten Anteil die pauschale Steueranrechnung und auf dem fremdfinanzierten Anteil teilweise die pauschale Steueranrechnung und teilweise die Nettobesteuerung (Abzug der residualen Quellensteuer von der Steuerberechnungsgrundlage) zu gewähren sei.

Bemerkungen und Schlussfolgerungen

Das Ergebnis des vorliegenden Urteils kann sicherlich als vertretbar bezeichnet werden. Der Grundsatz, wonach die Schuldzinsen bei der Berechnung der schweizerischen Steuerbelastung auf den mit residualen ausländischen Quellensteuern belasteten Erträgen im Rahmen der Ermittlung des Maximalbetrags der pauschalen Steueranrechnung proportional im Verhältnis der solche Erträge abwerfenden Vermögenswerte zum Gesamtvermögen aufgeteilt werden, entspricht langjähriger Praxis und wird auch in der Literatur einheitlich so postuliert.

Diesbezüglich steht das schweizerische System der internationalen Steueranrechnung in der Tradition des interkantonalen Steuerrechts. Diesem Rechtsgebiet ist denn auch die proportionale Schuldzinsenverlegung entlehnt. Allerdings soll hier darauf hingewiesen werden, dass es nicht unproblematisch ist, die Grundsätze des interkantonalen Steuerrechts unbesehen auf die pauschale Steueranrechnung zu übertragen. Diese beiden Disziplinen haben zwar beide das Ziel der Vermeidung der Doppelbesteuerung; die sich dabei stellenden Fragen sind jedoch sehr unterschiedlicher Natur. Während es beim interkantonalen Steuerrecht darum geht, das Steuersubstrat auf jene Kantone, die ein Besteuerungsrecht haben, aufzuteilen und dabei zu verhindern, dass Steuerpflichtige durch unterschiedliche Verschuldungsgrade von Aktiven die Höhe der den einzelnen Kantonen zuzuweisenden Einkommensanteile und damit – bei unterschiedlichen Steuerbelastungen – ihre Steuerschuld manipulieren können, besteht die Funktion des Maximalbetrags bei der pauschalen Steueranrechnung in der Durchsetzung des Systems der sog. gewöhnlichen Anrechnung. Dies bedeutet, dass die Schweiz als Ansässigkeitsstaat in jenen Fällen, in denen das anwendbare Doppelbesteuerungsabkommen eine Aufteilung des Besteuerungsrechts zwischen dem Ansässigkeits- und dem Quellenstaat vorsieht, nicht bereit ist, die dem Quellenstaat verbleibenden Quellensteuern uneingeschränkt anzurechnen, sondern diese Steueranrechnung maximal in dem Umfang gewährt, in dem auf den betreffenden Erträgen in der Schweiz auch tatsächlich Einkommensteuern entrichtet werden. Es soll m. a. W. verhindert werden, dass die ausländischen residualen Quellensteuern zu Lasten des schweizerischen Steuersubstrats aus übrigen Einkünften gehen. Diese Einschränkung ist international üblich, und es ist anerkannt, dass damit die internationale Doppelbesteuerung beseitigt wird. Unbestrittenermassen führt die Anrechnungsmethode – und systembedingt kann nur diese Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung angewendet werden, wenn sich Ansässigkeits- und Quellenstaat in das Besteuerungsrecht teilen – dazu, dass jeweils die höhere der beiden Steuern geschuldet ist.

Die Anrechnungsmethode ist jedoch dem interkantonalen Steuerrecht fremd; die Besteuerungsrechte werden dort stets exklusiv einem der Kantone zugewiesen, und als Methode zur Vermeidung der interkantonalen Doppelbesteuerung findet ausschliesslich die Befreiung unter Progressionsvorbehalt Anwendung. Tiefere Steuerbelastungen im Quellenkanton kommen deshalb systemgemäss den Steuerpflichtigen und nicht dem Fiskus des Wohnsitzkantons zugute.

Vor diesem Hintergrund und im Lichte der verwandten Fragestellung der Vermeidung der wirtschaftlichen Doppel- und Mehrfachbelastung durch den Beteiligungsabzug bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften sind gewisse Ausführungen in den bundesgerichtlichen Erwägungen kritisch zu beleuchten. Dies auch im Lichte bisheriger zur pauschalen Steueranrechnung ergangener Gerichtsurteile.

Nicht in das System der pauschalen Steueranrechnung passt die vom Bundesgericht in E 4.4. gemachte Aussage, wonach es dem Sinn des Maximalbetrags entspreche, den Steuerbetrag zu ermitteln, der sich ergäbe, wenn es sich beim betreffenden Ertrag um einen Zufluss aus inländischer Quelle handeln würde. Wie bereits erwähnt, liegt die Funktion des Maximalbetrags, insoweit sich dieser aus der Höhe der auf den mit residualen ausländischen Quellensteuern belasteten Erträge ergibt,¹² nicht in der Gleichstellung von Erträgen aus in- und ausländischer Quelle, sondern in der Durchsetzung des Systems der gewöhnlichen Anrechnung, d. h. in der Beschränkung des Anrechnungssubstrats auf die Höhe der in der Schweiz auf den entsprechenden Netto-Erträgen entrichteten Steuern. Ein Anspruch der Steuerpflichtigen auf Gleichbehandlung von Einkünften aus in- und ausländischen Quellen besteht gerade nicht. Immer dann, wenn die residuale ausländische Quellensteuer höher ist als die darauf entrichtete schweizerische Steuer, führt das System der gewöhnlichen Anrechnung, wie es in der Verordnung über die pauschale Steueranrechnung festgehalten ist, dazu, dass die Gesamtsteuerbelastung höher ist, als wenn sämtliche Einkünfte aus schweizerischen Quellen stammen würden.

Es ist auch darauf hinzuweisen, dass das Bundesgericht in einem nur ein knappes Jahr zuvor entschiedenen Fall einem Prinzip der Gleichbehandlung von Erträgen aus

in- und ausländischen Quellen im Rahmen der pauschalen Steueranrechnung überhaupt keine Bedeutung beigegeben hat. Andernfalls hätte es nicht bei einem Steuerpflichtigen, der mit residualen Quellensteuern in Frankreich und in den USA belastete Einkünfte erzielt hat, jedoch einerseits hohe Liegenschaftsunterhaltskosten für eine Liegenschaft abziehen wollte und andererseits einen der normalen direkten Bundessteuer unterliegenden Liquidationsgewinn aus einer Immobilienaktiengesellschaft erzielt hat, diesen Liquidationsgewinn bei der Ermittlung des Maximalbetrags ausser Acht lassen können. Ein Prinzip der Gleichbehandlung von Einkünften aus in- und ausländischen Quellen bei der pauschalen Steueranrechnung wurde auch im Entscheid des Kantonalen Steuergerichts Solothurn vom 27.1.1986¹³ nicht herangezogen, als eine Abschreibung einer AG auf einer amerikanischen Beteiligung bei der Ermittlung des Maximalbetrags der pauschalen Steueranrechnung objektmässig auf die mit einer residualen Quellensteuer belasteten kanadischen Erträge (und nicht proportional auch auf die übrigen Geschäftserträge) verlegt wurde.

Es würde den Rahmen dieses Beitrags sprengen, wenn die Autoren auch diese Entscheide kritisch würdigten; hier soll es bei der Aussage bleiben, dass dem System der pauschalen Steueranrechnung das Prinzip der Gleichbehandlung von Einkünften aus in- und ausländischen Quellen fremd ist und dass deshalb die proportionale Schuldzinsenverlegung nicht mit dem Rückgriff auf ein solches Prinzip gerechtfertigt werden kann.

Hinterfragt werden muss auch der Begründungsansatz des Gerichts, wonach die proportionale Schuldzinsenverlegung (im Verhältnis des Vermögens, das die Erträge, welche Anspruch auf die pauschale Steueranrechnung geben, abwirft, zum gesamten Vermögen des Steuerpflichtigen) bereits aus dem Wortlaut von Art. 11 Abs. 1 VpStA eindeutig hervorgehe. Das Bundesgericht schliesst aus dem Wortlaut, wonach die Erträge bei der Berechnung des Maximalbetrags um die Schuldzinsen zu kürzen sind, die auf sie «entfallen», auf eine zwingende Anordnung zu einer proportionalen Aufteilung dieser Schuldzinsen. Dies, obwohl es in seiner Rechtsprechung zur Ermittlung des Nettobeteiligungsertrags bei der Berechnung des Beteiligungsabzugs festgestellt hat, dass die gleiche Wendung «darauf entfallen» in Art. 70 DBG und Art. 28 Abs. 1 StHG unklar sei und dass dieser Wortlaut auch eine andere als eine proportionale Verlegung des Finanzierungsaufwands im Verhältnis der Bruttoaktiven zulassen würde.¹⁴ Es ist nicht kohärent, die gleiche Wendung bei der Auslegung der Verordnung über die

12 Ein weiteres Element des Maximalbetrags stellt die Bestimmung der Höhe der im Ausland verbleibenden ausländischen Quellensteuern dar, allenfalls gemäss Art. 12 (Herabsetzung des Maximalbetrags bei teilweiser Versteuerung) und Art. 5 Abs. 3 (Besteuerung des Gewinns nach der Bedeutung der Verwaltungstätigkeit oder nach Massgabe des Umfangs der Geschäftstätigkeit in der Schweiz) VpStA auf die Steuerhöhen aufgeteilt.

13 ASA 55 (1986/87), 580.

14 BGer 2P.80/2004 E 1.4, 12.5.2005 = StE 2005 B 72.22 Nr. 11; REICH/WALDBURGER, Rechtsprechung im Jahr 2005, 313; REGLI,

pauschale Steueranrechnung als klare Anweisung zu einer proportionalen Aufteilung von Kosten zu verstehen und bei der Auslegung der Normen über die Ermittlung des Nettoertrags aus Beteiligungen bezüglich einer verwandten Fragestellung als unklar zu bezeichnen.

Richtigerweise hätte das Bundesgericht auch bei der Auslegung von Art. 11 Abs. 1 VpStA feststellen müssen, dass der Wortlaut dieser Bestimmung verschiedene Methoden der Schuldzinsenverlegung zulässt. Anschliessend wäre dann zu prüfen gewesen, welche Methode dem Ziel der Durchsetzung des Systems der gewöhnlichen Anrechnung residueller ausländischer Quellensteuern am besten dient. Dabei wäre eine proportionale Verlegung nach Massgabe der Vermögenswerte oder nach Massgabe der Vermögenserträge oder eine objektmässige Verlegung gemäss wirtschaftlichem Zusammenhang zu prüfen gewesen. Die vom Gericht angeordnete proportionale Verlegung im Verhältnis der Aktiven, welche Anspruch auf die pauschale Steueranrechnung gebende Erträge abwerfen, zu den gesamten Vermögenswerten stellt dabei sicherlich eine mögliche, aber nicht die einzige zu wählende Methode dar. Der von der Vorinstanz postulierte Grundsatz, dass dem Steuerpflichtigen der Gegenbeweis möglich sein sollte, wäre sicherlich eine prüfungswürdige Alternative gewesen.

Kreativ ist der im Urteil nur summarisch beschriebene Antrag von X. im bundesgerichtlichen Verfahren, wonach ihm für die Dividenden von eigenfinanzierten Aktien die pauschale Steueranrechnung und für die Dividenden von teilweise fremdfinanzierten Aktien teilweise die pauschale Steueranrechnung und teilweise die Nettobesteuerung (Abzug der residuellen Quellensteuer von der Steuerberechnungsgrundlage) zu gewähren seien. Diesen Antrag weist das Bundesgericht aufgrund des Wortlauts der Verordnung über die pauschale Steueranrechnung zurück, weil dieser eine solche Kombinationslösung von Anrechnung und Nettobesteuerung für Personen, die nicht zur Führung kaufmännischer Bücher verpflichtet sind, nicht vorsehe. Art. 2 Abs. 1 VpStA sehe für jene Fälle, in denen grundsätzlich ein Anspruch auf pauschale Steueranrechnung gegeben ist, vor, dass sich die Steuerpflichtigen entscheiden müssten, ob sie die pauschale Steueranrechnung oder die Nettobesteuerung beantragen wollten.

Für Personen, die zur Führung kaufmännischer Bücher verpflichtet sind, ergibt sich hingegen diese Kombination aus Art. 3 Abs. 3 VpStA. Dort wird bestimmt, dass diese Personen die Nettoerträge, die Steuerrückstellung und den Betrag der pauschalen Steueranrechnung

als Ertrag zu verbuchen haben. Daraus ergibt sich, dass residuale Quellensteuern, die nicht voll angerechnet werden können, nicht versteuert werden müssen. Damit ist für diesen Personenkreis eine Kombination von Steueranrechnung und Nettobesteuerung normiert worden.

Es fällt nicht leicht einzusehen, weshalb der Bundesrat bei der pauschalen Steueranrechnung für die zur Führung kaufmännischer Unternehmen verpflichteten Personen eine günstigere Lösung vorgesehen hat als für die Personen, die einer solchen Pflicht nicht unterliegen.¹⁵ Der Wortlaut von Art. 3 Abs. 3 ist jedoch in dieser Hinsicht eindeutig. Die Diskriminierung der nichtbuchführungspflichtigen Personen war offenbar gewollt.

Das Bundesgerichtsurteil bedeutet für X., dass er weder die pauschale Steueranrechnung geltend machen noch eine Nettobesteuerung erreichen konnte. Es wäre interessant gewesen zu erfahren, wie das Bundesgericht entschieden hätte, wenn X. statt der von ihm beantragten Kombinationslösung einen Eventualantrag gestellt hätte, wonach für den Fall, dass der Antrag der beschwerdeführenden ESTV gutgeheissen würde, ihm für sämtliche Dividenden die Nettobesteuerung zugestanden werde. Nach Auffassung der Autoren wäre ein solcher Eventualantrag zulässig gewesen, weil Art. 2 Abs. 3 VpStA das Antragsrecht auf die Nettobesteuerung vorsieht und nicht bestimmt, dass dieses Optionsrecht verwirkt ist, wenn ein Steuerpflichtiger einen Antrag auf die pauschale Steueranrechnung gestellt hat. Ein solches Optionsrecht sollte in jedem Verfahrensstadium gelten, um die Auswirkungen der gewöhnlichen Anrechnung in möglichst engem Rahmen zu halten.

6 Zeitpunkt des Zufließens von Vorsorgeleistungen¹⁶

Sachverhalt

N. X. war Partner der A.-AG und liess sich mit 60 Jahren per Ende 2003 pensionieren. Sein Altersguthaben wurde ihm mit Valuta vom 31.12.2003 auf die von ihm bezeichneten Bankkonten überwiesen. Die Meldung gemäss Art. 19 VStG der Vorsorgeeinrichtung P. an die ESTV weist den 31.12.2003 als Datum des Eintritts des versicherten Ereignisses und den 1.1.2004 als Auszahlungsdatum aus.

Verlegung des Finanzierungsaufwands bei der Berechnung des Beteiligungsabzugs, 136.

15 Das Merkmal der Verpflichtung zur Führung kaufmännischer Bücher spielt seit dem Inkrafttreten des DBG im übrigen schweizerischen Steuerrecht keine Bedeutung mehr. (Unter der Geltung des Vorgängererlasses, des BdBS, führte diese Pflicht zur Steuerbarkeit der Kapitalgewinne.)

16 BGer 2C_179/2007, 14.12.2007, StE 2008 B 21.2 Nr. 25.

Die Veranlagungsbehörde erfasste die Kapitalabfindung für die direkte Bundessteuer mit der Sondersteuer im Steuerjahr 2004 mit einem Fünftel der zum ordentlichen Tarif berechneten Steuer. Für die Staats- und Gemeindesteuern wurde die Steuer auf ein Viertel der nach dem ordentlichen Tarif berechneten Steuer veranlagt.

Gegen diese Veranlagungen beschritt das Ehepaar X. den kantonalen Rechtsmittelweg und machte geltend, die Kapitalleistung sei bereits im Jahre 2003 zugeflossen und deshalb in dieser Steuerperiode zu erfassen. Das habe zur Folge, dass die Kapitalleistung auch bei der Staats- und Gemeindesteuer nur mit einem Fünftel der nach dem ordentlichen Tarif berechneten Steuer zu besteuern sei. Die Einsprache wurde abgewiesen. Gegen den Entscheid des Steuergerichts des Kantons Solothurn gelangte das Ehepaar X. mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht. Diese wurde abgewiesen.

Rechtliche Beurteilung durch das Bundesgericht

Das Bundesgericht erklärt zunächst die erhobenen Sachverhaltsrügen der Beschwerdeführer als unbegründet. Es treffe nicht zu, dass die Vorinstanz – wie die Beschwerdeführer behauptet haben – in aktenwidriger Weise grundsätzlich darauf abgestellt habe, dass die Kapitalleistung aus Vorsorge erst am 1.1.2004 ausbezahlt worden sei. Die Vorinstanz habe in fine ihrer Schlusserwägung 5 unter anderem ausgeführt: «Der Rekurrent konnte (...) im Zeitpunkt der Fälligkeit am 1. Januar 2004 gegenüber seiner Pensionskasse keine Forderung mehr geltend machen, da diese aufgrund vorzeitiger Erfüllung erloschen ist.» Daraus geht – so das Bundesgericht – klar hervor, dass die Vorinstanz davon ausging, die Altersleistung sei jedenfalls vor dem Fälligkeitstermin vom 1.1.2004, also am 31.12.2003, ausbezahlt worden.

Ob die Pensionskasse die Überweisung mit Valuta vom 31.12.2003 auf Anweisung des Beschwerdeführers getätigt hatte, wie die Vorinstanz vermutete und die Beschwerdeführer bestritten, ist für die Besteuerung nach den Ausführungen des Bundesgerichts nicht von Belang und kann offen bleiben; dem Beschwerdeführer werde ja kein rechtsmissbräuchliches oder auf Steuerumgehung abzielendes Verhalten vorgeworfen.

Im Weiteren nimmt das Bundesgericht auf Art. 48 DBG Bezug, wonach die Steuer auf Kapitalleistungen aus Einrichtungen der beruflichen Vorsorge für das Steuerjahr festgesetzt wird, «in dem die entsprechenden Einkünfte zugeflossen sind.» Diese Bestimmung entspreche Art. 11 Abs. 3 iVm Art. 18 Abs. 2 Satz 1 StHG. Da die Regelungen identisch seien, rechtfertige es sich, die Frage, in welchem Zeitpunkt die streitige Kapitalleistung zuge-

flossen ist, für die beiden Steuern gemeinsam nach denselben Kriterien zu prüfen.

Es folgen dann die üblichen steuerrechtlichen Grundsätze über den Zeitpunkt des Zufließens von Einkommen. Einkommen ist dann als zugeflossen und damit als erzielt zu betrachten, wenn die steuerpflichtige Person Leistungen vereinnahmt oder einen festen Rechtsanspruch darauf erwirbt, über den sie tatsächlich verfügen kann. Die Begründung des Anspruchs auf die Forderung ist gewöhnlich Vorstufe der Geldleistung. Bei einem solchen, zweistufigen Erwerb entsteht die Steuerpflicht entweder beim Forderungserwerb oder bei der Zahlung. Vorherrschend ist die Besteuerung im Zeitpunkt des Forderungserwerbs. Von diesen Grundsätzen wird in der Praxis nur ausnahmsweise abgewichen. Insbesondere wenn die Erfüllung der Forderung als unsicher betrachtet werden muss, wird mit der Besteuerung bis zur Erfüllung zugewartet.¹⁷

Hinsichtlich des Zufließens von Vorsorgeleistungen prüft das Bundesgericht Art. 84 BVG. Gemäss dieser Bestimmung seien Ansprüche aus Vorsorgeeinrichtungen und anerkannten Vorsorgeformen vor ihrer Fälligkeit von der Besteuerung befreit. Diese Vorschrift sei vor allem für die Vermögenssteuer von Bedeutung; es werde damit sichergestellt, dass die Mittel entsprechend ihrem Zweck für die Vorsorge erhalten bleiben. Im Bereich der Einkommenssteuern statuiere Art. 84 BVG indes keine von den allgemeinen steuerrechtlichen Prinzipien abweichende Regel. Weil ein Rechtsanspruch auf Leistungen aus beruflicher Vorsorge vor der Fälligkeit nur ein virtueller oder anwartschaftlicher Anspruch sei, müsse aus diesen Gründen mit der Besteuerung des Vorsorgeanspruchs bis zu dessen Fälligkeit zugewartet werden.

In der Folge prüft das Bundesgericht, in welchem Zeitpunkt der Anspruch auf Altersleistungen entsteht, und entnimmt Art. 13 Abs. 1 BVG, dass dies für Frauen mit dem zurückgelegten 64. Altersjahr und für Männer mit dem zurückgelegten 65. Altersjahr der Fall sei. Diese Altersschwellen würden denjenigen der AHV-Gesetzgebung entsprechen. Der Anspruch auf die AHV-Altersrente entstehe am ersten Tag des Monats, welcher der Vollendung des massgebenden Altersjahres folge (Art. 21 Abs. 2 AHVG). Arbeitsverhältnisse würden deshalb beim Erreichen des Schlusalters regelmässig noch bis Ende Monat weitergeführt.¹⁸ Gemäss Art. 13 Abs. 2 BVG könnten die reglementarischen Bestimmungen der

17 Hier verweist das Bundesgericht auf BGE 113 Ib 23 E 2e, 26; BGE 105 Ib 238 E 4a, 242; letztmals bestätigt mit Urteil 2P.323/2003, 7.5.2004 (E 4.1), StE 2005 A 24.21 Nr. 16; zum Ganzen RICHNER/FREI/KAUFMANN, Art. 210 DBG N 5 ff.

18 Dabei bezieht sich das Bundesgericht auf BRÜHWILER, Die betriebliche Personalvorsorge in der Schweiz, 501.

Vorsorgeeinrichtung – abweichend von Abs. 1 – vorsehen, dass der Anspruch auf Altersleistung mit der Beendigung der Erwerbstätigkeit entstehe. Die Vorschrift beziehe sich vor allem auf die Fälle vorzeitiger Pensionierung, erfasse aber auch die aufgeschobene Pensionierung. Für Arbeitnehmer, die sich reglementskonform vorzeitig pensionieren lassen, entstehe also der Anspruch auf Altersleistungen nicht mit dem Erreichen des AHV-Alters, sondern mit der Beendigung der Erwerbstätigkeit. Dieser Zeitpunkt falle nicht mit dem letzten Arbeitstag zusammen, sondern mit der Beendigung des Arbeitsverhältnisses.¹⁹ Ferientage, die der Arbeitnehmer vor der Beendigung der Erwerbstätigkeit beziehe, würden an diesem Zeitpunkt nichts ändern. Mit der rechtlichen Beendigung des Arbeitsverhältnisses trete der Vorsorgefall ein und entstehe der Anspruch auf die Altersleistungen (Art. 13 Abs. 2 BVG). Beziehe der Arbeitnehmer die Vorsorgeleistung in der Form der Kapitalabfindung, werde die Leistung fällig und könne besteuert werden (Art. 84 BVG).²⁰

Hierauf wirft das Bundesgericht die Kernfrage des zu entscheidenden Falles auf, nämlich ob der Vorsorgeanspruch bereits am letzten Tag des Arbeitsverhältnisses fällig wird oder ob dessen Fälligkeit erst am der Beendigung des Arbeitsverhältnisses folgenden Tag eintritt. Es wiederholt seine Aussage, dass Ansprüche aus Vorsorgeeinrichtungen vor ihrer Fälligkeit nicht besteuert werden könnten, und erinnert an sein Urteil vom 3.3.2000,²¹ wo es zur Frage der Fälligkeit von Kapitalleistungen aus beruflicher Vorsorge Stellung genommen hatte. Dort sei die Frage zu entscheiden gewesen, ob eine Altersleistung (Kapitalleistung) dem alten oder dem neuen Wohnsitzkanton zur Besteuerung zustehe. Es habe erwogen, dass die Fälligkeit der Kapitalleistung jedenfalls nicht bereits am letzten Tag des Arbeitsverhältnisses eintrete. Das folge daraus, dass Altersleistungen erst geschuldet seien, wenn das Arbeitsverhältnis vollständig beendet ist, ohne dass ein anderes versichertes Ereignis eingetreten ist. Bis zur vollständigen Beendigung des Arbeitsverhältnisses würde der Versicherungsschutz noch andauern. Die Altersleistung könne daher frühestens am ersten Tag fällig werden, an dem kein Versicherungsschutz mehr besteht. Weiter erwägt das Bundesgericht, es habe in jenem Entscheid auch erkannt, dass Art. 13 Abs. 2 BVG nicht be-

deute, dass die Fälligkeit am letzten Arbeitstag eintrete. Diese Regelung sei auf Antrag des Ständerates nur in das Gesetz aufgenommen worden, um den Vorbezug von Altersleistungen zu gestatten. Auf diese Weise habe der Versicherte die Möglichkeit, vor dem Erreichen des ordentlichen Rentenalters (Art. 13 Abs. 1 BVG) in den Ruhestand zu treten und Altersleistungen zu beziehen. Dies ändere aber nichts daran, dass der Versicherungsschutz bis zum letzten Tag des Arbeitsverhältnisses dauere. Das Bundesgericht habe sich damit gegen einen Teil der Doktrin gestellt,²² gemäss welcher die Fälligkeit der Altersleistung und damit die Möglichkeit des Staates, diese steuerlich zu erfassen, bereits am letzten Tag des Arbeitsverhältnisses und nicht erst am Tag darauf eintrete. Demgegenüber habe es in jenem Urteil die Frage offen gelassen, ob die Alterskapitalauszahlung mit der Fälligkeit des Anspruches oder erst mit der Auszahlung des Alterskapitals steuerbar werde, weil Fälligkeitstermin und Erfüllungszeitpunkt auf das gleiche Datum gefallen seien.

Da sich der Beschwerdeführer in vorliegendem Fall auf Ende 2003 vorzeitig pensionieren liess, endete das Arbeitsverhältnis am 31.12.2003 um Mitternacht; letzter Arbeitstag war der 30.12.2003. Am 31.12.2003 (Silvester) blieben die Büros geschlossen. Sein Altersguthaben sei ihm mit Valuta per 31.12.2003 auf seine Konti bei der UBS und der Credit Suisse ausbezahlt worden. Am 1.1.2004 wäre der Vorsorgeanspruch fällig geworden. Deshalb lässt sich nach Auffassung des Bundesgerichts nach allgemeinen steuerrechtlichen Grundsätzen die Auffassung vertreten, dass die Leistung sowohl im Zeitpunkt der Gutschrift wie auch im Zeitpunkt, da sie richtigerweise fällig geworden sei, besteuert werden könne. Dennoch sei die Kapitalzahlung periodengerecht zu besteuern. Die vorzeitige Auszahlung des Vorsorgeanspruchs, aus welchem Grund auch immer sie erfolge, könne nicht dazu führen, dass eine gesetzwidrig zu früh (Art. 13 Abs. 2 BVG) ausbezahlte Alterskapitalleistung in der falschen Periode erfasst werde. Der Zuflusszeitpunkt von Alterskapitalleistungen sei sowohl für die Frage der Steuerhoheit (interkantonal und international) als auch für die Art der Steuererhebung (ordentliche Besteuerung oder Quellenbesteuerung) von zentraler Bedeutung (vgl. Art. 35 Abs. 1 lit. f StHG).²³ Auch wenn im Bereich der beruflichen Altersvorsorge ein erhebliches Planungspotenzial bestehe, könne der Zeitpunkt der Auszahlung nicht frei vorverschoben werden. Das verbiete bereits der Vorsorgegedanke. Art. 13 Abs. 2 BVG sei

19 Hier wird auf BGE 120 V 15 E 2a, 20, und BGE 115 V 27 E 5 verwiesen.

20 Das Bundesgericht weist auch auf die folgenden Literaturstellen hin: BRÜHWILER, Die betriebliche Personalvorsorge in der Schweiz, 504; HELBLING, Personalvorsorge und BVG, 345; MAUTE/STEINER/RUFENER, Steuern und Versicherungen, 159; STAUFER, Berufliche Vorsorge, 231; RICHNER, Zeitpunkt des Zufließens von Leistungen der beruflichen Vorsorge und der gebundenen Selbstvorsorge, 526.

21 BGer 2P.389/1998, 3.3.2000, StE 2001 A 24.35 Nr. 2.

22 Das Bundesgericht erwähnt RICHNER, Zeitpunkt des Zufließens von Leistungen der beruflichen Vorsorge und der gebundenen Selbstvorsorge, 526, und MAUTE/STEINER/RUFENER, Steuern und Versicherungen, 158 Fn 214.

23 Hier verweist das Bundesgericht auf ZIGERLIG/RUFENER, Art. 35 StHG N 25.

zwingendes Recht, weshalb es nicht den am Vorsorgeverhältnis Beteiligten überlassen werden könne, die Auszahlung einer Kapitalabfindung auf einen beliebigen Zeitpunkt vorzuverlegen.

Aus diesen Gründen ist nach der höchstrichterlichen Auffassung im vorliegenden Fall nicht die tatsächliche Auszahlung als Zuflusszeitpunkt anzusehen, sondern der ursprüngliche Fälligkeitstermin. Dass es sich lediglich um eine Differenz von einem Tag handle, ändere an der Rechtsregel nichts, weil diese abstrakt, losgelöst vom Einzelfall, Anwendung finde. Das geböten auch Gründe der Gleichbehandlung aller Versicherten, welche per 31.12.2003 ihr Arbeitsverhältnis beendet haben. Mit dem Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit stehe das nicht im Widerspruch, weil die Beschwerdeführer periodengerecht und damit richtig besteuert würden. Wenn die Vorinstanz deshalb die Besteuerung der fraglichen Altersleistung in der Steuerperiode 2004 bestätigt hat, verletzte sie weder Bestimmungen des DBG noch Grundsätze der Steuerharmonisierung.

Bemerkungen und Schlussfolgerungen

Dem Bundesgericht ist vollauf zuzustimmen, wenn es danach trachtet, den Besteuerungszeitpunkt von Einkünften aus Vorsorgeeinrichtungen anhand objektiver Kriterien zu bestimmen. Es darf aus Rechtsgleichheitsüberlegungen nicht einfach in das Belieben der Empfänger von Vorsorgeleistungen gestellt werden, wann sie diese zu versteuern haben. Es trifft auch in hohem Masse zu, wenn das Bundesgericht die grosse Bedeutung hervorhebt, die der Festlegung des Zuflusszeitpunktes beizumessen ist. Durch den Zuflusszeitpunkt wird oftmals nicht nur die Zuteilungsfrage im interkantonalen und internationalen Verhältnis, sondern auch die Art des Erhebungsverfahrens präjudiziert.

Darüber hinaus hat die vorliegend zu entscheidende Frage aber auch Auswirkungen weit über den Bereich der beruflichen Vorsorge hinaus, geht es doch ganz generell darum zu entscheiden, ob der steuerrechtliche Zugriff in zeitlicher Hinsicht am Tag bzw. am letzten Tag der Verwirklichung des steuerauslösenden Tatbestands erfolgen soll oder erst am darauf folgenden Tag. Steuerauslösender Tatbestand ist nach Art. 13 BVG wie gesehen die Zurücklegung des 65. bzw. 64. Altersjahrs (Abs. 1) oder die Beendigung der Erwerbstätigkeit (Abs. 2). Mit der Beendigung der Erwerbstätigkeit können aber auch Ansprüche des Arbeitnehmers gegenüber dem Arbeitgeber entstehen (Boni, Abgangsschädigung, Umsatzbeteiligung etc.). Sodann stellen sich analoge Probleme, wenn das Steuergesetz die Besteuerung des Wertzuwachses auf Beteiligungen oder von stillen Reserven im Unternehmensbereich vom Tatbestand des Wegzugs abhängig

macht. Kann erst am Tag, der dem Wegzug folgt, oder bereits am letzten Tag des Wegzugs besteuert werden?

Das Bundesgericht knüpft seine Überlegungen – wie bereits im Entscheid vom 3.3.2000,²⁴ auf den es Bezug nimmt – an den Umstand, dass Altersleistungen bei vorzeitiger Pensionierung nur geschuldet sind, wenn das Arbeitsverhältnis (und das damit verbundene Versicherungsverhältnis) vollständig beendet ist, ohne dass ein anderes versichertes Ereignis eingetreten ist. Es folgert daraus, dass die Kapitalleistung frühestens am Tag nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses entstehen und fällig werden könne. Schon in jenem Entscheid erwog das Bundesgericht, aus der Formulierung gemäss Art. 13 Abs. 2 BVG (nach welcher der Anspruch auf Altersleistung bei vorzeitiger Pensionierung «mit Beendigung der Erwerbstätigkeit» entstehe) könne nichts abgeleitet werden. Eine präzise Bestimmung des Zeitpunkts, in welchem gegebenenfalls der Anspruch auf Leistung entstehe, habe der Gesetzgeber mit dieser Bestimmung nicht vornehmen wollen.²⁵

Das Bundesgericht weist zwar darauf hin, dass sich diese Auffassung nicht mit einem Teil der Lehre decke, erwähnt jedoch den ebenfalls anderslautenden Entscheid des Zürcher Verwaltungsgerichts vom 19.4.2000²⁶ nicht. Das Zürcher Verwaltungsgericht entschied, dass solche Kapitalleistungen nicht einen Tag nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses zu besteuern seien, sondern lege den Zeitpunkt des Zufließens auf den letzten Tag des Arbeitsverhältnisses.²⁷ Die Schreibenden teilen diese Auffassung. Zwar muss der letzte Tag des Arbeitsverhältnisses tatsächlich zu Ende sein, damit die Steuerfolge ausgelöst wird; Besteuerungsvoraussetzung bildet indes keineswegs der Beginn des folgenden Tages. Es genügt, wenn der letzte Tag zu Ende ist. Zu entscheiden ist mithin, ob der Steuertatbestand in der «logischen Sekunde» vor oder nach Mitternacht perfekt ist. Dabei spricht sehr vieles dafür, den Steuertatbestand noch dem Zeitraum vor Mitternacht zuzuordnen. Gerade wenn man sich die Konsequenzen des Zuteilungsentscheids hinsichtlich der Steuerhoheitsfrage vor Augen führt, muss doch der Nähe

24 BGer 2P.389/1998, 3.3.2000, StE 2001 A 24.35 Nr. 2.

25 BGer 2P.389/1998 E 3b/bb, 3.3.2000, StE 2001 A 24.35 Nr. 2.

26 VGer ZH, 19.4.2000, StE 2001 B 21.2 Nr. 13.

27 Die Lektüre des zitierten Entscheids des Zürcher Verwaltungsgerichts empfiehlt sich übrigens auch, weil das Verwaltungsgericht – im Unterschied zum Bundesgericht – klar hervorhebt, dass der Besteuerungszeitpunkt im Allgemeinen keineswegs mit der Fälligkeit zusammenfallen müsse (vgl. auch BEHNISCH, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts in den Jahren 2006 und 2007, 425). Da aber Vorsorgeleistungen mit dem Eintritt des Versicherungsfalls – also im Zeitpunkt des Zuflusses eines festen, durchsetzbaren Rechtsanspruchs – von Gesetzes wegen fällig werden, ist in vorliegender Fragestellung auf die Fälligkeit abzustellen.

des besteuerten Sachverhalts zum zurückliegenden Zeitraum Rechnung getragen werden. Es ist kaum anzunehmen, dass sich das höchste Gericht der Tragweite seiner Entscheids vollauf bewusst war. Seine Auffassung führt im internationalen Verhältnis dazu, dass Kapitaleleistungen aus Vorsorgeeinrichtungen immer dann nicht mehr in der Schweiz besteuert werden können, wenn mit der Beendigung des Arbeitsverhältnisses der Wohnsitz in einen Staat verlegt wird, mit welchem die Schweiz ein in dieser Frage Art. 18 OECD-MA entsprechendes DBA abgeschlossen hat.²⁸

Literatur

AGNER PETER/JUNG BEAT/STEINMANN GOTTHARD, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 1995

BAUER-BALMELLI MAJA/OMLIN LUCIA, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2 a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 2. A., Basel/Genf/München 2008

BRÜHWILER JÜRIG, Die betriebliche Personalvorsorge in der Schweiz, Bern 1989

HELBLING CARL, Personalvorsorge und BVG, 8. A., Bern 2006

Locher Peter, Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, Art. 1 - 48 DBG, Therwil/Basel 2001

MAUTE WOLFGANG/STEINER MARTIN/RUFENER ADRIAN, Steuern und Versicherungen, 2. A., Muri/Bern 1999

REGLI FLORIAN, Verlegung des Finanzierungsaufwands bei der Berechnung des Beteiligungsabzugs (1. Teil), FStR 2008, 125 ff.

REICH MARKUS, Die Besteuerung von Arbeitseinkünften und Vorsorgeleistungen im internationalen Verhältnis, in: Peter Locher/Bernard Rolli/Peter Spori, FS Walter Ryser, Bern 2005, 185 ff.

REICH MARKUS/WALDBURGER ROBERT, Rechtsprechung im Jahr 2005 (2. Teil), FStR 2006, 290 ff.

RICHNER FELIX, Zeitpunkt des Zufließens von Leistungen der beruflichen Vorsorge und der gebundenen Selbstvorsorge, ASA 62 (1993/94), 513 ff.

RICHNER FELIX/FREI STEFAN/KAUFMANN WALTER, Handkommentar zum DBG, Zürich 2003

SIMONEK MADELEINE, in: Peter B. Nefzger/Madeleine Simonek/Thomas P. Wenk (Hrsg.), Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel/Genf/München 2004

STAUFFER HANS-ULRICH, Berufliche Vorsorge, Zürich 2005

ZIGERLIG RAINER/RUFENER ADRIAN, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2. A., Basel/Genf/München 2002

Berichte

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, 21 ff.

Rechtsquellen

AHVG, BG über die Alters- und Hinterlassenenversicherung (vom 20.12.1946), SR 831.10

BdBSt, BRB über die direkte Bundessteuer (in Kraft bis 31.12.1994)

BVG, BG über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (vom 25.6.1982), SR 831.40

DBA-F, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Französischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (mit Zusatzprotokoll) (vom 9.9.1966), SR 0.672.934.91

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

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

StG BL, Gesetz über die Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Basel-Landschaft (vom 7.2.1974), SG 331

28 Vgl. dazu REICH, Die Besteuerung von Arbeitseinkünften und Vorsorgeleistungen im internationalen Verhältnis, 200 ff.

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

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

ZGB, Schweizerisches Zivilgesetzbuch (vom 10.12.1907),
SR 210

Gesetzgebungs-Agenda 2008/4

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

Inhalt

1	Bund	2.13	Schaffhausen
1.1	Ehe- und Familienbesteuerung	2.14	Schwyz
1.2	Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und Einführung der straflosen Selbstanzeige	2.15	St.Gallen
1.3	Steuerliche Behandlung von Instandstellungskosten bei Liegenschaften	2.16	Thurgau
1.4	Mitarbeiterbeteiligungen	2.17	Uri
1.5	Steuerliche Abzugsfähigkeit von Zuwendungen an politische Parteien	2.18	Wallis
1.6	Totalrevision des Mehrwertsteuergesetzes	2.19	Zug
1.7	In der Herbstsession 2008 behandelte Motionen und Initiativen	2.20	Zürich
1.8	Eidg. Bausparinitiative	3	Doppelbesteuerungsabkommen
		3.1	Grossbritannien
		3.2	Deutschland
2	Kantone		
2.1	Aargau		
2.2	Appenzell Ausserrhoden		
2.3	Basel-Landschaft		
2.4	Basel-Stadt		
2.5	Bern		
2.6	Freiburg		
2.7	Genf		
2.8	Glarus		
2.9	Graubünden		
2.10	Luzern		
2.11	Nidwalden		
2.12	Obwalden		

* 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 Ehe- und Familienbesteuerung

Im Dezember 2006 hatte der Bundesrat einen weiteren Schritt in der Reform der Ehe- und Familienbesteuerung¹ eingeleitet, mit dem der Systemscheid zwischen Individualbesteuerung und Ehegattenbesteuerung gefällt und auch die übrigen Mängel des geltenden Systems behoben 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.² Das Vernehmlassungsverfahren, das bis Ende Juni 2007 dauerte, führte indessen zu einem Patt und zur Erkenntnis, dass eine breit abgestützte, grundsätzliche Änderung des heutigen Systems vorerst nicht zu erreichen ist. Offensichtlich besteht kein gesellschaftspolitischer Konsens darüber, wie die Veränderungen in der Gesellschaft im Steuersystem abzubilden sind. Der Vorsteher des Eidg. Finanzdepartements, BR Hans-Rudolf Merz, will indessen einen langwierigen und lähmenden Systemstreit vermeiden. Statt langfristiger Reformprojekte strebt er eine Verbesserung der Situation von natürlichen Personen an, die rasch umzusetzen ist. Da Kinder die grösste finanzielle Belastung für ein Paar und für Alleinerziehende sind, richtet er seinen Fokus auf die steuerliche Entlastung von Familien mit Kindern. Zu diesem Zweck hat er eine Arbeitsgruppe eingesetzt, welche mögliche Modelle, basierend auf dem heutigen System der Ehegattenbesteuerung, zu erarbeiten hat.³ Der entsprechende Bericht ist noch ausstehend.

1.2 Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und Einführung der straflosen Selbstanzeige

Am 20.3.2008 haben die eidg. Räte das BG über die Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die Einführung der straflosen Selbstanzeige⁴ beschlossen.⁵ Nach unbenutztem Ablauf der Referendumsfrist, die bis zum 10.7.2008 lief, ist dieses Gesetz rechtsgültig geworden. Es tritt auf den 1.1.2010 in Kraft.

1.3 Steuerliche Behandlung von Instandstellungskosten bei Liegenschaften

Am 3.10.2008 haben die eidg. Räte das BG über die steuerliche Behandlung von Instandstellungskosten bei Liegenschaften verabschiedet.⁶ Dieses Gesetz beinhaltet die Aufhebung der sog. Dumont-Praxis und sieht neu ausdrücklich vor, dass auch bei neu erworbenen Liegenschaften die Kosten der Instandstellung vollumfänglich zum Abzug zugelassen sind. Nach der vom Bundesgericht in verschiedenen Urteilen festgelegten und präzisierten Dumont-Praxis können demgegenüber Instandstellungskosten «unmittelbar» (d. h. innerhalb von 5 Jahren) nach Erwerb einer Liegenschaft einkommenssteuerrechtlich nicht als Unterhaltskosten abgezogen werden, wenn diese in vernachlässigtem Zustand erworben wurde. In diesen Fällen werden Instandstellungskosten, auch wenn sie technisch Unterhaltskosten darstellen, in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als wertvermehrende Aufwendungen qualifiziert, da sie gegenüber dem Kaufpreis eine Werterhöhung bewirken.

Mit dem Bundesgesetz vom 3.10.2008 wird diese Praxis normativ beseitigt. Die Referendumsfrist läuft bis zum 22.1.2009. Nach Inkraftsetzung haben die Kantone ihre Gesetzgebung innert 2 Jahren anzupassen, wobei die Anpassung für alle Kantone integral 2 Jahre nach Inkraftsetzung des Bundesgesetzes ihre Wirkung entfaltet. Damit soll sichergestellt werden, dass diese Änderung in der ganzen Schweiz ab dem gleichen Zeitpunkt angewendet wird.

1.4 Mitarbeiterbeteiligungen

Am 17.11.2004 hatte der Bundesrat die Botschaft zum Bundesgesetz über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen verabschiedet.⁷ In der Sommersession 2005 beriet der Ständerat dieses Gesetz als Erstrat und nahm es mit geringfügigen Änderungen an.⁸ Der Nationalrat beriet es in der Frühjahrsession 2006 als Zweitrat und schuf dabei gegenüber dem Beschluss des Ständerats 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

1 S. dazu auch Gesetzgebungs-Agenda 2008/3, Abschn. 1.2, FStR 2008, 236 f.

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

3 www.efd.admin.ch/aktuell/medieninformation/00462/index.html?lang=de&msg-id=17590.

4 AS 2008, 4453.

5 Für Einzelheiten s. Gesetzgebungs-Agenda 2008/3, Abschn. 1.3, FStR 2008, 237.

6 S. BBl 2008, 8247.

7 S. BBl 2005, 575; Gesetzgebungs-Agenda 2005/1, Abschn. 1.6, FStR 2005, 73 f.

8 S. Gesetzgebungs-Agenda 2005/3, Abschn. 1.5, FStR 2005, 240.

Quellensteuersatz von 11,5 % besteuert werden. Hier hatte der Ständerat einen Satz von 10 % beschlossen.⁹

Die Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Ständerats (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 Nationalrats (11,5 %) übernommen.

Die Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats (WAK-N) hat in der Folge entschieden, die Beratung aus Gründen der Priorisierung in der Steuerpolitik erst fortzusetzen, wenn die eidg. Räte die Familiensteuerreform verabschiedet haben. Damit wird die weitere Beratung dieses Gesetzes wohl nicht vor dem Jahr 2010 wieder aufgenommen.

1.5 Steuerliche Abzugsfähigkeit von Zuwendungen an politische Parteien

Der Ständerat hat in der Herbstsession 2008 als Erstrat dem BG über die steuerliche Abzugsfähigkeit von Zuwendungen an politische Parteien trotz ablehnendem Antrag des Bundesrats zugestimmt. Er folgte damit einer parlamentarischen Initiative, welche von der Staatspolitischen Kommission des Ständerats (SPK-S) ausgearbeitet worden war.¹⁰ Das Gesetz sieht im Wesentlichen vor, dass Mitgliederbeiträge und Zuwendungen sowohl von natürlichen als auch von juristischen Personen bis zu einem bestimmten Gesamtbetrag in Abzug gebracht werden können, wenn die bedachte Partei bestimmte Voraussetzungen erfüllt. Bei der direkten Bundessteuer soll der Maximalabzug Fr. 10 000 betragen; für die kantonalen Steuern soll der Höchstbetrag im kantonalen Recht festgelegt werden.

1.6 Totalrevision des Mehrwertsteuergesetzes

Im vergangenen Jahr führte der Bundesrat eine Vernehmlassung zu einem total revidierten Mehrwertsteuergesetz

durch.¹¹ Die Vernehmlassungsvorlage enthielt verschiedene Module. Grundlage bildete das Modul «Steuergesetz» mit über 50 Gesetzesänderungen. Im Modul «Einheitssatz» waren zusätzlich ein einheitlicher Steuersatz von 6 % sowie die Abschaffung von über 20 der heute bestehenden 25 Steuerausnahmen vorgesehen. Im Modul «2 Sätze» wurden der Normalsatz von 7,6 % beibehalten und die aufgehobenen Steuerausnahmen einem reduzierten Satz von 3,4 % unterstellt.

Das Vernehmlassungsverfahren 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.¹²

Am 25.6.2008 hat der Bundesrat nunmehr die entsprechende Botschaft zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer an die eidg. Räte verabschiedet.¹³ 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 behan-

9 S. Gesetzgebungs-Agenda 2006/3, Abschn. 1.4, FStR 2006, 238.

10 Bericht der Staatspolitischen Kommission des Ständerats vom 17.6.2008, s. BBl 2008, 7463, 7481.

11 S. Gesetzgebungs-Agenda 2006/4, Abschn. 1.6, FStR 2006, 319 f.

12 Medienmitteilung des Eidg. Finanzdepartements (vom 17.1.2008), www.efd.admin.ch/aktuell/medieninformation/00462/index.html?lang=de&msg-id=16812.

13 S. BBl 2008, 6885.

deln. 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 Sen-

kung 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 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. 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.

In der Zwischenzeit hat die Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats (WAK-N) ihre Beratungen aufgenommen und bereits erste Beschlüsse gefasst. So hat sie einstimmig beschlossen, auf die Revision des Mehrwertsteuergesetzes nach Teil A einzutreten. Mit einem Mehrheitsentscheid hat sie demgegenüber beschlossen, den Eintretensentscheid auf Teil B erst nach Beendigung der Beratung von Teil A zu fällen.¹⁴

14 S. Medienkonferenz WAK-N vom 14.10.2008 (Handout: www.parlament.ch/D/Medienmitteilungen/Seiten/mm-wak-n-2008-10-14.aspx).

1.7 In der Herbstsession 2008 behandelte Motionen und Initiativen

Der Nationalrat hat:

- eine vom Ständerat abgeänderte Nationalratsmotion zur Senkung der Unternehmungsgewinnsteuer überwiesen;¹⁵
- beschlossen, eine parlamentarische Initiative und eine Standesinitiative des Kantons Tessin für eine allgemeine Steueramnestie nicht abzuschreiben, sondern die Behandlungsfrist neu um 2 Jahre zu verlängern.

Der Ständerat hat:

- eine Kommissionsmotion angenommen, die eine Ausdehnung des Gewinnungskostenabzugs auf Aus- und Weiterbildungskosten verlangt, die dem Berufsaufstieg, dem Wiedereinstieg oder der Umschulung dienen;
- eine Kommissionsmotion zur Beseitigung von steuerlichen Hindernissen bei der Finanzierung von Konzerngesellschaften angenommen;
- 2 Motionen sowie Standesinitiativen der Kantone St.Gallen und Glarus zu den Aus- und Weiterbildungskostenabzügen abgelehnt;
- eine Nationalratsmotion für Anreize zu umfassenden energetischen Sanierungen bei Privatliegenschaften in einen Prüfungsauftrag an den Bundesrat umgewandelt.

1.8 Eidg. Bausparinitiative

Am 29.9.2008 reichten die Schweiz. Gesellschaft zur Förderung des Bausparens sowie ein «Initiativkomitee eidg. Bausparinitiative» eine Volksinitiative ein, welche den Kantonen schweizweit die Einführung eines steuerbegünstigten Bausparmodells auf der Basis des im Kanton Baselland praktizierten Modells ermöglichen soll. Zusätzlich soll neu auch das Ansparen von Investitionskapital für energiesparende Sanierungsmassnahmen an bestehendem Wohneigentum steuerlich begünstigt werden.

2 Kantone

2.1 Aargau

Der Grosse Rat hatte am 22.8.2006 eine Steuergesetzrevision beschlossen, wobei die Inkraftsetzung in 3 Etappen auf den 1.1.2007, 1.1.2009 und 1.1.2010 vorgesehen

war.¹⁶ In der Volksabstimmung vom 26.11.2006 wurde diese Teilrevision gutgeheissen.¹⁷

Aufgrund der erfreulichen Entwicklung der Konjunktur und der Steuereinnahmen in den letzten 2 Jahren hat der Grosse Rat am 9.9.2008 die vorzeitige Inkraftsetzung der 3. Etappe auf den 1.1.2009 beschlossen. Es geht bei dieser Etappe um die Reduktion des Einkommens- und Vermögenssteuertarifs der natürlichen Personen. Die vorzeitige Inkraftsetzung steht noch unter dem Vorbehalt der Volksabstimmung vom 30.11.2008.

2.2 Appenzell Ausserrhoden

Der Regierungsrat hat am 12.8.2008 die Teilrevision 2010 des Steuergesetzes zuhanden des Kantonsrats verabschiedet. Geplant sind insbesondere folgende Massnahmen:

- Senkung des Einkommenssteuertarifs für Verheiratete mit einem Einkommen bis Fr. 150 000 und für Alleinstehende bis Fr. 105 000, wobei die Entlastung im unteren Bereich der Einkommen am grössten ist und bis zu den genannten Einkommensgrenzen kontinuierlich abnimmt. Bei einem steuerbaren Einkommen von Fr. 50 000 erfolgt bei Verheirateten eine Reduktion von rund 10 % und bei Alleinstehenden von rund 4,5 %;
- Erhöhung der Abzüge für Versicherungsprämien/Sparzinsen für Verheiratete von Fr. 3800 auf Fr. 4200 und für Alleinstehende von Fr. 1900 auf Fr. 2100 sowie für Kinder von Fr. 600 auf Fr. 700;
- Erhöhung des Zweiverdienerabzugs auf 10 % der Nettoerwerbseinkünfte, mind. Fr. 2400 und max. Fr. 5000;
- Erhöhung der Vermögensfreibeträge für Verheiratete von Fr. 100 000 auf Fr. 150 000, für Alleinstehende von Fr. 60 000 auf Fr. 75 000 und für Kinder von Fr. 20 000 auf Fr. 25 000;
- Senkung des Vermögenssteuertarifs für Vermögen über Fr. 250 000 von 0,6 ‰ auf 0,55 ‰ einfache Steuer;
- Anpassungen an das geänderte Bundesrecht: Unternehmenssteuerreformgesetz II; BG über Änderungen des Nachsteuerverfahrens und des Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung auf dem Gebiet der direkten Steuern; BG über die Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die Einführung der straflosen Selbstanzeige; Gaststaatgesetz.

15 Entscheid des Ständerats s. Gesetzgebungs-Agenda 2008/2, Abschn. 1.6, FStR 2008, 149.

16 S. Gesetzgebungs-Agenda 2006/4, Abschn. 2.1, FStR 2006, 320.

17 S. Gesetzgebungs-Agenda 2007/1, Abschn. 2.1, FStR 2007, 77.

Die 1. Lesung im Kantonsrat findet am 27.10.2008 statt, die 2. Lesung ist für den Mai 2009 geplant. Die Änderungen sollen grundsätzlich am 1.1.2010 in Kraft treten. Die Vorlage kann im Internet eingesehen werden.¹⁸

2.3 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, Cousinen 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 dauerte bis 31.8.2008. Die Ergebnisse der Vernehmlassung wurden in der Zwischenzeit ausgewertet und, soweit möglich und sinnvoll, berücksichtigt. Die Regierung wird die Vorlage gegen Ende Oktober 2008 dem Landrat zur Beratung übergeben.

Der Regierungsrat hat am 15.7.2008 einen Entwurf zur Änderung des Steuergesetzes in die Vernehmlassung geschickt. Mit der Änderung sollen die vereinfachte Nachbesteuerung in Erbfällen sowie die straflose Selbstanzeige gemäss den Bundesvorgaben eingeführt werden. Ferner sieht der regierungsrätliche Entwurf die Umsetzung des BG über Änderungen des Nachsteuerverfahrens und des Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung auf dem Gebiet der direkten Steuern vor. Die Vernehmlassungsfrist dauerte bis zum 30.9.2008.

2.4 Basel-Stadt

Der Regierungsrat hat dem Grossen Rat am 9.9.2008 einen Gesetzesentwurf betreffend Neuorganisation der Steuergerichtsbarkeit unterbreitet. Dabei soll das bisherige, zweistufige kantonale Justizverfahren mit der Steuerrekurskommission als 1. und dem Verwaltungsgericht als 2. Instanz durch ein einstufiges Verfahren mit einem Steuergericht als einziger kantonaler Instanz ersetzt werden. Das Steuergericht soll organisatorisch beim Appellationsgericht angegliedert werden, dort jedoch als eigenständiges Spezialgericht mit 2 Appellationsgerichtspräsidenten als Vorsitzenden und 10 vom Regierungsrat ernannten nebenamtlichen Steuerrichtern tätig sein. Entscheide des Steuergerichts sollen direkt beim Bundesgericht angefochten werden können. Mit der Neugestaltung der Steuerjustiz soll der Instanzenzug verkürzt und vereinfacht, gleichzeitig aber das bewährte System mit vom Regierungsrat gewählten Steuerspezialisten als Fachrichtern beibehalten werden.

2.5 Bern

Der Regierungsrat hat am 13.8.2008 die kalte Progression bei der Erbschafts- und Schenkungssteuer ausgeglichen. Die Anpassung des Gesetzes über die Erbschafts-

18 S. www.ar.ch/steuerverwaltung_news.

und Schenkungssteuer erfolgt rückwirkend auf den 1.6.2008, d. h., sie gilt für alle Erbfälle und Schenkungen, die seit dem 1.6.2008 erfolgen.

2.6 Freiburg

Der Grosse Rat hat am 5.9.2008 eine Teilrevision des Steuergesetzes beschlossen. Im Wesentlichen ist Folgendes vorgesehen:

- vollständiger Ausgleich der Folgen der kalten Progression (Anpassungen beim Steuertarif und den Sozialabzügen für die Einkommenssteuer; Anpassungen 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 Referendumsfrist läuft bis zum 20.10.2008. Die Änderungen sollen am 1.1.2009 in Kraft treten.

2.7 Genf

Die vorberatende Kommission hat den Gesetzesentwurf (PL 10 039) betr. den Bezug und die Sicherung der Steuern von natürlichen und juristischen Personen¹⁹ 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.²⁰ Der Staatsrat wird den Zeitpunkt des Inkrafttretens bestimmen. Voraussichtlich wird dies der 1.1.2009 sein.

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 Kapitalsteuernpflicht befreit sind; ebenfalls befreit sind freiwillige Leistungen zugunsten des Bundes, der Kantone und Gemeinden sowie deren Anstalten;
- Befreiung der oben erwähnten Gruppe von der Handänderungssteuer im Falle des Erwerbs eines Grundstücks für einen gemeinnützigen oder einen Kultuszweck;
- Befreiung gewisser Grundstücke von der Grundsteuer aufgrund ihrer Zweckbestimmung.

Der Staatsrat hat das Inkrafttreten auf den 1.1.2009 festgelegt.

Im Anschluss an die eidgenössische Volksabstimmung vom 24.2.2008 betr. das Unternehmenssteuerreformgesetz II haben Mitglieder des Grossen Rats 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 Bericht der für die Prüfung zuständigen parlamentarischen Kommission wird auf Ende Oktober 2008 erwartet.

Der Staatsrat hat am 9.4.2008 zuhanden des Grossen Rats ein Gesetzesprojekt (PL 10 247) verabschiedet, das aufgrund der Unternehmenssteuerreform II, inkl. der dringenden Anpassungen bei der Unternehmensbesteuerung, verschiedene Steuergesetze ändern soll. Im Wesentlichen geht es um folgende Punkte:

- Anpassung an die Neuerungen betr. indirekte Teilliquidation und Transponierung;

19 S. Gesetzgebungs-Agenda 2008/2, Abschn. 2.4, FStR 2008, 150.

20 Für Einzelheiten s. www.geneve.ch/grandconseil/data/loisvottee/L10039.pdf.

- 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.

Der Grosse Rat hat das Gesetzesprojekt 10 247 am 10.10.2008 gutgeheissen. Da die Vorlage dem obligatorischen Referendum untersteht, bedingt die definitive Verabschiedung noch eine Gutheissung in einer Volksabstimmung. Der Zeitpunkt des Inkrafttretens ist noch offen.

2.8 Glarus

Der Regierungsrat beantragt dem Landrat zuhanden der Landsgemeinde 2009 folgende Änderungen des Steuergesetzes:

- 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 zum Bund);
- Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und Einführung der straflosen Selbstanzeige (Inkrafttreten analog zum Bund);
- Einführung des Teilsplittings und Entlastung der Einkommen aller Kategorien, inkl. Kapitalabfindungen mit Vorsorgecharakter (Inkrafttreten geplant auf 1.1.2010).

2.9 Graubünden

Im Kanton Graubünden laufen derzeit mehrere Gesetzesrevisionen in unterschiedlichen Stadien und mit unterschiedlichem Inkrafttreten.

Der Grosse Rat hat in der Oktobersession 2008 eine Minirevision beraten, welche bereits auf den 1.1.2009 in Kraft treten soll. Die Vorberatungskommission hat die

Vorlage ohne Änderungen verabschiedet. Folgende Neuerungen sind vorgesehen:

- Wechsel vom Halbsatzverfahren zum Teilbesteuerverfahren bei der Einkommenssteuer, um zu vermeiden, dass für die Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung in Bund und Kanton unterschiedliche Systeme zur Anwendung gelangen. Die DBG-Regelung mit einer Besteuerung von 60 % (bei Beteiligungen im Privatvermögen) und von 50 % (bei Beteiligungen im Geschäftsvermögen) soll übernommen werden. Bei der Vermögenssteuer soll am Halbsatzverfahren festgehalten werden.
- Für die Steuererleichterungen soll die StHG-Regelung übernommen werden.
- Die Behandlung von Erlassgesuchen für Steuerforderungen von mehr als Fr. 50 000 pro Steuerjahr soll der Regierung übertragen werden.

Auf den 1.1.2010 soll mit einer weiteren Teilrevision der Steuerstandort Graubünden attraktiver gestaltet werden. Zudem sollen verschiedene Änderungen des Bundesrechts ins kantonale Recht übernommen werden. Die Vernehmlassungsfrist läuft bis Ende Dezember 2008. Im Wesentlichen geht es um die folgenden Vorhaben:

- Senkung der Gewinnsteuer auf 5,5 % und Wechsel zu einem proportionalen Tarif;
- Reduktion der Vermögenssteuer durch Erhöhung der Steuerfreibeträge und Senkung des Maximalsatzes von 2,25 ‰ auf 1,75 ‰. Am progressiven Steuersatz soll festgehalten werden;
- Erhöhung des Abzugs für Kinderbetreuungskosten von heute Fr. 6000 auf Fr. 10 000; abziehbar sind dabei die effektiven Kosten;
- Schaffung einer gesetzlichen Grundlage, damit die Steuerverwaltung Inkassodienstleistungen für Dritte (andere kantonale Dienststellen, Gemeinden, Kreise, Gerichte etc.) erbringen kann;
- Regelung der Zuständigkeiten betr. den Erlass der direkten Bundessteuer für den Fall, dass der Bund die Eidg. Erlasskommission aufheben oder die heutigen Zuständigkeiten ändern würde;
- Übernahme der StHG-Regelung betreffend Abschaffung der Dumont-Praxis;
- Anpassungen an das Bundesrecht: Unternehmenssteuerreform II (Inkrafttreten auf den 1.1.2011); BG über Änderungen des Nachsteuerverfahrens und des Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung auf dem Gebiet der direkten Steuern; BG über die Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die Einführung der straflosen Selbstanzeige; Gaststaatgesetz.

2.10 Luzern

Der Regierungsrat setzt mit seiner Botschaft vom 23.9.2008 die Politik der kontinuierlichen Steuerentlastungen zur Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit des Kantons Luzern fort. Er schlägt dem Kantonsrat insbesondere folgende Änderungen des Steuergesetzes (Teilrevision 2011) vor:

- 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 Mittelstandes bei der Einkommenssteuer und Ausgleich der kalten Progression: Bei den mittleren Einkommen sollen nochmals eine spürbare Entlastung und gleichzeitig im Hinblick auf den Standortwettbewerb eine Abflachung des Progressionsverlaufs bei den höheren Einkommen vorgenommen werden. Ebenfalls 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. 2000 abgezogen werden können. Fremdbetreuungskosten eines Kindes können nur so weit geltend gemacht werden, als sie den generellen Kinderbetreuungsabzug von Fr. 2000 übersteigen. Der generelle Kinderbetreuungsabzug und der Fremdbetreuungskostenabzug sollen für Kinder bis 15 Jahre gewährt werden. Bei Fremdbetreuung infolge Berufstätigkeit soll der Abzug gesamthaft im Maximum Fr. 6700 betragen.
- Höchstbelastung: Die Bestimmungen über die steuerliche Höchstbelastung der natürlichen Personen sollen vereinfacht und den gesenkten Steuern angepasst werden.
- Gleichstellung von Stief- und Pflegekindern mit Nachkommen bei der Erbschaftssteuer: Die Schlechterstellung von Stief- und Pflegekindern gegenüber den leiblichen Nachkommen bei der Erbschaftssteuer wird nicht mehr als zeitgemäss empfunden und soll beseitigt werden.
- Einsicht in Steuerdaten: Die öffentliche Auflage des Steuerregisters sowie die Auskunftserteilung über die Steuerfaktoren werden vorab aus Gründen des vermehrten Persönlichkeitsschutzes als nicht mehr zeitgemäss empfunden und sollen deshalb abgeschafft werden.
- Änderung des Handänderungssteuergesetzes: Die Berechnung der Handänderungssteuer soll neu nur noch bei Rechtsgeschäften unter nahestehenden Per-

sonen auf der Grundlage des sogenannt subsidiären Handänderungswerts (Katasterwert bei nichtlandwirtschaftlichen Grundstücken bzw. um 200 % erhöhter Katasterwert bei landwirtschaftlichen Grundstücken, die nicht in der Bauzone liegen) vorgenommen werden. Bei Rechtsgeschäften unter unabhängigen Dritten soll die Berechnung der Handänderungssteuer aufgrund des vereinbarten Kaufpreises erfolgen.

- Änderung des Grundstückgewinnsteuergesetzes: Grundstückgewinne ausserkantonaler Liegenschaftenhändler sollen neu nicht mehr der Grundstückgewinnsteuer, sondern der ordentlichen Einkommens- oder Gewinnsteuer unterliegen. Ferner soll die Bestimmung über den Steueraufschub bei der Ersatzbeschaffung land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke gelockert werden. Die Einschränkung des Steueraufschubs im Verhältnis der ertragsmässigen Gleichwertigkeit des veräusserten Grundstücks zum Ersatzgrundstück soll aufgegeben werden.
- Anpassungen an das Bundesrecht: Die notwendige Anschlussgesetzgebung zur Unternehmenssteuerreform II (u. a. Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer und erleichterte Liquidation bei Selbständigerwerbenden), zu den kollektiven Kapitalanlagen, zum Nachsteuer- und Steuerstrafverfahren, zur Nachbesteuerung in Erbfällen und straflosen Selbstanzeige sowie zum Gaststaatsgesetz soll möglichst schnell umgesetzt werden.

Der Kantonsrat wird die Vorlage voraussichtlich im Frühjahr 2009 behandeln.

2.11 Nidwalden

Der Landrat hat die Teilrevision des Steuergesetzes gutgeheissen. Im Wesentlichen geht es um folgende Änderungen:

- 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 wird am 1.1.2009 in Kraft treten.

2.12 Obwalden

Der Regierungsrat beantragt dem Kantonsrat mit Botschaft vom 2.9.2009 eine Teilrevision des Steuergesetzes. Inhaltlich geht es um den Nachvollzug von bundesrechtlichen Vorgaben und um Massnahmen auf kantonaler Ebene, mit dem Ziel, das Steuerrecht zu vereinfachen. Die Vorlage enthält im Wesentlichen folgende Vorschläge:

- Neuregelung des Zweiverdienerabzugs (Anpassung an das BG über die direkte Bundessteuer);
- Zugrundelegung des Rückkaufswerts rückkaufsfähiger Rentenversicherungen bei der Vermögenssteuer;
- 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;
- Ausgestaltung des Quellensteuersatzes für Künstler, Sportler und Referenten mit dem Ziel, dass die Höhe der Tageseinkünfte für die Höhe des Steuersatzes keine Rolle mehr spielt;
- Erhöhung der Quellensteuer auf Renten von 8 % auf 10 % für Empfänger von Vorsorgeleistungen mit Wohnsitz im Ausland;
- Aufhebung der Möglichkeit, bei Glaubhaftmachen eines Interesses die Steuerfaktoren zu erfahren, durch Übernahme des Wortlauts des Bundessteuerrechts bezüglich des Steuergeheimnisses und der Amtshilfe;
- 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.

Der Kantonsrat wird die Vorlage im Herbst behandeln. Die Teilrevision soll am 1.1.2009 in Kraft treten.

2.13 Schaffhausen

Der Regierungsrat hat am 26.2.2008 zuhanden des Kantonsrats 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 Kinderabzugs 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.

Die 1. Lesung im Kantonsrat wurde am 22.9.2008 abgeschlossen. Die Kernpunkte der Vorlage (Einkommenssteuertarif, Kinderabzug und Vermögenssteuertarif) wurden sehr kontrovers diskutiert. Die 2. Lesung wird voraussichtlich am 27.10.2008 stattfinden. Je nach Ausgang der Schlussabstimmung kommt es allenfalls noch zur Volksabstimmung. Diese wäre für den Februar 2009 vorgesehen. Die Vorlage würde dann rückwirkend per 1.1.2009 in Kraft gesetzt.

2.14 Schwyz

Das Vernehmlassungsverfahren zur Teilrevision des Steuergesetzes²¹ ist inzwischen abgeschlossen worden. Es ist vorgesehen, dass der Regierungsrat Bericht und Antrag an den Kantonsrat im Verlaufe des Monats Oktober 2008 verabschiedet.

Die Schwyzer Stimmberechtigten haben am 28.9.2008 die Volksinitiative «Abschaffung der Handänderungssteuer» angenommen und damit der ersatzlosen Aufhebung des Handänderungssteuergesetzes innert 6 Monaten nach dem Abstimmungstag zugestimmt. Die Initiative zur «Kompensation des Steuerausfalls der Gemeinden» kam nicht zur Abstimmung, weil sie von den Initianten zurückgezogen wurde, nachdem der Kantonsrat dem Volk deren Ablehnung empfohlen hatte. Damit sind einzig die Gemeinden vom Steuerausfall betroffen.²²

Der Regierungsrat beantragt dem Kantonsrat, die Volksinitiative «Steuerentlastung für Erziehungsarbeit in der Familie»²³ infolge Verfassungswidrigkeit als ungültig zu erklären und den Stimmbürgerinnen und Stimmbürgern nicht zur Abstimmung zu unterbreiten.

21 S. Gesetzgebungs-Agenda 2008/3, Abschn. 2.11, FStR 2008, 244.

22 S. zum Ganzen Gesetzgebungs-Agenda 2008/3, Abschn. 2.11, FStR 2008, 244.

23 S. Gesetzgebungs-Agenda 2008/3, Abschn. 2.11, FStR 2008, 244.

2.15 St.Gallen

Die St.Galler Stimmberechtigten haben die Teilrevision des Steuergesetzes²⁴ am 28.9.2008 deutlich gutgeheissen. Die Teilrevision tritt damit grundsätzlich am 1.1.2009 in Kraft. 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 zur Anwendung kommen.

2.16 Thurgau

Am 11.4.2008 eröffnete der Regierungsrat ein Vernehmlassungsverfahren zur geplanten Teilrevision des Steuergesetzes. Als Kernpunkte des Gesetzesentwurfes waren insbesondere die Einführung eines proportionalen Steuersatzes («Flat Rate Tax»), unter Gewährung von hohen Sozialabzügen, vorgesehen. Nach Auswertung der eingegangenen Vernehmlassungen hat der Regierungsrat am 16.9.2008 eine Botschaft mit einigen punktuellen Änderungen zum Vernehmlassungsentwurf unterbreitet. Im Wesentlichen enthält der Gesetzesentwurf folgende Revisionspunkte:

- Einführung eines proportionalen Einkommenssteuersatzes von 5,85 %;
- Einführung von sog. tarifarischen Sozialabzügen, die für Verheiratete in faktisch und rechtlich ungetrennter Ehe sowie für Alleinerziehende Fr. 28 000 und für die übrigen Steuerpflichtigen Fr. 14 000 betragen sollen;
- Bewirkung einer weiteren indirekten Progression durch Reduktion des Sozialabzugs für Steuerpflichtige mit einem überdurchschnittlichen Einkommen. So soll sich bei der Personengruppe mit dem Sozialabzug von Fr. 28 000 der Abzug ab Einkünften von Fr. 210 000 und bei den übrigen Steuerpflichtigen ab Einkünften von Fr. 100 000 je Fr. 10 000 Mehreinkommen um jeweils Fr. 2000 reduzieren;
- Einführung eines zusätzlichen Sozialabzugs von Fr. 4000 für wirtschaftlich benachteiligte Personen. Der Abzug soll sich um Fr. 200 pro Fr. 1000 Mehreinkommen reduzieren, falls das Reineinkommen nach Subtraktion der Kinder- und Sozialabzüge mehr als Fr. 32 000 bei Verheirateten und mehr als Fr. 18 000 bei Alleinstehenden beträgt;
- durch diese «tarifarischen» Sozialabzüge wird trotz proportionalem Steuersatz eine indirekte Progressionswirkung erreicht, sodass insgesamt 4 Progressionsstufen unterschieden werden können;

- Anhebung des Kinderbetreuungsabzugs von Fr. 4000 auf Fr. 10 000 aufgrund einer erheblich erklärten Motion;
- Anpassungen an übergeordnetes 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 sowie BG über die Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die Einführung der straflosen Selbstanzeige.

Die Vorlage soll voraussichtlich und vorbehaltlich eines Referendums per 1.1.2010 in Kraft gesetzt werden, wobei gewisse Bestimmungen aus harmonisierungsrechtlichen Gründen erst per 1.1.2011 in Kraft treten können. Die Botschaft sowie der Gesetzesentwurf können im Internet eingesehen werden.²⁵

2.17 Uri

Die Urner Stimmberechtigten haben am 28.9.2008 der Teilrevision des Steuergesetzes²⁶ zugestimmt. Die Änderungen (Einführung von linearen Steuersätzen für alle Steuerarten) werden auf den 1.1.2009 in Kraft treten.

2.18 Wallis

Der Grosse Rat hat das Dekret zum antizipierten Ausgleich der kalten Progression am 9.9.2008 angenommen. Die kantonalen Einkommenssteuersätze werden dementsprechend rückwirkend auf den 1.1.2008 um 10 % angepasst.

Im Weiteren hat der Staatsrat eine Vorlage zur Änderung des Steuergesetzes zwecks Milderung der Steuerlast für Walliser Steuerpflichtige angenommen und dieses dem Grossen Rat unterbreitet. Die Vorlage wird allenfalls noch in der November- oder Dezember-Session 2008 behandelt. Die Hauptziele des Entwurfes sind insbesondere:

- Erhöhung des Abzugs für Versicherungsprämien/Sparzinsen für Verheiratete und Alleinstehende;
- Erhöhung der Steuergrenze für Steuerpflichtige mit bescheidenem Einkommen;
- Ausweitung und Erhöhung des Abzugs für die Kosten der Kinderbetreuung durch Drittpersonen;
- Einführung eines Abzugs für Personen in tertiärer Ausbildung, die ausserhalb des Kantons wohnen

24 S. Gesetzgebungs-Agenda 2008/3, Abschn. 2.12, FStR 2008, 244 f.

25 www.steuerverwaltung.tg.ch – Aktuelles.

26 S. Gesetzgebungs-Agenda 2008/3, Abschn. 2.15, FStR 2008, 245 f.

müssen, weil für sie keine gleichwertige Ausbildungsmöglichkeit im Kanton besteht;

- Erhöhung des Abzugs für freiwillige Leistungen an juristische Personen, die im Hinblick auf ihre öffentlichen Zwecke von der Steuerpflicht befreit sind.

Im Falle der Annahme durch den Grossen Rat sowie unter Vorbehalt des Referendums würde die Teilrevision auf den 1.1.2009 in Kraft treten.

2.19 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 ergriffen. Die Volksabstimmung findet am 30.11.2008 statt. Bei Zustimmung des Souveräns zur Gesetzesrevision ist ein Inkrafttreten auf den 1.1.2009 geplant.

2.20 Zürich

Die Vorlage des Regierungsrats vom 12.6.2008 zur Steuergesetzesrevision betreffend die natürlichen Personen²⁸ wird zurzeit in der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Kantonsrats beraten.

Der Regierungsrat hat im Rahmen einer kantonsrätlichen Anfrage zur kaum vollziehbaren Abgrenzung zwischen den nicht abzugsfähigen Ausbildungskosten und den – als Berufsauslagen – abzugsfähigen Weiterbildungskosten Stellung genommen. Er kam dabei zum Schluss: «Grundsätzlich wäre (...) eine Lösung zu begrüssen, bei der im Hinblick auf die steuerliche Abzugsfähigkeit nicht mehr zwischen beruflicher Ausbildung und beruflicher Weiterbildung unterschieden, sondern ein betragsmässig begrenzter, besonderer und kombinierter Abzug für berufliche Aus- und Weiterbildungskosten vorgesehen würde. Eine solche Lösung setzte jedoch voraus, dass das Bundesrecht – StHG und DBG – entsprechend geändert würde».²⁹

Der Kantonsrat hat am 22.9.2008 die Volksinitiative «Schluss mit Steuerprivilegien für ausländische Millionärinnen und Millionäre (Abschaffung der Pauschalsteuer)» abgelehnt. Mit dieser Initiative wird verlangt, dass im kantonalen Steuergesetz die Möglichkeit der Besteuerung nach dem Aufwand für ausländische Personen ab der auf den Zuzug folgenden Steuerperiode gestrichen

werde. Nunmehr werden die Stimmbürgerinnen und Stimmbürger über die Initiative zu befinden haben. Die Abstimmung findet voraussichtlich am 8.2.2009 statt.

Gleichzeitig hat der Kantonsrat am 22.9.2008 mit 114 Ja gegen 14 Nein-Stimmen bei 41 Enthaltungen der Volksinitiative zur Einreichung einer Standesinitiative «Steuersystem-Reform Easy Swiss Tax» zugestimmt. Mit der Standesinitiative – in Form der allgemeinen Anregung – soll verlangt werden, es seien, so der Wortlaut des Initiativbegehrens, «die eidg. Steuergesetzgebung und allfällige Verfassungsartikel so zu revidieren, dass die Besteuerung der natürlichen Personen grundlegend vereinfacht werden kann. Insbesondere sollen Gemeinden und Kantone bei der Einkommensbesteuerung individuelle Einheitssteuertarife und fixe Einheitsabzüge einführen sowie heutige Vermögens- und Ertragsbesteuerungen durch eine Soll-Kapitalrendite-Besteuerung ersetzen.»

3 Doppelbesteuerungsabkommen

3.1 Grossbritannien

Der Bundesrat hat am 27.8.2008 die Botschaft zum Protokoll zur Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und Grossbritannien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bei den Einkommenssteuern verabschiedet. Die wichtigste Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens vom 8.12.1977 besteht in der vollständigen Quellensteuerentlastung von Dividenden, die an eine Gesellschaft mit einer wesentlichen Beteiligung an der ausschüttenden Gesellschaft oder an eine Vorsorgeeinrichtung gezahlt werden.

Die vollständige Quellensteuerentlastung wird auf Dividendenzahlungen zwischen Gesellschaften ab einer Beteiligung von mindestens 10 % am Kapital der die Dividenden zahlenden Gesellschaft gewährt. Steuerbefreit werden neu auch Dividendenzahlungen an Vorsorgeeinrichtungen. Für alle übrigen Dividendenzahlungen gilt im Quellenstaat wie bisher ein Residualsatz von 15 %.

Künftig wird Amtshilfe auch in Fällen von Steuerbetrug oder ähnlichen Delikten sowie bei Holdinggesellschaften gewährt. Die neu vereinbarte Amtshilfebestimmung ist demzufolge mit denjenigen vergleichbar, die in den letzten Jahren mit Österreich und Spanien getroffen wurden.

Das Revisionsprotokoll enthält zudem neue Bestimmungen über die Besteuerung von Ruhegehältern und die steuerliche Abzugsfähigkeit von Vorsorgebeiträgen. Künftig dürfen Kapitaleistungen von Vorsorgeeinrichtungen nur durch den Quellenstaat besteuert werden. Zu-

27 S. Gesetzgebungs-Agenda 2008/2, Abschn. 2.15, FStR 2008, 154.

28 S. Gesetzgebungs-Agenda 2008/3, Abschn. 2.18, FStR 2008, 246.

29 Antwort des Regierungsrats vom 17.9.2008 zur Anfrage KR-Nr. 230/2008.

dem sind in einem Vertragsstaat geleistete Vorsorgebeiträge im anderen Staat unter bestimmten Voraussetzungen abzugsfähig.

Das Protokoll ist vor dem Inkrafttreten durch die zuständigen Gremien der Schweiz zu genehmigen. In Grossbritannien wurde das Protokoll bereits angenommen.

3.2 Deutschland

Anlässlich der Verständigungsverhandlungen vom 17. bis 19.9.2008 haben die zuständigen Behörden Deutschlands und der Schweiz den Begriff der leitenden Angestellten besprochen. Gemäss der bisherigen Vereinbarung war Art. 15 Abs. 4 DBA-D nicht nur auf Personen anwendbar, die im Handelsregister eingetragen sind. Bei nicht im Handelsregister eingetragenen Personen mussten jedoch entweder die Prokura oder weitergehende Vertretungsbefugnisse durch den Arbeitgeber bestätigt werden. Bei der Anwendung dieser Vereinbarung kam es in der Vergangenheit regelmässig zu Abgrenzungsschwierigkeiten und damit Doppelbesteuerungen. Gemäss der obligationenrechtlichen Regelung der Schweiz sind die in Art. 15 Abs. 4 DBA-D erwähnten Funktionen insbesondere durch die Dritten gegenüber geäusserte Zeichnungsberechtigung für das gesamte Unternehmen gekennzeichnet. Eine Einschränkung der Vertretungsmacht ist lediglich geographisch auf die Haupt- oder Zweigniederlassung oder hinsichtlich der Kollektivunterschrift möglich. Gemäss den unternehmensinternen Zeichnungsrichtlinien ist die Vertretungsmacht auch von Kadermitarbeitenden üblicherweise auf ihren Aufgabenbereich beschränkt. Ist eine solche Person nicht im Handelsregister eingetragen, erfüllt sie die Voraussetzungen von Art. 15 Abs. 4 DBA-D daher nicht. Die zuständigen Behörden haben sich nun darauf geeinigt, dass die Dritten gegenüber geäusserte Vertretungsmacht für die Qualifikation der leitenden Stellung im Sinn von Art. 15 Abs. 4 DBA-D entscheidend ist. Sie haben deshalb vereinbart, dass in den nach dem 31.12.2008 beginnenden Veranlagungszeiträumen Art. 15 Abs. 4 DBA-D nur noch auf im Handelsregister eingetragene Prokuristen sowie im Handelsregister eingetragene und mit entsprechender Funktion bezeichnete Vorstandsmitglieder, Geschäftsführer, Direktoren, stellvertretende Direktoren, Vizedirektoren und Generaldirektoren Anwendung finden soll. Weiter hat die ESTV ihre Ansicht bestätigt, dass hinsichtlich der Vermeidung der Doppelbesteuerung bei Personen mit deutscher Ansässigkeit und leitender Stellung im Sinn von Art. 15 Abs. 4 DBA-D die gesamten Erwerbseinkünfte von der deutschen Besteuerung freizustellen sind.

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 (ab 2009: CHF 412) pro Jahr, beginnend mit:

Ausgabe 2001/1 Ausgabe 200__/1 Ausgabe 2009/1

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:
