
IFF Institut für Finanzwissenschaft
und Finanzrecht



Universität St.Gallen

IFF Forum für Steuerrecht

Aus dem Inhalt

Dr. iur. Georg Lutz/
Dr. iur. Tobias F. Rohner

**Öffentliche Übernahme börsenkotierter Unternehmen –
ausgewählte steuerliche Aspekte**

Prof. Dr. iur. et lic. oec.
Robert Waldburger

**Rückerstattung der Verrechnungssteuer bei Sitz im Ausland und
tatsächlicher Verwaltung (Geschäftsleitung) in der Schweiz**

Ass. iur. Jana Kokel

**Schweizer Holdinggesellschaften unter dem neuen MWSTG
Rückblick, Vergleich mit dem Recht der Europäischen Union und Ausblick**

Stefan Oesterhelt, LL.M.

**Quellensteuerordnung verstösst gegen die Bilateralen Abkommen
Übernahme der Schumacker-Doktrin des EuGH im Entscheid 2C.319/2009
und 2C.321/2009 (vom 26.1.2010) des Bundesgerichts**

Prof. Dr. iur. et lic. oec.
Robert Waldburger

Rechtsprechung im Jahr 2009 (1. Teil)

Lic. iur. Rainer Zigerlig/
Lic. iur. Heinz Baumgartner/
Eric Hess, Fürspr.

Gesetzgebungs-Agenda 2010/3

2010/3

Impressum

IFF Forum für Steuerrecht

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

Herausgeber und Verlag

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

Telefon: +41 (0)71 224 25 20

Telefax: +41 (0)71 224 26 70

E-Mail: fstr-iff@unisg.ch

Internet-Website: www.iff.unisg.ch

Redaktion

Leitung: Dr. rer. publ. Ruedi Baumann

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

Unternehmensteuer: Dr. iur. et lic. rer. pol. Raoul Stocker

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

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

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

Steuerstrafrecht: Alfred Meier, Fürsprecher

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

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

Gesetzgebungs-Agenda: Lic. iur. Rainer Zigerlig

Erscheinungsweise

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

Bezugspreis

Jahres-Abonnement: CHF 416; 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 104. Es werden die effektiven Versandkosten verrechnet.

Bestellungen

Beim Verlag

Abbestellungen

Schriftlich beim Verlag bis spätestens sechs Wochen vor Jahresende

Manuskripte und Rezensionsexemplare

Bitte an den Verlag

Urheber- und Verlagsrechte

Die Zeitschrift sowie alle in ihr enthaltenen einzelnen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Jede vom Urheberrechtsgesetz nicht ausdrücklich zugelassene Verwertung bedarf vorheriger schriftlicher Zustimmung des Verlags. Das gilt insbesondere für Vervielfältigung, Bearbeitung, Übersetzung, Mikroverfilmung und Einspeicherung, Verarbeitung bzw. Wiedergabe in Datenbanken oder anderen elektronischen Medien und Systemen. Fotokopien dürfen nur als Einzelkopien für den persönlichen Gebrauch hergestellt werden.

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

2010/3

Inhalt

	Praxis-Forum	
Dr. iur. Georg Lutz/ Dr. iur. Tobias F. Rohner	Öffentliche Übernahme börsenkotierter Unternehmen – ausgewählte steuerliche Aspekte	171
Prof. Dr. iur. et lic. oec. Robert Waldburger	Rückerstattung der Verrechnungssteuer bei Sitz im Ausland und tatsächlicher Verwaltung (Geschäftsleitung) in der Schweiz	184
Ass. iur. Jana Kokel	Schweizer Holdinggesellschaften unter dem neuen MWSTG Rückblick, Vergleich mit dem Recht der Europäischen Union und Ausblick	193
	Judikatur-Forum	
Stefan Oesterhelt, LL.M.	Quellensteuerordnung verstösst gegen die Bilateralen Abkommen Übernahme der Schumacker-Doktrin des EuGH im Entscheid 2C.319/2009 und 2C.321/2009 (vom 26.1.2010) des Bundesgerichts	211
	Rechtsprechungs-Überblick	
Prof. Dr. iur. et lic. oec. Robert Waldburger	Rechtsprechung im Jahr 2009 (1. Teil)	231
	Gesetzgebungs-Agenda	
Lic. iur. Rainer Zigerlig/ Lic. iur. Heinz Baumgartner/ Eric Hess, Fürspr.	Gesetzgebungs-Agenda 2010/3	242

Öffentliche Übernahme börsenkotierter Unternehmen – ausgewählte steuerliche Aspekte

Dr. iur. Georg Lutz/Dr. iur. Tobias F. Rohner



*Dr. iur. Georg Lutz, Rechtsanwalt, dipl. Steuerexperte, Lehrbeauftragter für Steuerrecht an der Universität St.Gallen, Partner, Head Transaction Tax Switzerland, Ernst & Young, Zürich
georg.lutz@ch.ey.com*



*Dr. iur. Tobias F. Rohner, Rechtsanwalt, dipl. Steuerexperte, Bill Isenegger Ackermann AG, Zürich
tobias.rohner@bialaw.ch*

Inhalt

1	Einleitung	172	4.2.4	Umsatzabgabe	178
2	Übernahmeangebote nach Börsenrecht und Fusionsgesetz	172	4.2.4.1	Tausch gegen neue Aktien des Anbieters	179
3	Barangebot (Pure Cash Offer)	172	4.2.4.2	Tausch gegen Treasury Shares	179
3.1	Strukturierung	172	5	Barangebot mit Tauschalternative ohne Fusion (Mixed Offer)	179
3.2	Steuerliche Folgen	173	5.1	Strukturierung	179
3.2.1	Einkommens- und Gewinnsteuer	173	5.2	Steuerliche Folgen	179
3.2.1.1	Ebene des Aktionärs der Zielgesellschaft	173	6	Übernahmefusion	179
3.2.1.1.1	Grundsätze	173	6.1	Strukturierung	179
3.2.1.1.2	Die Problematik der indirekten Teilliquidation	173	6.2	Steuerliche Folgen	180
3.2.1.1.2.1	Gesetzliche Grundlagen	173	6.2.1	Einkommens- und Gewinnsteuer	180
3.2.1.1.2.2	Verkauf von weniger als 20 % des Aktienkapitals der Zielgesellschaft	174	6.2.1.1	Ebene des Aktionärs der Zielgesellschaft	180
3.2.1.1.2.3	Verkauf von 20 % oder mehr des Aktienkapitals der Zielgesellschaft	174	6.2.1.2	Ebene der fusionierten Gesellschaft	180
3.2.1.1.2.4	Spezialfälle	175	6.2.2	Verrechnungssteuer	180
3.2.1.1.3	Börsenrechtliche Kraftloserklärung von Urkunden (Squeeze Out)	175	6.2.3	Emissionsabgabe	180
3.2.1.2	Ebene des Anbieters und der Zielgesellschaft	176	6.2.4	Umsatzabgabe	181
3.2.2	Verrechnungssteuer	176	7	Abfindungsfusion	181
3.2.2.1	Grundsatz der Verrechnungssteuernerutralität	176	7.1	Strukturierung	181
3.2.2.2	Spezialfall Squeeze Out	176	7.2	Steuerliche Folgen einer Abfindungsfusion	181
3.2.2.3	Altreservenpraxis	176	7.2.1	Barabfindung.	181
3.2.3	Emissionsabgabe	176	7.2.1.1	Einkommens- und Gewinnsteuer auf Ebene des Aktionärs der Zielgesellschaft	181
3.2.4	Umsatzabgabe	177	7.2.1.2	Verrechnungssteuer	182
4	Reines Tauschangebot ohne echte Fusion (Pure Exchange Offer)	177	7.2.1.3	Emissionsabgabe.	182
4.1	Strukturierung	177	7.2.1.4	Umsatzabgabe	182
4.2	Steuerliche Folgen	177	7.2.2	Abfindung durch Aktien	182
4.2.1	Einkommens- und Gewinnsteuer	177	Literatur	182	
4.2.1.1	Ebene des Aktionärs der Zielgesellschaft	177	Rechtsquellen und Materialien	183	
4.2.1.2	Ebene des Anbieters	178	Praxisanweisungen	183	
4.2.1.3	Ebene der Zielgesellschaft	178			
4.2.2	Verrechnungssteuer	178			
4.2.3	Emissionsabgabe	178			

1 Einleitung

Die noch immer relativ moderaten Börsenkurse rufen manchen Schnäppchenjäger auf den Plan. Damit gewinnt die Thematik der öffentlichen Übernahmen erneut an Bedeutung.

Unter öffentlichen Übernahmen ist nach der Legaldefinition gemäss Art. 2 lit. 3 Börsen- und Effektenhandelsgesetz (BEHG) der öffentliche Kauf und/oder Tausch von schweizerischen und ausländischen¹ Unternehmungen, deren Aktien zumindest teilweise an einer Börse in der Schweiz kotiert sind, zu verstehen.² Öffentlich ist dabei ein Kauf und/oder Tausch, wenn das Angebot mittels eines Prospekts veröffentlicht wird, dieses sich somit ans Publikum wendet.

Diese aus gesellschafts- und börsenrechtlicher Sicht komplexen Transaktionen werfen auch zahlreiche steuerliche Fragen auf. Anders als das Börsenrecht kennt das Steuerrecht keine spezifisch auf die öffentlichen Übernahmen ausgerichteten Bestimmungen. Es bestehen auch keine allgemeinen steuerlichen Grundsätze, welche spezifisch für öffentliche Übernahmen geschaffen wurden. Vielmehr kommen die Regelungen der verschiedenen Steuererlasse fallbezogen zur Anwendung. So scheint es denn auch sachgerecht, die vorliegende Arbeit als kasuistische Abhandlung der gängigsten Arten von öffentlichen Übernahmen zu gestalten.

Im Vordergrund stehen dabei 5 «Archetypen» von öffentlichen Übernahmen:

1. Barangebot;
2. Tauschangebot;
3. gemischtes Angebot, welches die beiden Möglichkeiten kombiniert;
4. Übernahmefusion sowie
5. Abfindungsfusion.

Die Wahl der Transaktionsform hängt von gesellschafts- und börsenrechtlichen, wesentlich aber auch von steuerlichen Überlegungen ab. Dabei ist ein massgebendes Augenmerk auf die steuerliche Situation der Aktionäre der Zielgesellschaft zu richten, denn diese müssen vom Angebot überzeugt werden. Ein Angebot mit ungünstigen steuerlichen Folgen für die Aktionäre der Zielgesellschaft macht das Angebot unattraktiv resp. erhöht den Übernahmepreis. Der Übernehmer muss daher die steuerliche Situation des Aktionariats der Zielgesellschaft abklären. Dies kann aufgrund der grossen Zahl von Aktionären oft nur schematisch erfolgen.

1 Als ausländische Gesellschaften gelten Unternehmen, deren rechtlicher Sitz sich nicht in der Schweiz befindet (vgl. Art. 3 RLAG).

2 ALTENBURGER/CALDERAN/LEDERER, Schweizerisches Umstrukturierungsrecht, Rz 844.

2 Übernahmeangebote nach Börsenrecht und Fusionsgesetz

Das Angebot zur Übernahme einer börsenkotierten Unternehmung kann einerseits auf freiem Entschluss des Übernehmers beruhen oder, andererseits, dieser ist aufgrund börsengesetzlicher Bestimmungen dazu verpflichtet, allen Aktionären der Zielgesellschaft ein Angebot zu unterbreiten. Gemäss Börsen- und Effektenhandelsgesetz entsteht eine Angebotspflicht für alle kotierten Beteiligungspapiere der Zielgesellschaft grundsätzlich dann, wenn der Übernehmer die Schwelle von 33 ⅓ % der Stimmrechte in der Zielgesellschaft überschreitet.³ Dadurch sollen die Minderheitsaktionäre der Zielgesellschaft geschützt werden, indem ihnen die Möglichkeit geboten wird, bei veränderten Kontrollverhältnissen aus ihrer Investition auszusteigen.⁴ Es ist jedoch gestattet, in den Statuten (der Zielgesellschaft) den Grenzwert für die Angebotspflicht bis auf 49 % der Stimmrechte anzuheben (sog. *opting up*).⁵ Sofern eine Kotierung noch nicht erfolgt ist, können die Statuten auch vorsehen, auf eine Angebotspflicht gänzlich zu verzichten (sog. *opting out*).⁶

Das börsenrechtliche öffentliche Übernahmeangebot stellt nicht den einzigen Weg zum Kontrollenerwerb dar.⁷ Die angestrebte Kontrolle über die Zielgesellschaft kann bspw. auch mittels schrittweisen Aktienkaufs nach ausgeschlagenem öffentlichem Angebot oder durch Fusion erfolgen.

3 Barangebot (Pure Cash Offer)

3.1 Strukturierung

Das Andienen von Aktien aufgrund eines öffentlichen Barangebots ist die am häufigsten auftretende Form öffentlicher Übernahmetransaktionen.⁸ Dabei offeriert der Anbieter mittels eines Angebotsprospekts, eine bestimmte Anzahl Aktien zu einem bestimmten Preis während eines festgelegten Zeitraums zu kaufen.⁹ Mit

3 Art. 32 Abs. 1 BEHG.

4 TSCHÄNI, Die Gruppe im Übernahmerecht, S. 191.

5 Art. 32 Abs. 1 in fine BEHG.

6 Art. 22 Abs. 2 BEHG.

7 EPPER, Die freundliche öffentliche Übernahme, S. 13.

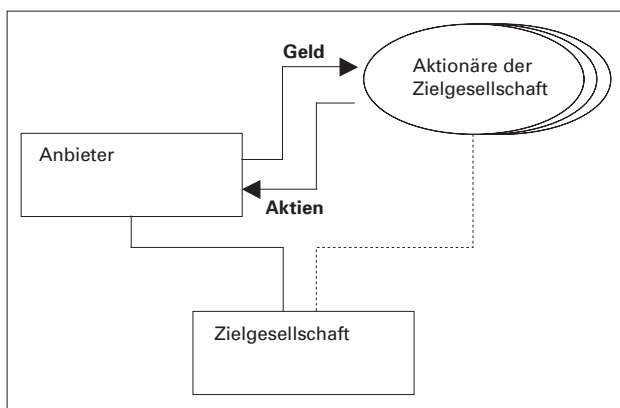
8 Von den insgesamt 120 Übernahmeangeboten im Zeitraum der Jahre 1998 - 2008, die über die SWX abgewickelt wurden, waren 75 reine Barangebote.

9 Angebote, bei denen der Aktionär der Zielgesellschaft weder eine Barleistung noch Beteiligungspapiere, sondern Fondsanteile, Notes, Obligationen oder Optionen erhalten soll, werden steuerlich den reinen Barangeboten gleichgestellt (vgl. SCHENKER, Steuerfragen bei öffentlichen Übernahmeangeboten, S. 225).

dem Andienen der Aktien der Zielgesellschaft wird das Kaufgeschäft abgeschlossen.

Regelmässig behält sich der Anbieter im Angebotsprospekt das Recht vor, nach Vollzug des öffentlichen Übernahmeangebots für die nicht angedienten Aktien der Zielgesellschaft die Kraftloserklärung zu beantragen.¹⁰ Dieses Recht zum sog. squeeze out steht im Widerspruch zum Grundsatz der Kontinuität der Mitgliedschaft an der Aktiengesellschaft. Das Recht kommt daher dem Anbieter nur unter stark einschränkenden Bedingungen zu. Vorausgesetzt wird gemäss Art. 33 Abs. 1 BEHG, dass der Anbieter nach Ablauf der Angebotsfrist über mehr als 98 % der Stimmrechte der Zielgesellschaft verfügt.

Abb. 1: Barangebot



3.2 Steuerliche Folgen

3.2.1 Einkommens- und Gewinnsteuer

3.2.1.1 Ebene des Aktionärs der Zielgesellschaft

3.2.1.1.1 Grundsätze

Werden die Aktien der Zielgesellschaft im Geschäftsvermögen einer natürlichen oder juristischen Person gehalten, so greift das Buchwertprinzip. D. h., der Aktionär der Zielgesellschaft realisiert im Umfang der Differenz zwischen dem Verkaufspreis und dem Einkommens- bzw. Gewinnsteuerwert einen der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer unterliegenden Kapitalgewinn bzw. -verlust. Die Besteuerung von Kapitalgewinnen kann bei Kapitalgesellschaften massiv reduziert werden, sofern die Voraussetzungen des Beteiligungsabzugs (Art. 69 DBG) gegeben sind. Dasselbe gilt mit Bezug auf die direkte Bundessteuer in gewissem Sinne auch für qua-

lifizierte Beteiligungen im Geschäftsvermögen von Privatpersonen (Art. 18b DBG).

Komplexer gestaltet sich die Fragestellung bezüglich der im Privatvermögen gehaltenen Aktien der Zielgesellschaft. Grundsätzlich erzielt der Aktionär gemäss Art. 16 Abs. 3 DBG bzw. Art. 7 Abs. 4 lit. b StHG einen steuerfreien Kapitalgewinn. Allerdings steht der Grundsatz des steuerfreien Kapitalgewinns unter dem Vorbehalt der indirekten Teilliquidation, welche in der Folge näher beleuchtet wird.

3.2.1.1.2 Die Problematik der indirekten Teilliquidation

3.2.1.1.2.1 Gesetzliche Grundlagen

Am 1.1.2007 trat Art. 20a Abs. 1 DBG, welcher die indirekte Teilliquidation regelt, und am 1.1. 2008 die analoge Bestimmung von Art. 7a Abs. 1 lit. a StHG in Kraft. Auch nach deren Inkraftsetzung soll gemäss dem Gesetzgeber der Grundsatz der Steuerfreiheit von privaten Kapitalgewinnen weiterhin gelten.¹¹ Die gesetzliche Normierung der indirekten Teilliquidation bedeutet daher keinen Paradigmenwechsel. Vielmehr dient die Legiferierung gemäss dem Gesetzgeber in erster Linie der Berechenbarkeit, der Rechtssicherheit sowie der Einfachheit der Besteuerung.¹²

Beim Vorliegen der Tatbestandsmerkmale einer indirekten Teilliquidation liegt kein privater Kapitalgewinn, sondern ein steuerbarer Ertrag aus Liquidationsausschüttung vor. Eine indirekte Teilliquidation wird gemäss Art. 20a Abs. 1 DBG bzw. Art. 7a Abs. 1 lit. a StHG ausgelöst, wenn eine Beteiligung von mindestens 20 % am Grund- oder Stammkapital einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft aus dem Privatvermögen in das Geschäftsvermögen verkauft wird (sog. Systemwechsel) und wenn zudem innert 5 Jahren nach dem Verkauf unter Mitwirkung des Verkäufers nicht betriebsnotwendige Substanz, die im Zeitpunkt des Verkaufs bereits vorhanden und handelsrechtlich ausschüttungsfähig war, ausgeschüttet wird. Dies gilt gemäss dem Gesetzeswortlaut sinngemäss auch, wenn Beteiligungen von insgesamt mindestens 20 % innert 5 Jahren verkauft werden oder mehrere Beteiligte eine solche Beteiligung gemeinsam verkaufen.

Da bei öffentlichen Übernahmen idR mehr als 20 % der Beteiligungsrechte die Hand wechseln, ist der Problematik der indirekten Teilliquidation unbedingt Beachtung zu schenken. In der Folge werden deshalb die Bestimmungen zur indirekten Teilliquidation auf die Frage hin

10 Der Bieter ist sogar verpflichtet, bei der Veröffentlichung des Übernahmeangebots im Angebotsprospekt auf einen solchen börsenrechtlichen squeeze out hinzuweisen, weil dieser zu seinen Absichten betreffend die Zielgesellschaft zählt (s. Art. 23 Abs. 1 lit. a UEV).

11 Botschaft Unternehmenssteuerreform II, S. 4804.

12 Botschaft Unternehmenssteuerreform II, S. 4767.

untersucht, inwiefern sie bei öffentlichen Übernahmen Anwendung finden.

3.2.1.1.2.2 Verkauf von weniger als 20 % des Aktienkapitals der Zielgesellschaft

Nach Ablauf der Frist für die Ergreifung eines Referendums gegen das BG über dringende Anpassungen bei der Unternehmensbesteuerung, welches die indirekte Teilliquidation regelt, veröffentlichte die ESTV am 17.11.2006 einen Entwurf zum KS Indirekte Teilliquidation, welches die Auslegung von Art. 20a Abs. 1 lit. a und Abs. 2 DBG erläutert und so die künftige Verwaltungspraxis vorzeichnet. Ursprünglich sollte dieser Entwurf am 1.1.2007 in Kraft treten.

In diesem Entwurf wurde u. a. festgehalten, dass hinsichtlich der 20 %-Schwelle sämtliche Verkäufe zusammenzurechnen seien und dass dies auch bei öffentlichen Übernahmeangeboten gelte. Nach der Lesart der ESTV hätte demnach ein Verkauf von 15 % durch einen Aktionär als gemeinsamer Verkauf qualifiziert werden müssen, wenn im Rahmen eines öffentlichen Übernahmeangebots andere Aktionäre bspw. weitere 6 % der Beteiligungsrechte an derselben Zielgesellschaft angedient und daraufhin auch veräussert hätten. Die ESTV wollte damit ihre bisherige Verwaltungspraxis fortschreiben, wonach auch bei öffentlichen Übernahmeangeboten die Regeln zur indirekten Teilliquidation uneingeschränkt zur Anwendung gelangen.

Der Versuch, die bisherige Verwaltungspraxis auf diese Weise zu zementieren, wurde im Rahmen der Vernehmlassung heftig kritisiert.¹³ Die ESTV hat dieser Kritik teilweise Rechnung getragen. In der definitiven Fassung des KS Indirekte Teilliquidation (vom 6.11.2007) wird nun in Ziff. 4.2 ausdrücklich festgehalten, dass eine gemeinsame Willensbildung der einzelnen Aktionäre bei der Annahme eines öffentlichen Angebots nicht gegeben sei. Dementsprechend liegt eine indirekte Teilliquidation nach dem Wortlaut von Art. 20a Abs. 1 lit. a DBG nicht vor, wenn der einzelne Privataktionär im Rahmen einer öffentlichen Übernahme eine Beteiligung von weniger als 20 % veräussert, auch wenn der Zielgesellschaft insgesamt mehr als 20 % des Gesellschaftskapitals angedient werden.

3.2.1.1.2.3 Verkauf von 20 % oder mehr des Aktienkapitals der Zielgesellschaft

Gemäss Art. 20a Abs. 1 lit. a DBG qualifiziert sich ein Verkauf von Beteiligungsrechten von mindestens 20 % durch eine in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtige

natürliche Person, welche diese Beteiligungsrechte im Privatvermögen hält, als indirekte Teilliquidation, sofern auch die übrigen Tatbestandsmerkmale erfüllt sind.¹⁴ Ob es sich dabei um einen privaten Verkauf handelt oder die Transaktion im Rahmen einer öffentlichen Barübernahme erfolgt, ist unbeachtlich.

Als weiteres Tatbestandsmerkmal ist die Mitwirkung des Verkäufers erforderlich. Nach dem Wortlaut der Bestimmungen zur indirekten Teilliquidation hat sich die Mitwirkung auf die Substanzentnahme zu beziehen. Dabei liegt gemäss Legalfiktion von Art. 20a Abs. 2 DBG bzw. Art. 7a Abs. 2 StHG eine Mitwirkung bereits vor, wenn der Verkäufer weiss oder wissen muss, dass der Gesellschaft Mittel zwecks Finanzierung des Kaufpreises entnommen und nicht wieder zugeführt werden. Mithin muss der Verkäufer an der Entleerung der Zielgesellschaft gar nicht aktiv mitwirken.

Nach dem Wortlaut der Normen zur indirekten Teilliquidation besteht eine Sorgfaltspflicht. Der Verkäufer kommt der verkehrserforderlichen Sorgfaltspflicht grundsätzlich dann nach, wenn er Abklärungen über die Finanzierung des Kaufpreises tätigt und dabei zur Auffassung gelangt, dass der Zielgesellschaft nach deren Übernahme keine Mittel definitiv entnommen werden. Soweit ersichtlich, wurde gerichtlich noch nicht entschieden, welches Mass an Abklärungen der Verkäufer über die Finanzierung des Kaufpreises zu tätigen hat. «Inquisitorischer» Nachforschungen durch den Verkäufer bedarf es nicht. Hingegen obliegt es dem Verkäufer, sich zumindest leicht zugängliche Informationen über die Kaufpreisfinanzierung zu beschaffen und zu analysieren. Unterlässt er dies, so setzt er sich dem Vorwurf einer Sorgfaltspflichtverletzung aus.

Der Angebotsprospekt muss wesentliche Angaben über die Finanzierung des Angebots sowie die Bestätigung der Prüfstelle, dass der Anbieter die erforderlichen Massnahmen getroffen hat, enthalten.¹⁵ Auch muss der Angebotsprospekt Angaben über die grundsätzlichen Absichten des Anbieters betreffend die Zielgesellschaft beinhalten.¹⁶ Demzufolge sollten auch Informationen über geplante Ausschüttungen von Substanzdividenden aus der Zielgesellschaft oder Fusionsabsichten dem Angebotsprospekt zu entnehmen und diese Informationen dem Verkäufer zurechenbar sein. Ggf. ist somit bei Verkauf von im Privatbesitz gehaltenen Beteiligungsrechten von 20 % oder mehr durch eine in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Person das Vorliegen einer indirekten Teilliquidation zu bejahen, sofern in der Folge

13 Vgl. u. a. ALTDORFER, Die indirekte Teilliquidation gesetzlich geregelt, S. 101.

14 KS Indirekte Teilliquidation Ziff. 4.2.

15 Art. 20 Abs. 1 UEV.

16 Art. 23 Abs. 1 lit. a UEV.

der öffentlichen Übernahme in den 5 darauf folgenden Jahren eine Entnahme nicht betriebsnotwendiger Mittel aus der Zielgesellschaft stattfindet.

3.2.1.1.2.4 Spezialfälle

Es können sich in bestimmten Fällen besondere Fragen stellen. So z. B., wenn der Aktionär weniger als 20 % aus seinem Privatvermögen, jedoch zusammen mit Verkäufen aus einer von ihm beherrschten Gesellschaft mehr als 20 % veräussert. In diesem Fall ist das Kriterium des Systemwechsels nur beim veräussernden Privataktionär gegeben. Kein Systemwechsel liegt bei der veräussernden Gesellschaft vor, da diese die Aktien im Geschäftsvermögen hält. Das indirekte Halten von Beteiligungspapieren kann u. E. dem Privataktionär nicht zugerechnet werden.

Ein weiterer Spezialfall ist der zeitlich gestaffelte Verkauf durch einen einzigen Aktionär. Es fragt sich, ob ein in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtiger Privataktionär, welcher anlässlich des öffentlichen Übernahmeangebots weniger als 20 % des Aktienkapitals der Zielgesellschaft – zusammengerechnet mit den früheren Verkäufen jedoch mehr als 20 % – veräussert, einen steuerfreien Kapitalgewinn realisiert. Weder der Gesetzeswortlaut von Art. 20a Abs. 1 lit. a DBG bzw. Art. 7a Abs. 1 lit. a StHG noch das KS Indirekte Teilliquidation machen beim zeitlich gestaffelten Verkauf durch den gleichen Aktionär einen Vorbehalt gegenüber dem öffentlichen Übernahmeangebot. In KS Indirekte Teilliquidation Ziff. 4.2 wird lediglich festgehalten, dass alle Verkäufe unter Art. 20a Abs. 1 lit. a DBG fallen würden, sobald innerhalb von 5 Jahren ab dem ersten Verkauf insgesamt mindestens 20 % veräussert worden sind.

Die 5-Jahres-Regelung verhindert, dass derjenige Privataktionär, welcher seine Verkäufe gestaffelt abwickelt, steuerlich besser gestellt wird als derjenige, der die Aktien der Zielgesellschaft an einem Tag veräussert. Es sind beim gestaffelten Verkauf von Aktien durch dieselbe Person ähnliche Überlegungen wie beim gemeinsamen Verkauf durch mehrere Aktionäre, bei welchem eine gemeinsame Willensbildung vorausgesetzt wird, anzustellen.¹⁷ Dies bedeutet, dass beim gestaffelten Verkauf ebenfalls nach dem Willen des Veräusserers gefragt werden muss. Hat der Aktionär der Zielgesellschaft seine Aktienverkäufe zeitlich gestaffelt, ohne dass dieses Vorgehen steuerlich motiviert war und er bspw. von einem späteren Übernahmeangebot weder Kenntnis hatte noch hätte haben können und der Verkauf im Rahmen der

öffentlichen Übernahme ja nicht aus freien Stücken erfolgte, so sind die verkauften Aktienpakete u. E. nicht zusammenzuzählen. Hat der Aktionär aber bspw. ein erstes Paket bereits im Hinblick auf die später beabsichtigte öffentliche Übernahme veräussert, so erscheint u. E. das Zusammenrechnen sachgerecht.

3.2.1.1.3 Börsenrechtliche Kraftloserklärung von Urkunden (Squeeze Out)

Aktionäre können nicht zum Verkauf ihrer Aktien gezwungen werden. Die Aktien der Zielgesellschaft werden im squeeze-out-Verfahren denn auch nicht gegen den Willen des Aktionärs entzogen oder anderswie übertragen. Vielmehr werden die nicht angedienten Aktien der Zielgesellschaft im squeeze-out-Verfahren kraftlos erklärt. In der Folge gibt die Zielgesellschaft neue Aktien aus und übergibt sie dem Anbieter gegen Entrichtung des Angebotspreises oder Erfüllung des Umtauschangebots zugunsten der Eigentümer der für kraftlos erklärten Beteiligungspapiere.¹⁸ Das squeeze-out-Verfahren wirkt daher tatsächlich und wirtschaftlich wie ein Zwangsverkauf.

Steuerlich wird die Kraftloserklärung von Urkunden nach Art. 33 Abs. 1 BEHG idR nicht als Teilliquidation mit anschliessender Neuemission behandelt.¹⁹ Das Kapital der Zielgesellschaft bleibt unverändert, obwohl formal betrachtet eine Kraftloserklärung von Aktien erfolgt.²⁰ Notwendig ist diese Kraftloserklärung lediglich, um den Aktionären ihre Aktien gegen ihren Willen zu entziehen. Weil aus wirtschaftlicher Sicht ein Zwangsverkauf vorliegt, ist ein etwaiger Gewinn steuerlich als Kapitalgewinn zu qualifizieren. Dieser ist bei Aktionären der Zielgesellschaft, welche die Titel im Privatvermögen halten, von der Einkommenssteuer befreit.²¹ Bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften kann ggf. der Beteiligungsabzug zur Anwendung kommen.²² Anders verhält es sich allerdings in denjenigen Fällen, in welchen die squeeze-out-Entschädigung aus der Zielgesellschaft finanziert wird.²³

17 BRAUCHLI/BUSSMANN/MARBACH, Verkauf von Beteiligungsrechten aus dem Privat- in das Geschäftsvermögen eines Dritten (indirekte Teilliquidation), S. 54.

18 Art. 33 Abs. 2 BEHG.

19 WEIDMANN/HEUBERGER, Abfindungs- und Dreiecksfusionen, S. 196.

20 GRETER, Steuerliche Folgen der Kraftloserklärung gemäss Art. 33 Börsengesetz, S. 83.

21 WEIDMANN/HEUBERGER, Abfindungs- und Dreiecksfusionen, S. 196.

22 GRETER, Steuerliche Folgen der Kraftloserklärung gemäss Art. 33 Börsengesetz, S. 85.

23 Siehe hinten, Abschn. 3.2.2.2.

3.2.1.2 Ebene des Anbieters und der Zielgesellschaft

Die Annahme eines öffentlichen Barangebots ist mit einem gewöhnlichen Kauf an der Börse vergleichbar. Die Transaktion stellt sich aus Sicht des Anbieters als Aktivtausch (Geld gegen Aktien) dar und ist auf der Ebene des Anbieters erfolgs- und damit auch gewinnsteuerneutral.²⁴

Die Annahme des Barangebots berührt weder die Bilanz noch die Erfolgsrechnung der Zielgesellschaft, weshalb auf der Ebene der Zielgesellschaft keine Gewinnsteuernfolgen zu gewärtigen sind.²⁵

3.2.2 Verrechnungssteuer

3.2.2.1 Grundsatz der Verrechnungssteuerneutralität

Im Bereich der Verrechnungssteuer gilt (noch bis 31.12.2010) das Nennwertprinzip.²⁶ Dies bedeutet, dass vom Eigenkapital lediglich das einbezahlte Nennkapital verrechnungssteuerfrei ausbezahlt werden darf. Für die Frage, ob Verrechnungssteuer anfallt, ist demnach massgebend, ob die gesamten offenen und stillen Reserven der Zielgesellschaft auch nach Vollzug der Transaktion der Verrechnungssteuer verhaftet bleiben. Mit Blick auf das per 1.1.2011 in Kraft tretende Kapitaleinlageprinzip²⁷ wird alsdann die Rückzahlung von Einlagen, Aufgeldern und Zuschüssen, die von den Inhabern der Beteiligungsrechte nach dem 31.12.1996 geleistet worden sind, gleichbehandelt wie die Rückzahlung von Nennkapital.

Verrechnungssteuerlich unproblematisch sind jene Fälle, in welchen die Barabfindungen direkt aus der übernehmenden Gesellschaft entrichtet werden. Diesfalls werden der Zielgesellschaft weder Mittel zugeführt noch entnommen. Komplexer ist die Sachlage dann, wenn der Zielgesellschaft nach erfolgter Übernahme Mittel zwecks Finanzierung der Barabfindung entnommen werden. Diesfalls stellt sich die Frage, inwiefern die Rückerstattung der Verrechnungssteuer gewährt werde resp. das Meldeverfahren zur Anwendung gelange. Wenn diese Frage auch grundsätzlich, insofern als die üblichen Voraussetzungen gegeben sind, zu bejahen ist, so sind gewisse Spezialfälle besonders zu prüfen und ist die Rückerstattung resp. die Anwendung des Meldeverfahrens ggf. zu verweigern. Es sind dies insbesondere die 3 Son-

dertatbestände des squeeze out, der Altreservenpraxis sowie der Teilliquidation. Die squeeze-out- und Altreservenfälle werden nachfolgend gesondert behandelt. Mit Bezug auf die indirekte Teilliquidation sei auf die diesbezüglichen Ausführungen in Abschn. 3.2.1.1.2 verwiesen. Dabei ist allerdings zu beachten, dass die Frage, ob bei Vorliegen einer Teilliquidation die Verrechnungssteuer zur Sicherung der Einkommensteuer überhaupt erhoben werden dürfe, in Lehre und Praxis kontrovers beurteilt wird.

3.2.2.2 Spezialfall Squeeze Out

Die squeeze-out-Zahlung aus der Zielgesellschaft ist dann verrechnungssteuerfrei, wenn die Barmittel aus der übernehmenden Gesellschaft stammen, sprich: im Rahmen der Übernahme von Letzterer der Zielgesellschaft zwecks Entrichtung der Barabgeltung zugeführt werden. Heikel sind demgegenüber jene Fälle, in denen die Barabgeltung zufolge squeeze out ganz oder teilweise durch Mittel der Zielgesellschaft finanziert wird. Gemäss Praxis ist eine solche Mittelentnahme als Ausschüttung an die Aktionäre der Zielgesellschaft zu verstehen und unterliegt dementsprechend der Verrechnungssteuer. Den abgolgtenen Aktionären bleibt diesfalls der Weg des Rückerstattungsverfahrens, wobei die ausländischen Aktionäre in aller Regel aufgrund ihres Streubesitzes eine definitive Sockelsteuerbelastung von 15 % (DBA-Maximalsatz) hinnehmen müssen.

3.2.2.3 Altreservenpraxis

Die ESTV verweigert bei einer Reduktion der residualen Verrechnungssteuer qua Übertragung einer Beteiligung von einem ausländischen Aktionär auf einen anderen ausländischen oder inländischen Aktionär in gewissen Fällen den Anspruch auf deren Rückerstattung, was als sog. Altreservenpraxis bezeichnet wird. Die Altreservenpraxis findet idR bei konzerninternen Umstrukturierungen Anwendung.²⁸ Im Rahmen öffentlicher Übernahmen hat die ESTV bei der Anwendung der Altreservenpraxis demgegenüber Zurückhaltung geübt. Abgesehen davon, dass es sich bei öffentlichen Übernahmen idR um Transaktionen unter Dritten handelt, sind solche Übernahmen weder vom Grundsatz noch von der spezifischen Ausgestaltung her rein steuerlich motiviert, auch wenn bei der Standortwahl der anbietenden Gesellschaft steuerliche Aspekte mitberücksichtigt werden.

3.2.3 Emissionsabgabe

Der Tausch von Aktien gegen Barentschädigung im Rahmen eines Barangebots stellt keinen der Emissions-

24 BETSCHART, Steueraspekte beim Squeeze-Out von Minderheitsaktionären, S. 90.

25 BETSCHART, Steueraspekte beim Squeeze-Out von Minderheitsaktionären, S. 90.

26 SAUPPER/WEIDMANN, vor Art. 3 FusG N 154.

27 Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG.

28 Vgl. BGer 2A.239/2005 (28.11.2005).

abgabe unterliegenden Tatbestand dar. Mit Bezug auf den squeeze out (d. h. die Kraftloserklärung und Neuausgabe) ist die Frage, ob ein emissionsabgaberelevanter Tatbestand vorliege, hingegen berechtigt.

Die Neuausgabe von Aktien im Rahmen eines squeeze out ist weder mit einem Zufluss von Kapital noch mit einer Umwandlung von Reserven in Nominalkapital verbunden, welche der Emissionsabgabe unterliegen würden.²⁹ Auch findet keine Kapitalherabsetzung mit anschließender Kapitalerhöhung statt. Vielmehr erfolgt aus Sicht der Aktionäre ein blosser Urkundenaustausch bzw. eine Urkundenvernichtung mit Neuausgabe, welche von der Emissionsabgabe nicht erfasst werden.³⁰

3.2.4 Umsatzabgabe

Steuerobjekt der Umsatzabgabe ist die entgeltliche Übertragung von Eigentum an steuerbaren Urkunden, sofern eine der Vertragsparteien oder einer der Vermittler Effekthändler ist.³¹

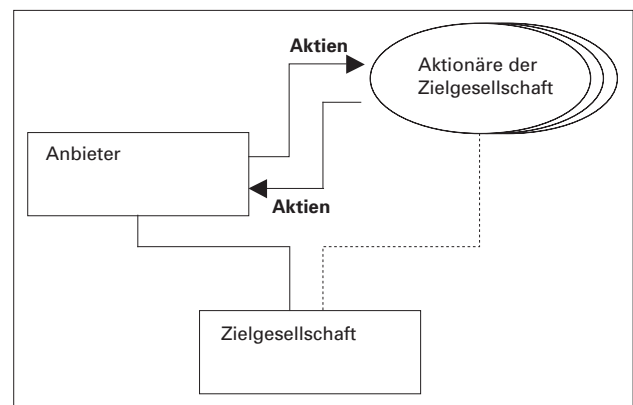
Als unproblematisch – sprich: ohne Umsatzabgabefolgen – erweist sich das squeeze-out-Verfahren auf der Ebene der Zielgesellschaft. Komplexer ist demgegenüber die umsatzabgaberechtliche Beurteilung mit Bezug auf den Anbieter. Handelt es sich um einen Effekthändler iSv Art. 13 Abs. 3 StG – was bei schweizerischen Kapitalgesellschaften, welche eine derartige Transaktion bewältigen können, idR der Fall sein dürfte –, ist eine Umsatzabgabe geschuldet, sofern die anbietende Gesellschaft die Mittel für den Erwerb aufbringt, d. h. sie bei ihr abfließen. Es handelt sich hierbei schlicht um einen entgeltlichen Erwerb steuerbarer Urkunden. Anders hingegen ist die Sachlage nach der hier vertretenen Auffassung dann zu beurteilen, wenn die Aktionäre der Zielgesellschaft mit Mitteln der Zielgesellschaft abgegolten werden und die anbietende Gesellschaft diese Mittel der Zielgesellschaft nicht zuführt. Diesfalls ist die squeeze-out-Transaktion als Teilliquidation mit den entsprechenden Steuerfolgen (s. Abschn. 3.2.2.2) zu qualifizieren und dementsprechend auf der Ebene der anbietenden Gesellschaft keine Umsatzabgabe geschuldet.

4 Reines Tauschangebot ohne echte Fusion (Pure Exchange Offer)

4.1 Strukturierung

Beim reinen Tauschangebot tauscht der Aktionär der Zielgesellschaft Aktien an der Zielgesellschaft gegen Aktien des Anbieters. IdR ist ein solches Angebot mit einer Kapitalerhöhung beim Anbieter verbunden. Möglich ist auch, dass der Anbieter den Aktionären der Zielgesellschaft Effekten einer anderen Konzerngesellschaft zum Tausch anbietet.³² Solche Tauschangebote fallen gemäss Art. 2 lit. e BEHG ebenfalls unter den Begriff der öffentlichen Kaufangebote. In der Praxis ebenfalls anzutreffen sind Tauschangebote, bei welchen der Anbieter die Aktionäre der Zielgesellschaft mit eigenen Beteiligungsrechten (treasury shares) bedient.

Abb. 2: Reines Tauschangebot ohne echte Fusion



4.2 Steuerliche Folgen

4.2.1 Einkommens- und Gewinnsteuer

4.2.1.1 Ebene des Aktionärs der Zielgesellschaft

Bei der Einkommensermittlung im Geschäftsvermögensbereich und bei der Gewinnermittlung gilt das Massgeblichkeitsprinzip. Folglich ist für den Aktionär der Zielgesellschaft, welcher die Aktien der Zielgesellschaft im Geschäftsvermögen hält, der Aktientausch grundsätzlich steuerneutral, sofern die Einkommens- bzw. Gewinnsteuerwerte fortgeführt werden. Setzt der Aktionär der Zielgesellschaft die übernommenen Aktien zu einem höheren als dem bisherigen Einkommens- bzw. Gewinnsteuerwert der abgegebenen Aktien an, so realisiert er einen steuerbaren Kapitalgewinn.

Aktionäre, welche die Aktien der Zielgesellschaft im Privatvermögen halten, realisieren grundsätzlich einen steuerfreien Kapitalgewinn bzw. einen steuerlich unbe-

29 BETSCHART, Steueraspekte beim Squeeze-Out von Minderheitsaktionären, S. 92.

30 GRETER, Steuerliche Folgen der Kraftloserklärung gemäss Art. 33 Börsengesetz, S. 86 f.; DUSS/VON AH/SIEBER, Art. 5 StG N 39.

31 Art. 13 StG.

32 LUGINBÜHL, Öffentliche Umtauschangebote – Ausgewählte Aspekte aus der Praxis, S. 175.

achtlichen Kapitalverlust. Die Steuerfreiheit gilt auch dann, wenn die neuen Anteile gesamthaft einen höheren Nennwert aufweisen als die angedienten Anteile.³³ Allerdings schränkt die vom Bundesgericht gestützte Verwaltungspraxis den steuerfreien Kapitalgewinn ein: Folgt einem Aktientausch innert 5 Jahren nach dem Übernahmeangebot eine Absorption, wird die Quasifusion lediglich als Vorstufe der Fusion angesehen, und zwar unabhängig vom Vorliegen einer Steuerumgehung, einer Transponierung oder einer indirekten Teilliquidation.³⁴ Damit kommen auf das Tauschangebot nachträglich die Besteuerungsgrundsätze der Fusion zur Anwendung. Nennwert-erhöhungen und Ausgleichszahlungen werden diesfalls wie bei einer Fusion besteuert. Die Besteuerung erfolgt im Nachsteuerverfahren iSv Art. 151 ff. DBG bzw. Art. 53 StHG, sofern die Aktionäre der Zielgesellschaft bereits rechtskräftig veranlagt worden sind.

4.2.1.2 Ebene des Anbieters

Das reine Tauschangebot erfolgt durch Sacheinlage-Kapitalerhöhung des Aktien- bzw. Stammkapitals des Anbieters qua Liberierung mittels Aktien der Zielgesellschaft. Die Sacheinlage ist auf der Ebene der anbietenden Gesellschaft gewinnsteuerneutral.³⁵

Erfolgt die Abfindung des Aktionärs der Zielgesellschaft nicht durch Kapitalerhöhung, sondern durch die Hingabe von treasury shares, deren seinerzeitiger Rückkauf nicht zu einer Besteuerung geführt hat, fällt nach Auffassung der ESTV beim Anbieter in der Höhe der Differenz zwischen dem Gewinnsteuerwert und dem Verkehrswert der hingegebenen treasury shares ein steuerbarer Gewinn oder ein geschäftsmässig begründeter Aufwand an.³⁶

4.2.1.3 Ebene der Zielgesellschaft

Bei der Zielgesellschaft löst das Tauschangebot keine Gewinnsteuer aus. Sie bleibt als Steuersubjekt bestehen. Weder ihre Bilanz noch ihre Erfolgsrechnung werden durch die Transaktion berührt.

4.2.2 Verrechnungssteuer

Das reine Tauschangebot ist grundsätzlich verrechnungssteuerneutral. Dies gilt insbesondere auch für Nennwerterhöhungen, sofern der Übernahme keine Fusion folgt.³⁷ Hinsichtlich der Altreservenproblematik wird auf Abschn. 3.2.2.3 verwiesen.

4.2.3 Emissionsabgabe

Beim Tauschangebot ist zu unterscheiden, ob der Aktionär der Zielgesellschaft treasury shares oder neue Aktien infolge einer Kapitalerhöhung erhält. Die Übernahme von Aktien an der Zielgesellschaft im Tausch gegen treasury shares stellt keine Sacheinlage, sondern einen Tausch dar, welcher der Emissionsabgabepflicht nicht untersteht.³⁸ Die Kapitalerhöhung durch Einlage von Aktien der Zielgesellschaft unterliegt demgegenüber grundsätzlich der Besteuerung gemäss Art. 5 Abs. 1 StG, wobei selbstredend die Anwendbarkeit der Befreiungstatbestände zu prüfen ist.

Eine Kapitalerhöhung ist gemäss Art. 6 Abs. 1 a^{bis} StG von der Emissionsabgabe ausgenommen, sofern sie in Durchführung von Beschlüssen über Fusionen oder diesen wirtschaftlich gleichkommenden Zusammenschlüssen erfolgt. Unter letzterem Begriff sind gemäss Auffassung der ESTV Umstrukturierungsformen zu verstehen, bei denen der Anbieter nach der Übernahme mindestens 50 % der Stimmrechte an der Zielgesellschaft hält und den Aktionären an der Zielgesellschaft höchstens 50 % des effektiven Werts der übernommenen Beteiligungsrechte gutgeschrieben oder ausbezahlt werden.³⁹

Die Begrenzung der Schaffung neuen nominellen Kapitals sollte dann nicht greifen, wenn aufgrund des Verkehrswerts pro Aktie das Umtauschverhältnis und/oder etwaige Ausgleichszahlungen die Transaktionsstruktur vorgeben. Der Anbieter kann daher gezwungen sein, in der übernehmenden Gesellschaft eine Kapitalerhöhung durchzuführen, die das nominelle Kapital der Zielgesellschaft übersteigt. Diesfalls ist nach der hier vertretenen Auffassung nicht von einer Abgabenumgehung auszugehen.

4.2.4 Umsatzabgabe

Die Umsatzabgabe ist gemäss Art. 13 Abs. 1 StG geschuldet, sofern steuerbare Urkunden entgeltlich zu Eigentum übertragen werden und eine Partei oder ein Vermittler Effekthändler ist.

Beim Anteilstausch liegen 2 Eigentumsübertragungen von steuerbaren Urkunden vor. Sofern ein Effekthändler beteiligt ist, was bei öffentlichen Übernahmen die Regel sein dürfte, liegt grundsätzlich ein umsatzabgabepflichtiger Sachverhalt vor, wobei nachfolgend zu prüfen ist, in welchen Fällen und inwiefern die Umsatzabgabe tatsächlich erhoben wird.

33 KS Umstrukturierungen Ziff. 4.1.7.3.1.

34 KS Umstrukturierungen Ziff. 4.1.7.3.2.

35 Art. 60 lit. a DBG bzw. Art. 24 Abs. 2 lit. a StHG.

36 KS Umstrukturierungen Ziff. 4.1.7.2.2. Diese Praxis wird in der Literatur teilweise kritisiert.

37 KS Umstrukturierungen Ziff. 4.1.7.3.1.

38 KS Umstrukturierungen Ziff. 4.1.2.5.

39 KS Umstrukturierungen Ziff. 4.1.7.1.

4.2.4.1 Tausch gegen neue Aktien des Anbieters

Die erste Seite des Tauschgeschäfts, d. h. die Ausgabe von neuen inländischen Aktien gemäss Art. 14 Abs. 1 lit. a StG, ist von der Umsatzabgabe ausgenommen. Ebenso ist die zweite Seite des Tauschgeschäfts, d. h. die Sacheinlage von Aktien der Zielgesellschaft in die übernehmende Gesellschaft, nach Art. 14 Abs. 1 lit. b StG von der Umsatzabgabe ausgenommen.

4.2.4.2 Tausch gegen Treasury Shares

Beim Tausch gegen treasury shares sind wiederum die beiden Seiten des Tauschgeschäfts auseinanderzuhalten. In Bezug auf die eine Seite des Tauschgeschäfts, nämlich die Übertragung von eigenen Beteiligungspapieren des Anbieters an die Aktionäre der Zielgesellschaft, ist zu untersuchen, ob dieser Vorgang unter die Ausnahmebestimmungen von Art. 14 Abs. 1 lit. a bzw. f StG fällt. Deren Wortlaut spricht wohl eher gegen die Anwendbarkeit dieser Befreiungstatbestände, da es sich vorliegend nicht um eine «Ausgabe» handelt. Auch nach der ratio legis dieser Norm, wonach eine Vermeidung der Kumulation von Umsatz- und Emissionsabgabe vermieden werden soll, spricht nichts für deren Anwendbarkeit. Was die zweite Seite des Tauschgeschäfts anbelangt, d. h. die Übernahme der Aktien an der Zielgesellschaft, dürfte Art. 14 Abs. 1 lit. b StG wohl ebenfalls nicht greifen, weil die für die Befreiung notwendige Voraussetzung der Sacheinlage von Urkunden fehlt.

Es bleibt somit zu prüfen, ob der allgemeine Umstrukturierungstatbestand von Art. 14 Abs. 1 lit. i StG Anwendung finde. Nach dem Wortlaut dieser Bestimmung ist die mit einer Umstrukturierung, insbesondere einer Fusion, Spaltung oder Umwandlung verbundene Übertragung steuerbarer Urkunden von der übernommenen, spaltenden oder umwandelnden Unternehmung auf die aufnehmende oder umgewandelte Unternehmung von der Abgabe befreit. So fallen nach der Praxis der ESTV insbesondere Quasifusionen unter Art. 14 Abs. 1 lit. i StG.⁴⁰ Verfügt der Anbieter vor oder nach seinem Angebot über mindestens 50 % der Stimmrechte in der Zielgesellschaft und werden höchstens 50 % des Verkehrswerts der übernommenen Beteiligung als nominelles Kapital gutgeschrieben oder ausbezahlt, so sind nach der hier vertretenen Auffassung beide Seiten des Tauschgeschäfts von der Umsatzabgabe ausgenommen.

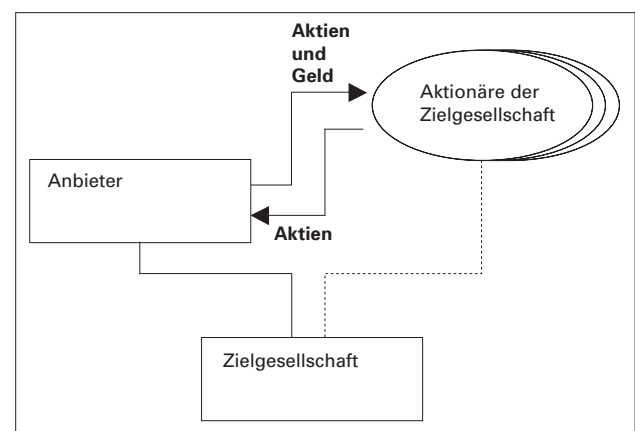
40 KS Umstrukturierungen Ziff. 4.1.7.6. Diese Praxis ist vom Wortlaut der Bestimmung nicht gedeckt (vgl. WIDMER/ARNOLD, Umsatzabgabebefreiung von Unternehmensumstrukturierungen, S. 217 ff.).

5 Barangebot mit Tauschalternative ohne Fusion (Mixed Offer)

5.1 Strukturierung

Ein öffentliches Übernahmeangebot kann auch dergestalt strukturiert werden, dass der Anbieter dem Aktionär der Zielgesellschaft nebst seinen Aktien zusätzlich eine Barabgeltung anbietet. In gewissen Fällen werden auch alternativ Aktien oder eine Barabgeltung offeriert (sog. mix and match); in der Praxis sind vielerlei Mischformen und Spielarten anzutreffen.

Abb. 3: Barangebot mit Tauschalternative ohne Fusion



5.2 Steuerliche Folgen

Das Angebot ist für steuerliche Zwecke in eine Bar- und in eine Tauschkomponente aufzuteilen. Hinsichtlich der steuerlichen Folgen der Barkomponente verweisen wir auf Abschn. 3.2 und hinsichtlich der Tauschkomponente auf Abschn. 4.2.

6 Übernahmefusion

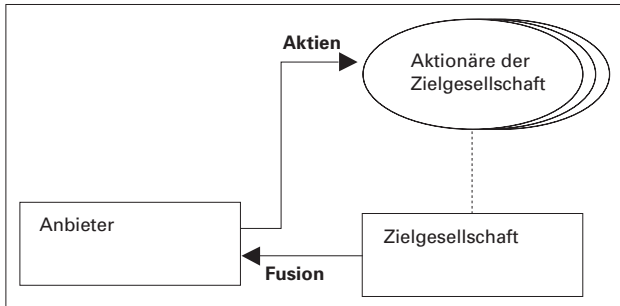
6.1 Strukturierung

Unter einer Übernahmefusion ist die Verschmelzung der Zielgesellschaft mit der anbietenden Gesellschaft (Anbieter) zu verstehen. Dabei erhalten die Aktionäre der untergehenden Zielgesellschaft Aktien der übernehmenden anbietenden Gesellschaft. IdR wird die Zielgesellschaft in den Anbieter verschmolzen. Der umgekehrte Vorgang ist aber ebenfalls denkbar. Um allfällige Wertdifferenzen zwischen den Aktien an der untergehenden Gesellschaft und den Aktien an der übernehmenden Gesellschaft auszugleichen, können Ausgleichszahlungen geleistet werden.

Die Übernahmefusion setzt im Gegensatz zum öffentlichen Tauschangebot (Quasifusion) nebst dem Einverständnis der Unternehmensleitungen auch die Zustimmung

mung der Generalversammlungen beider fusionswilligen Gesellschaften voraus, und zwar mit qualifiziertem Quorum.⁴¹

Abb. 4: Übernahmefusion



6.2 Steuerliche Folgen

6.2.1 Einkommens- und Gewinnsteuer

6.2.1.1 Ebene des Aktionärs der Zielgesellschaft

Im Bereich des Privatvermögens ist zwischen steuerbarem Beteiligungsertrag und steuerfreiem Kapitalgewinn zu unterscheiden. Als Beteiligungsertrag gilt jede Leistung der Gesellschaft, welche nicht eine Rückzahlung von Nennkapital darstellt.⁴²

Das Andienen von im Privatvermögen gehaltenen Aktien zum Zwecke einer Fusion löst grundsätzlich keine Einkommenssteuer aus, es sei denn, dass zusätzliches nominelles Aktienkapital geschaffen und/oder Ausgleichszahlungen geleistet würden. Weisen die Berechtigungsrechte an der übernehmenden Gesellschaft einen höheren Nennwert als die Aktien der in die anbietende Gesellschaft verschmolzenen Zielgesellschaft aus, so unterliegt dieser Nennwertzuwachs auf der Ebene der direkten Bundessteuer als Gratisnennwerterhöhung iSv Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG der Einkommenssteuer.⁴³ Das per 1.1.2011 in Kraft tretende Kapitaleinlageprinzip⁴⁴ wird dannzumal eine differenziertere Betrachtungsweise erfordern. Ebenso unterliegen Ausgleichszahlungen oder andere geldwerte Vorteile zu Lasten der Reserven der übernehmenden oder übertragenen Gesellschaft der Einkommenssteuer.⁴⁵ Werden hingegen die Ausgleichsleistungen – was allerdings in der Praxis nur selten anzutreffen ist – von anderen Anteilsinhabern der übernehmenden

den Gesellschaft geleistet, liegt eine steuerfreie Teilveräußerung vor.⁴⁶

Im Bereich des Geschäftsvermögens gilt das Massgeblichkeitsprinzip. Hierzu kann auf Abschn. 4.2.1.1 verwiesen werden. Ggf. können Kapitalgesellschaften und Genossenschaften auf den Ausgleichszahlungen den Beteiligungsabzug (Art. 69 f. DBG bzw. Art. 28 Abs. 1 - 1^{ter} StHG) geltend machen. Dasselbe gilt für die Teilbesteuerung der Einkünfte aus qualifizierten Beteiligungen im Geschäftsvermögen natürlicher Personen (Art. 18b DBG bzw. Art. 7 Abs. 1 StHG).

6.2.1.2 Ebene der fusionierten Gesellschaft

Die Fusion erfolgt für die untergehende Gesellschaft gewinnsteuerneutral, sofern einerseits die subjektive Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht und andererseits die Gewinnsteuerwerte übernommen werden.⁴⁷ Abfindungszahlungen an die Aktionäre sind auf der Stufe der fusionierenden Gesellschaften steuerneutral, sofern die Abfindung aus offenen Reserven erfolgt, d. h. dafür keine stillen Reserven aufgelöst werden müssen.⁴⁸

6.2.2 Verrechnungssteuer

Der Fusionsvorgang ist verrechnungssteuerlich privilegiert; das Gesetz gewährt einen Steueraufschub, sofern die latent der Verrechnungssteuer unterworfenen Reserven auf die übernehmende Gesellschaft übertragen werden.⁴⁹ Die im Rahmen der Fusion erfolgende Nennwerterhöhung der übernehmenden Gesellschaft zu Lasten der offenen Reserven unterliegt jedoch der Verrechnungssteuer. Dasselbe gilt für Ausgleichszahlungen der zusammengesetzten Gesellschaft an deren Aktionäre.

Verrechnungssteuerneutral sind jene Vorgänge, bei welchen sich die Nennwerterhöhungen und Herabsetzungen die Waage halten, sprich: in der Summe neutral sind.

6.2.3 Emissionsabgabe

Gemäss Art. 6 Abs. 1 lit. a^{bis} StG ist die Begründung oder Erhöhung von Berechtigungsrechten bei Beschlüssen über Fusionen von der Emissionsabgabe ausgenommen. Die Verwaltungspraxis grenzt jedoch diesen Ausnahmetatbestand zwecks Einschränkung der Schaffung von Nominalkapital auf Vorrat ein. So ist eine Kapitalerhöhung der übernehmenden Gesellschaft, welche das Nominalkapital der untergehenden Gesellschaft übersteigt, von der

41 Art. 12 und 18 Abs. 1 lit. a FusG.

42 SAUPPER/WEIDMANN, vor Art. 3 FusG N 37.

43 KS Umstrukturierungen Ziff. 4.1.2.3.2; SAUPPER/WEIDMANN, vor Art. 3 FusG N 39 und 411.

44 Art. 20 Abs. 3 DBG bzw. Art. 7b StHG.

45 KS Umstrukturierungen Ziff. 4.1.2.3.3; SAUPPER/WEIDMANN, vor Art. 3 FusG N 39 und 411.

46 Art. 16 Abs. 3 DBG; Art. 7 Abs. 4 lit. b StHG; KS Umstrukturierungen Ziff. 4.1.2.3.3.

47 Art. 61 Abs. 1 DBG bzw. Art. 24 Abs. 3 StHG.

48 SPORI/GERBER, Fusionen und Quasifusionen im Recht der direkten Steuern, S. 692 f.

49 Art. 5 Abs. 1 lit. a VStG; KS Umstrukturierungen Ziff. 4.1.2.4.1.

Emissionsabgabe nicht ausgenommen, sofern die Merkmale der Abgabemenge erfüllt sind.⁵⁰

6.2.4 Umsatzabgabe

Die Ausgabe von neuen Beteiligungsrechten ist aufgrund von Art. 14 Abs. 1 lit. a, f bzw. i StG von der Umsatzabgabe ausgenommen. Gleiches gilt für die Ausgabe von treasury shares im Rahmen einer Fusion (Art. 14 Abs. 1 lit. i StG).⁵¹ Ebenfalls ist gemäss Art. 14 Abs. 1 lit. b und lit. e StG die Einlage von steuerbaren Urkunden im Rahmen einer Fusion von der Umsatzabgabe ausgenommen.

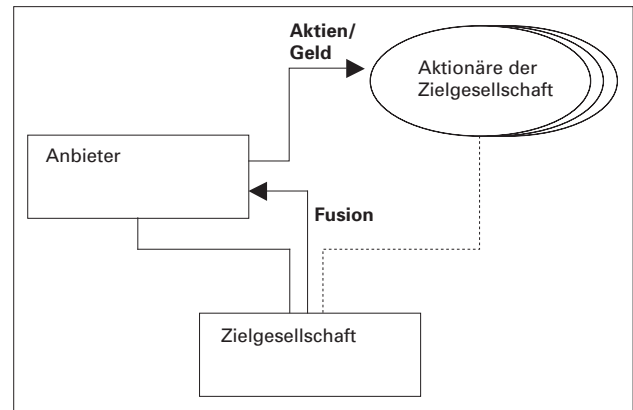
7 Abfindungsfusion

7.1 Strukturierung

Bei Übernahmen von börsenkotierten Gesellschaften wird kaum zu vermeiden sein, dass einzelne Aktionäre nicht zum Andienen ihrer Anteile bereit sind. Handelt es sich um eine Grosszahl von Aktionären, so kommt die Übernahme schlicht nicht zustande. Sperrt sich jedoch lediglich eine kleine Minderheit dagegen, so stehen dem Anbieter 2 Instrumente zur Verfügung, um das Andienen der Aktien zu erzwingen: das squeeze-out-Verfahren und die Abfindungsfusion. Letztere wird in diesem Abschnitt behandelt. Die Abfindungsfusion ist nicht im Börsengesetz, sondern im Fusionsgesetz geregelt. Die Abfindungsfusion erlaubt es, nicht andienungswillige Minderheitsaktionäre der Zielgesellschaft in eine Fusion zu zwingen.

In Durchbrechung des Prinzips der mitgliedschaftlichen Kontinuität kann der Fusionsvertrag gemäss Art. 8 FusG vorsehen, dass die Gesellschafter zwischen Anteils- oder Mitgliedschaftsrechten einerseits und einer Barabfindung andererseits wählen können (Austrittsrecht). Anstelle eines solchen Wahlrechts kann der Fusionsvertrag auch vorsehen, dass nur eine Abfindung ausgerichtet wird (Ausschluss).⁵² Für eine solche zwangsweise Abfindung bedarf es der Zustimmung von mindestens 90 % der Stimmberechtigten der Zielgesellschaft (übernehmenden Gesellschaft).⁵³

Abb. 5: Abfindungsfusion



7.2 Steuerliche Folgen einer Abfindungsfusion

7.2.1 Barabfindung

7.2.1.1 Einkommens- und Gewinnsteuer auf Ebene des Aktionärs der Zielgesellschaft

Wie in Abschn. 6.2.1.1 ausgeführt, ist im Bereich des Privatvermögens zwischen steuerbarem Beteiligungsertrag und steuerfreiem Kapitalgewinn zu unterscheiden. Als Beteiligungsertrag gilt jede Leistung der Gesellschaft, die nicht eine Rückzahlung von Nennkapital darstellt.⁵⁴ Im Fall einer Abfindungsfusion erfolgt die Barabfindung durch eine der fusionierenden Gesellschaften, ohne dass eine entsprechende Gegenleistung erbracht wird.⁵⁵ Mit hin realisiert der Aktionär durch die Barabgeltung einen Liquidationserlös.⁵⁶ Bezüglich im Privatvermögen gehaltener Aktien unterliegt der Liquidationserlös, sofern dieser den Nennwert der hingegebenen Aktien übersteigt, als Liquidationsüberschuss nach Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG bzw. Art. 7 Abs. 1 StHG der Einkommenssteuer.⁵⁷

Werden die Aktien im Geschäftsvermögen gehalten, unterliegt die Differenz zwischen der Abfindung und dem bisherigen Einkommens- oder Gewinnsteuerwert als Liquidationserlös der Einkommens- bzw. der Gewinnsteuer.⁵⁸ Kapitalgesellschaften und Genossenschaften können, sofern die Voraussetzungen hierfür gegeben sind, den Beteiligungsabzug (Art. 69 f. DBG bzw. Art. 28 Abs. 1 - 1^{ter} StHG) geltend machen.⁵⁹ Dasselbe gilt bei

50 KS Umstrukturierungen Ziff. 4.1.2.5.

51 Vgl. KS Umstrukturierungen Ziff. 4.1.2.6.

52 Art. 8 Abs. 2 FusG.

53 Art. 18 Abs. 5 FusG. Im Unterschied zur börsenrechtlichen Kraftloserklärungsklage ist der Beschluss für eine derartige Abfindungsfusion an keine Frist gebunden.

54 SAUPPER/WEIDMANN, vor Art. 3 FusG N 37.

55 REICH, Steuerrechtliche Aspekte der Ausgleichsleistungen und Abfindungen gemäss FusG, S. 279.

56 Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG; KS Umstrukturierungen Ziff. 4.1.2.3.8 und 4.1.2.3.6.

57 KS Umstrukturierungen Ziff. 4.1.2.3.5; SPORI/GERBER, Fusionen und Quasifusionen im Recht der direkten Steuern, S. 708.

58 KS Umstrukturierungen Ziff. 4.6.2.7.

59 KS Umstrukturierungen Ziff. 4.6.2.6; VON DER CRONE/GERSBACH/KESSLER/DIETRICH/BERLINGER, Das Fusionsgesetz, Rz 1284; REICH,

der Teilbesteuerung der Einkünfte aus qualifizierten Beteiligungen im Geschäftsvermögen natürlicher Personen (Art. 18b DBG bzw. Art. 7 Abs. 1 StHG).

7.2.1.2 Verrechnungssteuer

Die Fusion selbst ist in Anwendung von Art. 5 Abs. 1 lit. a VStG verrechnungssteuerneutral, sofern keine der Verrechnungssteuer verhafteten Reserven untergehen. Die den Nennwert der hingegebenen Aktien übersteigenden Abfindungszahlungen, welche den abgefundenen Aktionären der Zielgesellschaft zufließen, unterliegen demgegenüber der Verrechnungssteuer. Die abgefundenen Aktionäre haben grundsätzlich Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer. Dabei ist darauf zu achten, dass die Abfindungszahlungen netto (d. h. nach Abzug der Verrechnungssteuer) entrichtet werden. Andernfalls wird die Abfindungszahlung für die Festlegung der Verrechnungssteuer ins Hundert gerechnet.

7.2.1.3 Emissionsabgabe

Gemäss Art. 6 Abs. 1 lit. a^{bis} StG ist die Begründung oder Erhöhung von Beteiligungsrechten bei Beschlüssen über Fusionen von der Emissionsabgabe ausgenommen. Die Verwaltungspraxis grenzt jedoch diesen Ausnahmetatbestand zwecks Einschränkung der Schaffung von Nominalkapital auf Vorrat ein. So ist eine Kapitalerhöhung der übernehmenden Gesellschaft, welche das Nominalkapital der untergehenden Gesellschaft übersteigt, von der Emissionsabgabe nicht ausgenommen, sofern die Merkmale der Abgabenumgehung erfüllt sind.⁶⁰ Dabei ist festzuhalten, dass bei einer Abfindungsfusion in bar keine Kapitalerhöhung erfolgt. Das verbleibende Aktienkapital der fusionierten Gesellschaft wird im Gegenteil niedriger ausfallen als der aggregierte Nennwert des Aktienkapitals der beiden Gesellschaften vor der Fusion.

7.2.1.4 Umsatzabgabe

Die Einlage resp. Übertragung von steuerbaren Urkunden im Rahmen einer Fusion ist gemäss Art. 14 Abs. 1 lit. b und e StG von der Umsatzabgabe ausgenommen. Da bei der Barabfindung keine neuen Aktien ausgegeben werden, stellen sich diesbezüglich auch keine umsatzabgaberechtlichen Fragen.

7.2.2 Abfindung durch Aktien

Bei der Abfindungsfusion handelt es sich letztlich um eine zwangsweise vollzogene Übernahmefusion, wobei die übernehmende Gesellschaft bereits über mindestens

90 % der Aktien der Zielgesellschaft verfügt. Dementsprechend kann diesbezüglich auf die Ausführungen in Abschn. 6 verwiesen werden.

Literatur

ALTDORFER JÜRIG, Die indirekte Teilliquidation gesetzlich geregelt, ST 2007, S. 99 ff.

ALTENBURGER PETER R./CALDERAN MASSIMO/LEDERER WERNER, Schweizerisches Umstrukturierungsrecht, Zürich et al. 2004

BAUER-BALMELLI MAJA, Altreservenpraxis – ein rechtliches Argumentarium, FStR 2004, S. 201 ff.

BERTSCHINGER URS/SPORI PETER, Dreiecksfusionen – einige zivil- und steuerrechtliche Fragen, in: Ernst A. Kramer/Peter Nobel/Robert Waldburger (Hrsg.), FS Böckli, Zürich et al. 2006, 311 ff.

BETSCHART PHILIPP, Steueraspekte beim Squeeze-Out von Minderheitsaktionären, StR 2006, S. 90 ff.

BRAUCHLI ROHRER BARBARA/BUSSMANN SAMUEL/MARBACH MATTHIAS, Verkauf von Beteiligungsrechten aus dem Privat- in das Geschäftsvermögen eines Dritten (indirekte Teilliquidation), FStR 2008, S. 47 ff.

BURRI ANITA, Rückerstattung der Verrechnungssteuer bei internationalen Umstrukturierungen, FStR 2001, S. 204 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 et al. 2005

DUSS MARCO/VON AH JULIA/SIEBER ROMAN, in: Martin Zweifel/Peter Athanas/Maja Bauer-Balmelli (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. II/3, Bundesgesetz über die Stempelabgaben (StG), Basel et al. 2006

EPPER NINA, Die freundliche öffentliche Übernahme, Bern 2008

FREI STEPHAN N., Öffentliche Übernahmeangebote in der Schweiz, 2. A., Bern et al. 1998

GRETER MARCO, Steuerliche Folgen der Kraftloserklärung gemäss Art. 33 Börsengesetz, SZW 1998, S. 82 ff.

LUGINBÜHL JÜRIG, Öffentliche Umtauschangebote – Ausgewählte Aspekte aus der Praxis, in: Rudolf Tschäni (Hrsg.), Mergers & Acquisitions XI, Zürich 2009, S. 161 ff.

Steuerrechtliche Aspekte der Ausgleichsleistungen und Abfindungen gemäss FusG, S. 281.

⁶⁰ KS Umstrukturierungen Ziff. 4.1.2.5.

- NUSSBAUMER ANNEMARIE, Abfindungsfusion oder Kraftloserklärung nach öffentlichem Übernahmeangebot? Zum Verhältnis von Art. 8 Abs. 2 FusG und Art. 33 BEHG, in: FS Hans Caspar von der Crone, Zürich 2007, S. 365 ff.
- REICH MARKUS, Steuerrechtliche Aspekte der Ausgleichsleistungen und Abfindungen gemäss FusG, in: Ernst A. Kramer/Peter Nobel/Robert Waldburger (Hrsg.), FS Peter Böckli, Zürich et al. 2006, S. 261 ff.
- SAUPPER EVELINE/WEIDMANN MARKUS, in: Rolf Watter/Nedim Peter Vogt/Rudolf Tschäni/Daniel Daeniker (Hrsg.), Basler Kommentar zum Fusionsgesetz, Basel et al. 2004
- SCHENKER URS, Steuerfragen bei öffentlichen Übernahmeangeboten, in: Rudolf Tschäni (Hrsg.), Mergers & Acquisitions IV, Zürich 2002
- SPORI PETER/GERBER RETO, Fusionen und Quasifusionen im Recht der direkten Steuern, ASA 71 (2002/03), S. 689 ff.
- TSCHÄNI RUDOLF, Die Gruppe im Übernahmerecht – «Are we really all one»? , in: Rudolf Tschäni (Hrsg.), Mergers & Acquisitions VI, Zürich 2004, S. 179 ff.
- TSCHÄNI RUDOLF/PAPA ROBERTA, in: Rolf Watter/Nedim Peter Vogt/Rudolf Tschäni/Daniel Daeniker (Hrsg.), Basler Kommentar zum Fusionsgesetz, Basel et al. 2005
- VON DER CRONE HANS CASPAR/GERSBACH ANDREAS/KESSLER FRANZ J./DIETRICH MARTIN/BERLINGER KATJA, Das Fusionsgesetz, Zürich 2004
- WATTER ROLF, Unternehmensübernahmen, Zürich 1990
- WEBER ROLF H., in: Rolf Watter/Nedim Peter Vogt (Hrsg.), Basler Kommentar zum Börsengesetz, Basel 2007
- WEIDMANN MARKUS/HEUBERGER RETO, Abfindungs- und Dreiecksfusionen, FStR 2007, S. 194 ff.
- WIDMER STEFAN G./ARNOLD RETO, Umsatzabgabefreiung von Unternehmensumstrukturierungen – eine unzulängliche Regelung, FStR 2008, S. 215 ff.
- DBG, BG über die direkte Bundessteuer (vom 14.12.1990), SR 642.11
- FusG, BG über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung (Fusionsgesetz) (vom 3.10.2003), SR 221.301
- StG, BG über die Stempelabgaben (vom 27.6.1973), SR 641.10
- StHG, BG über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (vom 14.12.1990), SR 642.14
- UEV, Verordnung der Übernahmekommission über öffentliche Kaufangebote (Übernahmeverordnung) (vom 21.8.2008), SR 954.195.1
- VStG, BG über die Verrechnungssteuer (vom 13.10.1965), SR 642.21
- Botschaft Unternehmenssteuerreform II, Botschaft zum BG über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (Unternehmenssteuerreformgesetz II) (vom 22.6.2005), BBl 2005, S. 4733 ff.

Praxisanweisungen

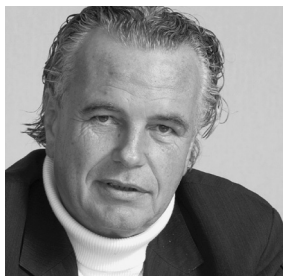
- KS Indirekte Teilliquidation, KS Nr. 14 (1-014-D-2007-d) der ESTV – Verkauf von Beteiligungsrechten aus dem Privat- in das Geschäftsvermögen eines Dritten («indirekte Teilliquidation») (vom 6.11.2007)
- KS Umstrukturierungen, KS Nr. 5 (1-005-DVS-2004) der ESTV – Umstrukturierungen (vom 1.6.2004)
- RLAG, RL der SWX – Kotierung von ausländischen Gesellschaften (Richtlinie Ausländische Gesellschaften) (vom 29.10.2008), www.six-exchange-regulation.com/admission_manual/06_05-DFC/de/index.html

Rechtsquellen und Materialien

- BEHG, BG über die Börsen und den Effektenhandel (Börsengesetz) (vom 24.3.1995), SR 954.1
- BG über dringende Anpassungen bei der Unternehmensbesteuerung (vom 23.6.2006, in Kraft seit 1.1.2007), AS 2006, S. 4883

Rückerstattung der Verrechnungssteuer bei Sitz im Ausland und tatsächlicher Verwaltung (Geschäftsleitung) in der Schweiz

Prof. Dr. iur. et lic. oec. Robert Waldburger



*Prof. Dr. iur. et lic. oec.
Robert Waldburger,
Ordinarius für Steuerrecht
an der Universität St.Gallen*

Inhalt*

1	Ausgangslage und Fragestellung	185	Literatur	191
2	Gesetzliche Grundlagen und deren Auslegung . .	186	Sammelwerke	191
2.1	Gesetzliche Grundlagen	186	Rechtsquellen	191
2.2	Keine Stempelabgabepflicht juristischer Personen mit statutarischem Sitz im Ausland, die nicht im schweizerischen Handelsregister eingetragen sind	186	Materialien	192
2.2.1	Auslegung nach dem Wortlaut.	186		
2.2.2	Auslegung nach dem systematischen Zusammenhang mit dem Verrechnungssteuerrecht.	187		
2.3	Keine einvernehmliche Stempelabgabe-Unterstellung von Gesellschaften, die nicht im schweizerischen Handelsregister eingetragen sind	187		
2.4	Rückerstattungsberechtigung von Gesellschaften mit statutarischem Sitz im Ausland und tatsächlicher Verwaltung (Geschäftsleitung) im Inland? .	188		
2.4.1	Wortlaut sowie Sinn und Zweck des Verrechnungssteuergesetzes	188		
2.4.2	Vergleich mit übrigen Bundessteuergesetzen . . .	189		
3	Urteil des BVGer vom 5.6.2007	189		
3.1	Interpretation durch die ESTV	189		
3.2	Keine Bestätigung der Auffassung der ESTV durch das BVGer	190		
3.3	Bestätigung des hier gefundenen Auslegungsergebnisses	191		
4	Ergebnis	191		

* Der Autor dankt Herrn lic. iur. et lic. oec. Florian Regli für die wertvolle Mitarbeit.

1 Ausgangslage und Fragestellung

Wenn eine juristische Person ihren statutarischen Sitz im Ausland hat, sich der Ort ihrer tatsächlichen Verwaltung jedoch gemäss Art. 50 DBG bzw. gemäss der Art. 20 Abs. 1 StHG nachgebildeten Norm des anwendbaren kantonalen Rechts in der Schweiz befindet, unterliegt sie für die Gewinnsteuer (Kanton und Bund) und für die Kapitalsteuer (Kanton) der Steuerpflicht aufgrund persönlicher Steuerpflicht (unbeschränkte Steuerpflicht). Sofern diese juristische Person Erträge erzielt, die der Verrechnungssteuer unterliegen, welche auf sie überwältzt worden ist, stellt sich die Frage, ob diese Gesellschaft, obwohl sie ihren statutarischen Sitz im Ausland hat, aufgrund von Art. 24 Abs. 2 VStG und damit gemäss unilateralem schweizerischem Steuerrecht¹ (sofern sie das Nutzungsrecht an den entsprechenden Erträgen hat und sofern die Bedingungen von Art. 24 Abs. 1 und Art. 29, allenfalls Art. 26, VStG erfüllt sind und keine Steuerumgehung gemäss Art. 22 Abs. 2 VStG vorliegt), Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer auf diesen Erträgen habe.

Bis zum Jahr 1998 vertrat die ESTV die Auffassung, dass den juristischen Personen mit statutarischem Sitz im Ausland in keinem Fall ein Anspruch auf Rückerstattung zustehe.² Im Jahr 1998 vollzog die ESTV eine Praxisänderung und ordnete an, dass ein entsprechender Anspruch bestehe, wenn folgende Bedingungen erfüllt sind:³

1. Die antragstellende Gesellschaft ist Inländerin nach Art. 9 Abs. 1 VStG (und unterliegt damit der Verrechnungssteuerpflicht auf ihren Gewinnausschüttungen und geldwerten Leistungen).
2. Die Gesellschaft unterliegt bei den direkten Steuern der uneingeschränkten Steuerpflicht in der Schweiz,⁴

und sie lässt sich für die Stempelabgaben als Inländerin im Handelsregister eintragen.

3. Der ausländische Staat, in dem der statutarische Sitz der Gesellschaft liegt, erhebt keine Steuer bei dieser Gesellschaft.⁵
4. Die Gesellschaft gilt auch für die Doppelbesteuerungsabkommen als Inländerin⁶ und beachtet die Missbrauchsbestimmungen (Missbrauchsbeschluss von 1962).⁷

Im Fokus dieses Beitrags steht die von der ESTV aufgestellte Bedingung, wonach die Unterwerfung unter die Stempelabgaben eine Voraussetzung für den Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer von Gesellschaften mit statutarischem Sitz im Ausland und Steuerpflicht im Inland aufgrund persönlicher Zugehörigkeit wegen des Ortes der tatsächlichen Verwaltung ist. Diese Frage stellt sich nur dann, wenn diese Gesellschaften nicht im schweizerischen Handelsregister eingetragen sind; andernfalls folgt ihre Inländereigenschaft für die Stempelabgaben ohne Weiteres aus dem Gesetz (Art. 4 Abs. 1 StG).

Im Jahr 2005 hat die ESTV die Bedingungen für den Anspruch dieser Gesellschaften auf Rückerstattung bezüglich der Unterstellung unter die Stempelabgaben modifiziert und im Jahr 2007 präzisiert: In Praxis II zu Art. 24 Abs. 2 VStG Nr. 12 (1.12.2005) wurde festgehalten, dass die Bedingung des Handelsregistereintrags nicht mehr aufrecht erhalten, jedoch «immer noch» vorausgesetzt werde, dass sich die Gesellschaft «auch bei den Stempelabgaben ab der Verlegung der tatsächlichen Geschäftsleitung» in der Schweiz als Inländerin qualifizieren lasse⁸. Diese Position steht im Widerspruch zum

1 Der Frage, ob die juristische Person allenfalls aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und dem Staat, in dem sich ihr statutarischer Sitz befindet, abkommensberechtigt sein könnte, wird hier nicht nachgegangen.

2 Praxis II Nr. 4 (vom 21.1.1987); als Begründung dient einzig ein allgemeiner Hinweis auf die Inkorporationstheorie.

3 Praxis II Nr. 7 (vom 17.3.1998); es wird hier weder auf die früher anders lautende Praxis hingewiesen noch werden Gründe für diese Praxisänderung angeführt.

4 Welches die genaue Bedeutung dieser Bedingung ist, namentlich, ob Gesellschaften, die aufgrund des Bestehens von Geschäftsbetrieben, Betriebsstätten oder Liegenschaften im Ausland nicht auf ihrem vollen Gewinn der schweizerischen Gewinnsteuerpflicht unterliegen (vgl. z. B. Art. 52 Abs. 1 DBG), vom Rückerstattungsrecht ausgeschlossen seien, kann dieser Praxismitteilung nicht klar entnommen werden. Allerdings kann deren Wortlaut in dieser Richtung verstanden werden (Verwendung des Ausdrucks «uneingeschränkte» – und nicht «unbeschränkte» – Steuerpflicht bzw. «Steuerpflicht aufgrund persönlicher Zugehörigkeit»).

5 Diese Voraussetzung lässt sich nicht sachlich begründen. Es ist nicht einzusehen, weshalb z. B. in einem Fall, in dem das Recht des Staates des statutarischen Sitzes, mit dem die Schweiz kein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat, bestimmen würde, dass bei Gesellschaften, die aufgrund des Ortes der tatsächlichen Verwaltung (Geschäftsleitung) in einem andern Staat der Gewinnsteuer unterliegen, im Staat des statutarischen Sitzes auf dem Gewinn ebenfalls besteuert werden, und die ausländische Gewinnsteuer auf die inländische Steuer angerechnet wird, vom Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer ausgeschlossen bleiben sollten.

6 Gemeint ist damit wohl «als ansässig».

7 Auch diese Voraussetzung ist sachfremd. Es ist nicht begründbar, weshalb der Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer von der Einhaltung des Missbrauchsbeschlusses, der einzig die missbräuchliche Entlastung von ausländischen Quellensteuern zum Gegenstand hat, jedoch keinen Bezug zur Verrechnungssteuer aufweist, abhängig gemacht werden soll.

8 Der Wendung «immer noch» ist zu entnehmen, dass die ESTV bereits in ihrer früheren Praxis verlangt hat, dass die Unterstellung unter die Stempelabgaben bereits im Zeitpunkt der Verlegung des Ortes der Geschäftsleitung – und nicht erst im Zeitpunkt der Geltendmachung eines Anspruchs auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer – verlangt wurde. Diese Position geht aus der Praxismitteilung zu Art. 24 Abs. 2 VStG

Wortlaut von Art. 4 Abs. 1 StG, der für die Inländereigenschaft ausdrücklich voraussetzt, dass ein ausländisches Unternehmen im schweizerischen Handelsregister eingetragen sein müsse. Diese Tatsache dürfte der Grund für die als «Präzisierung» bezeichnete Publikation der Praxismitteilung zu Art. 24 Abs. 2 VStG Nr. 14 (11.6.2007) sein. Dort wird – ohne dies so ausdrücklich zu sagen (es ist die Rede von einvernehmlicher einheitlicher Auslegung des Inländerbegriffs bei der Verrechnungssteuer und bei den Stempelabgaben) – davon ausgegangen, dass sich die Unternehmen «freiwillig» umfassend der Stempelabgabepflicht unterstellen können und damit, wenn die andern Bedingungen gemäss Praxismitteilung Nr. 7 erfüllt sind, den Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer erhalten⁹.

Vor dem Hintergrund der vorstehend dargelegten Ausgangslage lautet die Fragestellung dieses Beitrags, ob die Auffassung der ESTV, wonach der Anspruch einer Gesellschaft mit statutarischem Sitz im Ausland, die den Ort ihrer tatsächlichen Verwaltung in der Schweiz hat, auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer u. a. davon abhängig gemacht werden könne, dass diese Gesellschaft in jedem Fall umfassend der Stempelabgabepflicht untersteht, gesetzmässig sei.

Nachfolgend wird deshalb zuerst untersucht, ob eine Stempelabgabepflicht auch für nicht im Handelsregister eingetragene Gesellschaften mit statutarischem Sitz im Ausland und tatsächlicher Verwaltung (Geschäftsleitung) in der Schweiz bestehe und ob bei fehlendem Handelsregistereintrag die Möglichkeit einer einvernehmlichen Unterstellung unter diese Steuerpflicht gegeben sei. Sodann wird geprüft, ob – in Abweichung von der neueren Verwaltungspraxis – in keinem Fall ein Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer bestehe oder ob ein solcher Anspruch in jedem Fall gegeben sei.

Nr. 7 (17.3.1998) noch nicht hervor. Dort wird über den Zeitpunkt der Unterstellung unter die Stempelabgaben als Voraussetzung für die (allenfalls erst später erfolgende) Geltendmachung des Rückerstattungsanspruchs bei der Verrechnungssteuer noch keine Aussage gemacht.

9 Es wird bereits hier darauf hingewiesen, dass die Praxis, eine Gesellschaft, die weder ihren statutarischen oder gesetzlichen Sitz in der Schweiz hat, noch als (ausländisches) Unternehmen im schweizerischen Handelsregister eingetragen ist, generell den Stempelabgaben zu unterstellen (sei dies freiwillig durch das Unternehmen, sei dies von Amtes wegen), gesetzwidrig ist. (Vgl. dazu nachfolgend Abschn. 2.2. und 2.3.)

2 Gesetzliche Grundlagen und deren Auslegung

2.1 Gesetzliche Grundlagen

Für die in diesem Beitrag behandelte Fragestellung sind die folgenden gesetzlichen Bestimmungen heranzuziehen:

- Art. 4 Abs. 1 StG (direkt),
- Art. 24 Abs. 2 VStG (direkt) und
- Art. 9 Abs. 1 VStG (indirekt).

Im Zusammenhang mit der Auslegung von Art. 24 Abs. 2 VStG ist die Frage zu prüfen, welche Bedeutung Art. 50 DBG und Art. 20 Abs. 1 StHG allenfalls haben können.

2.2 Keine Stempelabgabepflicht juristischer Personen mit statutarischem Sitz im Ausland, die nicht im schweizerischen Handelsregister eingetragen sind

2.2.1 Auslegung nach dem Wortlaut

Art. 4 Abs. 1 StG enthält die Definition des Inländers und umschreibt diesen Begriff – bezüglich der juristischen Personen (wobei hier nur die Kapitalgesellschaften behandelt werden) – als jemanden, der im Inland seinen «statutarischen oder gesetzlichen» Sitz hat oder als ausländisches Unternehmen im schweizerischen Handelsregister eingetragen ist.

Bereits aus diesem Wortlaut ergibt sich in klarer Weise,¹⁰ dass die Praxis der ESTV, auch juristische Personen, die ihren statutarischen Sitz im Ausland haben, jedoch gestützt auf Art. 50 DBG und den Art. 20 Abs. 1 StHG nachgebildeten kantonalen Gesetzesbestimmungen der unbeschränkten Steuerpflicht unterstehen (und allenfalls gemäss Art. 9 Abs. 1 VStG als Inländer verrechnungssteuerpflichtig sind), nur dann als für die Verrechnungssteuer rückerstattungsberechtigt anzuerkennen, wenn sie sich für die Stempelabgaben als Inländer qualifizieren, gesetzeswidrig ist, weil diese Gesellschaften keine Inländer iSd StG sein können. Sie haben nämlich weder ihren statutarischen Sitz in der Schweiz noch sind sie hier als ausländische Unternehmen im Handelsregister eingetragen. Art. 4 Abs. 1 verlangt jedoch, wie erwähnt, gemäss eindeutigem Wortlaut (mit Bezug auf juristische Personen),

10 A. M. bezüglich der Klarheit des Wortlautes, aber im Ergebnis gl. M. ATHANAS/BÜRGI, Inländerbegriff und unbeschränkte Steuerpflicht juristischer Personen, 246, und LISSI, Steuerfolgen von Gewinnausschüttungen schweizerischer Kapitalgesellschaften im internationalen Konzernverhältnis, 117. Letzterer bezieht sich bei der Auslegung des Wortlauts auf eine Anmerkung von GROSSHEINTZ zu Art. 7 Abs. 1 lit. b VStB, welcher sich jedoch auf einen von Art. 4 Abs. 1 StG abweichenden Wortlaut bezieht. S. dazu auch Botschaft VStG, 978.

dass eines dieser Merkmale erfüllt sein müsse, damit die Inländereigenschaft gegeben ist.

2.2.2 Auslegung nach dem systematischen Zusammenhang mit dem Verrechnungssteuerrecht

Das Ergebnis der Auslegung von Art. 4 Abs. 1 StG nach dem Wortlaut wird durch einen Vergleich dieser Bestimmung mit Art. 9 Abs. 1 VStG bestätigt.

Der Vergleich der Inländerdefinition für die Stempelabgaben in Art. 4 Abs. 1 StG mit jener für die Verrechnungssteuer in Art. 9 Abs. 1 VStG ergibt Folgendes: Die 1. Halbsätze von Art. 4 Abs. 1 StG und von Art. 9 Abs. 1 VStG haben bezüglich des Merkmals der Inländereigenschaft aufgrund des Sitzes den praktisch¹¹ identischen Wortlaut und verlangen einen inländischen statutarischen Sitz. Während die Inländerdefinition im StG in dem Sinne abschliessend ist, das hier Gesellschaften mit statutarischem Sitz im Ausland und tatsächlicher Leitung/Verwaltung im Inland nicht erwähnt werden, wird die Definition im 2. Halbsatz von Art. 9 Abs. 1 VStG auf die juristischen Personen und Handelsgesellschaften ohne juristische Persönlichkeit, die ihren statutarischen Sitz im Ausland haben, jedoch tatsächlich im Inland geleitet werden und hier eine Geschäftstätigkeit ausüben, ausgedehnt. Es sind keine Argumente ersichtlich, welche dafür angeführt werden könnten, dass in zwei Bundessteuergesetzen die identische Formulierung «statutarischer Sitz» unterschiedlich auszulegen wäre. Die Inländerdefinition im StG umfasst somit gemäss ihrem Wortlaut auch unter Heranziehung des Vergleichs mit der Definition im VStG jene Gesellschaften nicht, die ihren statutarischen Sitz im Ausland, den Ort ihrer tatsächlichen Verwaltung (Geschäftsleitung) jedoch in der Schweiz haben, hier aber nicht im Handelsregister eingetragen sind. Nur bei der Verrechnungssteuer können auch Gesellschaften ohne statutarischen Sitz im Inland als Inländer qualifiziert werden.¹²

2.3 Keine einvernehmliche Stempelabgabe-Unterstellung von Gesellschaften, die nicht im schweizerischen Handelsregister eingetragen sind

Die ESTV hat in Praxis II zu Art. 24 Abs. 2 VStG Nr. 14 (vom 11.6.2007) festgehalten, mit der in der Praxismitteilung Nr. 7 (vom 17.3.1998) dargelegten Praxis (der

Anerkennung des Anspruchs auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer) nehme sie im Rahmen von einvernehmlichen Lösungen mit Steuerpflichtigen sowohl für die Verrechnungssteuer als auch für die Stempelabgaben eine einheitliche Auslegung des Inländerbegriffs vor. Im Weiteren wird festgehalten, dass die Voraussetzung, dass sich die Gesellschaft im schweizerischen Handelsregister eintragen lasse, nicht in jedem Fall durchgesetzt werden könne. Ausschlaggebend sei jedoch nicht diese Tatsache, sondern dass sich die fragliche Gesellschaft den Stempelabgaben unterstelle.

Angaben über die gesetzliche Grundlage für diese Position hat die ESTV nicht publiziert. Sie setzt sich insbesondere nicht mit dem klaren Wortlaut von Art. 4 Abs. 1 StG auseinander. Diese Bestimmung verlangt für die Qualifikation eines ausländischen Unternehmens als Inländer den Eintrag im inländischen Handelsregister. Der Praxis der ESTV, wonach sich eine Gesellschaft trotz fehlendem Handelsregistereintrag (z. B. weil sie gar nicht eintragungsfähig ist¹³) «freiwillig»¹⁴ der Entrichtung der Stempelabgaben unterziehen kann, fehlt somit eine ausdrückliche gesetzliche Grundlage. Eine gesetzliche Grundlage ist jedoch unabdingbar, weil das Legalitätsprinzip – hier geht es um den Aspekt des Vorbehalts des Gesetzes – für das Bestehen einer Steuerpflicht (gleich wie für eine Ausnahme von der Steuerpflicht) eine solche verlangt. Es steht nicht im Belieben der Steuerpflichtigen, sich ohne gesetzliche Grundlage einer Steuer zu unterstellen, weil sie damit Vorteile bei einer andern Steuer bewirken können.

Zwar ist es zulässig, dass sich Steuerbehörden und Steuerpflichtige einvernehmlich auf eine Auslegung des Gesetzes verständigen. Dies jedoch nur dann, wenn das Ergebnis dieser einvernehmlichen Auslegung vom Gesetz gedeckt ist. In Fällen, in denen das ausländische Unternehmen nicht in das schweizerische Handelsregister eingetragen ist, wäre eine einvernehmliche Auslegung, wonach diese Gesellschaft als Inländerin umfassend den Stempelabgaben unterliegt, nur dann gesetzmässig, wenn Argumente dafür gefunden werden könnten, dass Art. 4 Abs. 1 StG gegen seinen Wortlaut ausgelegt werden kann und die Inländereigenschaft eines ausländischen Unternehmens (d. h. eines Unternehmens, das weder statutarischen noch gesetzlichen Sitz in der Schweiz hat) auch bei fehlendem schweizerischem Handelsregistereintrag gegeben sein kann. Die ESTV führt jedoch keine solchen Argumente an; u. E. sind auch keine solchen Argumente zu finden. Deshalb mangelt es der in Praxis II

11 Art. 4 Abs. 1 StG erwähnt, anders als Art. 9 Abs. 1 VStG, auch den gesetzlichen Sitz, was jedoch für die hier interessierende Frage ohne Bedeutung ist.

12 Es sei denn, sie seien als ausländische Unternehmen im schweizerischen Handelsregister eingetragen, was aber für die hier behandelten Gesellschaften nicht der Fall ist.

13 S. z. B. BGE 117 II 85 und 108 II 122 mwH.

14 Eine echte Freiwilligkeit liegt nicht vor, weil diese Unterstellung eine Voraussetzung für die Anerkennung des Anspruchs auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer gemäss VStG ist.

zu Art. 24 Abs. 2 VStG Nr. 14 (vom 11.6.2007) festgelegten Position der ESTV an einer gesetzlichen Grundlage.¹⁵

2.4 Rückerstattungs berechtigung von Gesellschaften mit statutarischem Sitz im Ausland und tatsächlicher Verwaltung (Geschäftsleitung) im Inland?

Es wurde bereits festgestellt, dass keine gesetzliche Grundlage dafür besteht, Gesellschaften mit statutarischem Sitz im Ausland und Ort der tatsächlichen Verwaltung (Geschäftsleitung) in der Schweiz, aber ohne Eintrag im schweizerischen Handelsregister, für die Belange der Stempelabgaben als Inländer zu qualifizieren. Somit besteht auch keine gesetzliche Grundlage für das Aufstellen dieses Erfordernisses als Voraussetzung für den Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer gemäss Art. 24 ff. VStG. Aus dieser Erkenntnis ergibt sich jedoch nur dann ohne Weiteres eine Rückerstattungs berechtigung aller Gesellschaften mit statutarischem Sitz im Ausland und Ort der tatsächlichen Verwaltung (Geschäftsleitung) in der Schweiz, wenn ein solcher Anspruch aufgrund von Art. 24 Abs. 2 VStG besteht. Nachfolgend wird untersucht, ob dies der Fall sei.

2.4.1 Wortlaut sowie Sinn und Zweck des Verrechnungssteuergesetzes

Während bei der Umschreibung der Inländereigenschaft für die Begründung der subjektiven Steuerpflicht in Art. 9 Abs. 1 VStG die Wendung «statutarischer Sitz» in das Gesetz aufgenommen worden ist, findet sich bei der massgeblichen Passage zur Rückerstattungs berechtigung in Art. 24 Abs. 2 VStG der Ausdruck «Sitz» (ohne den Zusatz «statutarisch»).

Aus diesen unterschiedlichen Wortlauten kann abgeleitet werden, dass der Begriff «Sitz» in Art. 24 Abs. 2 VStG weiter¹⁶ ist als der Begriff «statutarischer Sitz» in Art. 9 Abs. 1 VStG und dass der Begriff «Sitz» in Art. 24 Abs. 2 VStG nebst Gesellschaften mit statutarischem Sitz in der Schweiz auch Gesellschaften mit statutarischem Sitz im Ausland und schweizerischer Steuerpflicht aufgrund persönlicher Zugehörigkeit¹⁷ wegen des Ortes der tatsächlichen Verwaltung in der Schweiz (Art. 50 DBG sowie Art. 20 Abs. 1 StHG nachgebildete Normen in kantonalen Steuergesetzen) umfasst.¹⁸

Als Argument für die Auffassung, wonach der Begriff des Sitzes in Art. 24 Abs. 2 VStG weiter sei als jener des statutarischen Sitzes in Art. 9 Abs. 1 VStG, kann auch die Tatsache berücksichtigt werden, dass in Art. 9 VStG zusätzlich zum statutarischen Sitz auch noch der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung, verbunden mit der Ausübung einer Geschäftstätigkeit, angeführt wird. Dem Gesetzgeber war also bewusst, dass er bei blosser Abstellen auf den statutarischen Sitz in der Schweiz die Gesellschaften, die hier nur den Ort der tatsächlichen Verwaltung (Geschäftsleitung) haben, nicht erfasst. Hätte er diese Gesellschaften vom Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer ausschliessen wollen, hätte er dies im Wortlaut von Art. 24 Abs. 2 VStG durch die einschränkende Wendung «statutarischer» Sitz tun können. Dies hat er jedoch unterlassen. Wenn der Gesetzgeber im gleichen Gesetz unterschiedliche Formulierungen verwendet, spricht einiges dafür, dass er damit auch eine materiell unterschiedliche Lösung getroffen hat.

Dem Auslegungsergebnis, wonach dem Begriff «Sitz» in Art. 24 Abs. 2 VStG eine weitere Bedeutung zuzumessen sei als dem Begriff «statutarischer Sitz» in Art. 9 Abs. 1 VStG, könnte man versuchen, das Argument entgegenzuhalten, es müsse eine Abhängigkeit zwischen dem Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer auf den Erträgen und der Verrechnungssteuerpflicht auf den Ausschüttungen der Gesellschaften mit statutarischem Sitz im Ausland bestehen. Dieses Argument erweist sich jedoch aus zwei Gründen als untauglich: Erstens hat der Gesetzgeber bei den kollektiven Kapitalanlagen (Art. 26 VStG) einen solchen Zusammenhang ausdrücklich hergestellt, was dafür spricht, dass in Fällen, in denen er keinen solchen ausdrücklichen Zusammenhang hergestellt hat, ein solcher auch nicht auslegungsweise in das Gesetz gelesen werden darf. Zweitens besteht auch bei den ausländischen Gesellschaften mit Einkünften aus schweizerischen Betriebsstätten oder schweizerischem Betriebsvermögen (Art. 24 Abs. 3 VStG) kein Zusammenhang zwischen Rückerstattungs berechtigung und Verrechnungssteuerpflicht.

Das Verständnis des Wortlauts von Art. 24 Abs. 2 VStG, wonach unter den Begriff des Sitzes sämtliche Sachverhalte fallen, in denen bei der direkten Bundessteuer und bei den Kantons- und Gemeindesteuern eine Steuerpflicht aufgrund von persönlicher Steuerpflicht gegeben ist, wird durch die Auslegung dieser Bestimmung nach Sinn und Zweck bestätigt.¹⁹ Sinn und Zweck der Verrechnungssteuer ist die Erfüllung der Sicherungsfunktion der

15 Gleiches gilt bereits für die Auffassung, wie sie in Praxis II zu Art. 24 Abs. 2 VStG Nr. 12 (vom 1.12.2005) festgelegt worden ist (s. dazu Fn 8.)

16 Im Ergebnis a. M. HOCHREUTENER, Les procédures de taxation (non-contentieuses) – La procédure de taxation dans le domaine des droits de timbre et de l'impôt anticipé, 478 f.

17 Auch als unbeschränkte Steuerpflicht bezeichnet.

18 S. dazu auch PFUND/ZWAHLEN, Art. 24 Abs. 2 VStG N 5.2.

19 So auch WIDRIG, Doppelt ansässige Kapitalgesellschaften im internationalen Steuerrecht der Schweiz, 165, und wohl auch schon BAUER-BALMELLI, Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer, 112 f., wobei die Autorin an gleicher Stelle so-

Erhebung der direkten (historisch gesehen kantonalen) Steuern. Deshalb entspricht es dem Sinn und Zweck, die Rückerstattung der Verrechnungssteuer jenen juristischen Personen zuzuerkennen, die in der Schweiz der unbeschränkten Gewinnsteuerpflicht unterliegen, auch wenn sie ihren statutarischen Sitz im Ausland haben. Dieses Auslegungsergebnis wird durch die Regelung in Art. 24 Abs. 3 VStG für ausländische Gesellschaften mit Einkünften aus schweizerischen Betriebsstätten oder schweizerischem Betriebsvermögen bestätigt. Auch dort knüpft der Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer an die Versteuerung der entsprechenden Erträge oder des entsprechenden Kapitals (auf Kantons- und Gemeindeebene) an.

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass sowohl der Wortlaut von Art. 24 Abs. 2 als auch das Verhältnis dieser Norm zu Art. 9 Abs. 1 VStG und dessen Sinn und Zweck eindeutig dafür sprechen, den Gesellschaften mit statutarischem Sitz im Ausland und Ort der tatsächlichen Verwaltung (Geschäftsleitung) in der Schweiz den Anspruch auf Rückerstattung der auf ihren Erträgen erhobenen und auf sie überwälzten Verrechnungssteuer zuzuerkennen.

2.4.2 Vergleich mit übrigen Bundessteuergesetzen

Der im vorstehenden Abschn. 2.4.1 dem Begriff «Sitz» in Art. 24 Abs. 2 VStG zuerkannten Bedeutung könnten die Formulierungen in Art. 50 DBG und Art. 20 Abs. 1 StHG, welche ebenfalls den Begriff des Sitzes (ohne den Zusatz «statutarisch») verwenden, entgegengehalten werden. Aus jenen Normen ergibt sich eindeutig, dass unter «Sitz» lediglich der statutarische Sitz verstanden wird, weil als zusätzliches Merkmal für die Begründung der Steuerpflicht aufgrund persönlicher Zugehörigkeit der Ort der tatsächlichen Verwaltung gesetzlich festgelegt ist. Aus der Tatsache, dass der Ort der tatsächlichen Verwaltung als alternatives Kriterium im Gesetz aufgeführt ist, ergibt sich zwingend, dass in diesen Gesetzesbestimmungen der Begriff «Sitz» nicht sowohl den statutarischen Sitz als auch den Ort der tatsächlichen Verwaltung beinhaltet.

Es könnte nun argumentiert werden, dass die Tatsache, dass in Art. 50 DBG und Art. 20 Abs. 1 StHG der Begriff «Sitz» nur den statutarischen Sitz umfasst, in dem Sinn Auswirkungen auf die Bedeutung des gleichen Begriffs in Art. 24 Abs. 2 VStG habe, dass auch hier unter «Sitz» nur der statutarische Sitz zu verstehen sei. Dieser Argumentation ist jedoch einerseits entgegenzuhalten, dass

dem oben gefundenen Auslegungsergebnis, das sich aus Wortlaut, Gesetzessystematik und Sinn und Zweck des Verrechnungssteuergesetzes ergibt, ein weitaus grösseres Gewicht beigemessen werden muss als der Verwendung des Begriffes «Sitz» im DBG und im StHG. Andererseits bestätigt auch das nachfolgend erörterte Urteil des BVGer vom 5.6.2007, dass der Ausdruck «Sitz» in Art. 24 Abs. 2 VStG nicht in einschränkender Weise dahingehend zu verstehen sei, dass darunter nur der statutarische Sitz falle.

3 Urteil des BVGer vom 5.6.2007²⁰

3.1 Interpretation durch die ESTV

Die ESTV gibt in Praxis II zu Art. 24 Abs. 2 VStG Nr. 13 (vom 5.6.2007) zwei Aspekte dieses Urteils wieder. In Abs. 1 dieser Praxismitteilung wird die Passage aus dem Urteil wiedergegeben, wonach sich aus der Inkorporationstheorie ergebe, dass nur eine Gesellschaft mit statutarischem Sitz in der Schweiz einen Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer gemäss Art. 24 Abs. 2 VStG habe, und dies wird als Bestätigung der Praxismitteilung zu Art. 24 Abs. 2 VStG Nr. 4 (vom 21.1.1987) dargestellt. In Abs. 2 der Praxismitteilung Nr. 13 (vom 5.6.2007) wird Folgendes ausgeführt: «Gesellschaften mit statutarischem Sitz im Ausland sind nach Art. 24 Abs. 2 VStG rückerstattungsberechtigt, wenn sie die von der ESTV aufgestellten Voraussetzungen gemäss Nr. 7 hiervor erfüllen.» Als Untermauerung dieser Aussagen wird einzig auf das Urteil des BVGer vom 5.6.2007 hingewiesen und damit suggeriert, das Gericht habe in diesem Urteil die Auffassung der ESTV gemäss Praxismitteilung Nr. 7 (vom 17.3.1998) bestätigt.

Zu dieser Praxismitteilung Nr. 13 (vom 5.6.2007) muss zunächst kritisch angemerkt werden, dass sie – isoliert betrachtet – widersprüchlich ist, indem sie in Abs. 1 die absolute Aussage macht, wonach nur Gesellschaften mit statutarischem Sitz Anspruch auf Rückerstattung gemäss Art. 24 Abs. 2 VStG hätten und auf die – in der Zwischenzeit überholte – Praxis, wie sie noch in Nr. 7 (vom 17.3.1998) dargestellt worden ist, verweist. In Abs. 2 wird sodann – ohne auf die am 1.12.2005 in Nr. 12 publizierte Praxisänderung hinzuweisen – das Gegenteil gesagt und festgestellt, dass auch Gesellschaften mit statutarischem Sitz im Ausland (unter den Bedingungen gemäss Nr. 7 [vom 17.3.1998]) rückerstattungsberechtigt seien.

Sodann fehlt in dieser Praxismitteilung eine Aussage über das Verhältnis zwischen dem in Abs. 2 gemachten

dann wenig kritisch die Praxis der ESTV zu Art. 24 Abs. 2 VStG wiedergibt.

20 BVGer A-1521/2006 (5.6.2007).

Verweis auf die Praxismitteilung Nr. 7 (vom 17.3.1998, welche in lit. b die Voraussetzung des Eintrags der ausländischen Gesellschaft im schweizerischen Handelsregister für die Rückerstattungsberechtigung enthält) und der Praxismitteilung Nr. 12 (vom 1.12.2005, die ausdrücklich als Änderung der Praxis gemäss Nr. 7 lit. b gekennzeichnet ist und vom Erfordernis des schweizerischen Handelsregistereintrags abrückte). Erfolgte damit wieder eine Rückkehr zur alten Praxis, wie sie vor der Praxisänderung vom 1.12.2005 galt?

Klarheit schafft hier erst die nur auf 6 Tage nach dem Datum des Urteils des BVGer datierte Praxismitteilung Nr. 14 (vom 11.6.2007). Aus dieser Publikation geht hervor, dass eine solche Rückkehr zur Praxis bezüglich des Handelsregistereintrags vor jene, die ab dem 1.12.2005 gilt, nicht erfolgt ist.

Sodann unterlässt es die ESTV, in der Praxismitteilung Nr. 13 (vom 5.6.2007) darzustellen, welches der Gegenstand des von ihr zitierten Urteils des BVGer vom 5.6.2005 war. Dadurch wird namentlich bezüglich der in diesem Beitrag untersuchten Frage suggeriert,²¹ dass das Gericht die Voraussetzungen, wie sie von der ESTV in der Praxismitteilung Nr. 7 (vom 17.3.1998) verlangt werden, geprüft und als gesetzmässig beurteilt habe. Wie aus dem nachfolgenden Abschn. 3.2 hervorgeht, war dies jedoch nicht der Fall, weil das Gericht mangels Orts der tatsächlichen Geschäftsleitung der Gesellschaft deren Rückerstattungsberechtigung gar nicht im Licht der von der ESTV aufgestellten Bedingungen geprüft hat.

Zusammenfassend muss festgestellt werden, dass diese Praxismitteilung Nr. 13 (vom 5.6.2007) widersprüchlich und unklar, weil unvollständig ist und zu Unrecht den Eindruck erweckt, das BVGer habe die Auffassungen der ESTV zur Frage des Anspruchs auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer von Gesellschaften mit statutarischem Sitz im Ausland und Ort der tatsächlichen Verwaltung (Geschäftsleitung) in der Schweiz im Urteil vom 5.6.2007 abgelehnt.

3.2 Keine Bestätigung der Auffassung der ESTV durch das BVGer

Im vom BVGer zu beurteilenden Sachverhalt stand die Frage der rechtlichen Zulässigkeit der Unterstellung unter die Stempelabgabepflicht als Voraussetzung für den Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer gar nicht zur Entscheidung an. Es ging vielmehr um eine ausländische Gesellschaft, die zunächst geltend gemacht hatte, dass für eine Dividende einer schweizerischen Tochtergesellschaft das Rückerstattungsrecht für die

Verrechnungssteuer aufgrund von Art. 24 Abs. 3 VStG gegeben sei, weil jene Beteiligung, aus der die fragliche Dividende stammte, der schweizerischen Betriebsstätte der ausländischen Gesellschaft zuzurechnen sei. Nur eventualiter machte die Beschwerdeführerin geltend, sofern die Rückerstattung der auf der von der Tochtergesellschaft bezahlten Dividende lastenden Verrechnungssteuer gestützt auf Art. 24 Abs. 3 nicht gewährt werde, könne sie aufgrund von Art. 24 Abs. 2 VStG den Anspruch auf diese Rückerstattung geltend machen, weil die ausländische Gesellschaft den Ort der tatsächlichen Verwaltung in der Schweiz habe. In diesem Zusammenhang führte das BVGer zunächst aus, dass die Rückerstattungsberechtigung «gemäss der Inkorporationstheorie»²² nur Gesellschaften zustehe, welche ihren statutarischen Sitz in der Schweiz haben.²³ Sodann verweist das Gericht jedoch auf die Praxis der ESTV gemäss Praxismitteilung Nr. 7 (vom 17.3.1998) und führt die in dieser Praxismitteilung enthaltenen Kriterien an (u. a. auch die generelle Unterstellung unter die Stempelabgabepflicht).

Die Rückerstattungsberechtigung der Beschwerdeführerin wird jedoch nicht mangels Unterstellung unter die Stempelabgabepflicht verneint, sondern weil diese Gesellschaft mit statutarischem Sitz im Ausland bei den direkten Steuern von Bund und Kanton Genf nicht der unbeschränkten Steuerpflicht aufgrund der tatsächlichen Verwaltung in der Schweiz unterlag, sondern in der Schweiz keine Gewinn- und Kapitalsteuern entrichtet hatte.

Aus diesem Urteil kann deshalb – obwohl das BVGer die Kriterien gemäss Praxismitteilung Nr. 7 (vom 17.3.1998) der ESTV im Entscheid erwähnt hat – nicht abgeleitet werden, dass dieses Urteil die Praxis der ESTV betreffend den Zusammenhang zwischen Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer und umfassender Unterstellung unter die Stempelabgabepflicht bestätige, wie dies die ESTV in ihrer Praxismitteilung Nr. 13 (vom 5.6.2007) suggeriert hat. Weil die Gesellschaft mit statutarischem Sitz im Ausland, die vor dem BVGer ihren Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer geltend gemacht hat, nicht aufgrund des Orts der tatsächlichen Verwaltung in der Schweiz zur Gewinnsteuer herangezogen wurde, stellte sich die Frage der Bedeutung der Stempelabgabepflicht für das urteilende Gericht gar nicht.

22 BVGer A-1521/2006 (5.6.2007) E 4.3.2 (Übersetzung durch den Autor).

23 BVGer A-1521/2006 (5.6.2007) E 4.3.2, auch zum Folgenden. Das Gericht bezieht sich dabei leider auf die ziemlich wirren und sachwidrigen Ausführungen von ZWAHLEN, Art. 24 VStG N 40 f.

21 Praxis II zu Art. 24 Abs. 2 VStG Nr. 13 (vom 5.6.2007) Abs. 2.

3.3 Bestätigung des hier gefundenen Auslegungsergebnisses

E 4.3.2 dieses Urteils des BVGer enthält im 3. Abs. eine wesentliche Aussage, welche die oben in Abschn. 2.4 geäusserte Rechtsauffassung bestätigt. Das Gericht führt nämlich zur Anwendung von Art. 24 Abs. 2 VStG aus: «Cette pratique, contrairement à l'avis de la recourante, correspond au texte légal et au but de l'impôt anticipé – qui est, comme déjà rappelé, de garantir la perception des impôts directs – de telle sorte que le remboursement de l'impôt ne doit pas être refusé précisément si les impôts directs ont pu être perçus en Suisse (...)».

Mit dieser Aussage hat das Gericht klargestellt, dass Art. 24 Abs. 2 VStG so zu verstehen ist, dass eine juristische Person – unabhängig davon, ob sie ihren statutarischen Sitz in der Schweiz oder im Ausland hat – nur, aber immer dann, wenn sie in der Schweiz der unbeschränkten Steuerpflicht gemäss Art. 50 DBG und Art. 20 Abs. 1 StHG unterliegt, Anspruch auf die Rückerstattung hat. Das Gericht führt nämlich (übersetzt) wörtlich aus, dass einer juristischen Person im Fall, dass die direkten Steuern in der Schweiz erhoben werden, die Rückerstattungsberechtigung für die Verrechnungssteuer nicht verweigert werden dürfe.

4 Ergebnis

Die Argumente, welche dafür angeführt werden können, dass einer Gesellschaft, welche ihren statutarischen Sitz im Ausland hat, aber hier aufgrund des Orts ihrer tatsächlichen Verwaltung (Geschäftsleitung) der unbeschränkten Steuerpflicht gemäss Art. 52 Abs. 1 DBG und den Art. 20 Abs. 1 StHG nachgebildeten Normen in den kantonalen Steuergesetzen unterliegt, gemäss Art. 24 Abs. 2 VStG rückerstattungsberechtigt ist, überwiegen klar. Dieses Auslegungsergebnis wird durch das Urteil des BVGer A-1521/2006 (5.6.2007), wie oben in Abschn. 2 dargestellt, mit aller Deutlichkeit bestätigt.

Das Erfordernis, wonach eine Gesellschaft mit statutarischem Sitz im Ausland, die nicht im schweizerischen Handelsregister eingetragen ist, nur dann gemäss Art. 24 Abs. 2 VStG rückerstattungsberechtigt sei, wenn sie der Stempelabgabepflicht unterliege (bzw. sich einvernehmlich dieser Pflicht unterwerfe), ist gesetzwidrig, wie oben in Abschn. 2.2 - 2.4 aufgezeigt worden ist. Eine Änderung der von der ESTV (zuletzt in Praxis II zu Art. 24 Abs. 2 VStG Nr. 13 [vom 5.6.2007] publizierten) Praxis in diesem Punkt ist deshalb angezeigt. Gesellschaften mit statutarischem Sitz im Ausland, die in der Schweiz aufgrund ihres Orts der tatsächlichen Verwaltung (Geschäftsleitung) der Steuerpflicht aufgrund persönlicher

Zugehörigkeit unterliegen, muss (wenn sie die übrigen gesetzlichen Bedingungen erfüllen) der Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer gemäss Art. 24 Abs. 2 VStG, unbeschaffen ihres Status als In- oder Ausländerin gemäss dem StG, zuerkannt werden.

Literatur

- ATHANAS PETER/BÜRGY DOMINIK, Inländerbegriff und unbeschränkte Steuerpflicht juristischer Personen, FSr 2003, 241
- BAUER-BALMELLI MAJA, Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer. Unter besonderer Berücksichtigung der Erträge aus Beteiligungsrechten, Diss., Zürich 2001
- GROSSHEINTZ PIERRE, Die eidgenössische Verrechnungssteuer, Zürich 1945
- HOCHREUTENER HANS PETER, Les procédures de taxation (non-contentieux) – La procédure de taxation dans le domaine des droits de timbre et de l'impôt anticipé, in: OREF (Hrsg.), Les procédures en droit fiscal, 2. A., Bern et al. 2005
- LISSI ALBERTO, Steuerfolgen von Gewinnausschüttungen schweizerischer Kapitalgesellschaften im internationalen Konzernverhältnis, Diss., Zürich 2007
- PFUND WALTER ROBERT/ZWAHLEN BERNHARD, Die Eidgenössische Verrechnungssteuer, II. Teil (Art. 21 - 33 VStG). Die Eidgenössischen Steuern, Zölle und Abgaben, Bd. 6, Basel 1985
- WIDRIG MARCEL, Doppelt ansässige Kapitalgesellschaften im internationalen Steuerrecht der Schweiz, Diss., Wallisellen 2001
- ZWAHLEN BERNHARD, in: Martin Zweifel/Peter Athanas/Maja Bauer-Balmelli (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. II/2, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (VStG), Basel et al. 2005

Sammelwerke

- Praxis II, Die Praxis der Bundessteuern, II. Teil: Stempelabgaben und Verrechnungssteuer, 2 Bde., Hrsg.: Maja Bauer-Balmelli/Hans Peter Hochreutener/Markus Küpfer, Therwil-Basel (Loseblatt)

Rechtsquellen

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

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

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

VStB, Bundesratsbeschluss über die Verrechnungssteuer (vom 1.9.1943), mit Änderungen (vom 31.10.1944), AS 1943, 707, und AS 1944, 698

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

Materialien

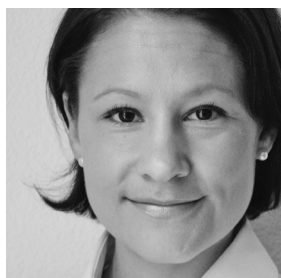
Botschaft VStG, Botschaft zu einem BG über die Verrechnungssteuer (VStG) (vom 18.10.1963), BBl 1963 III, 258

Praxis-Forum

Schweizer Holdinggesellschaften unter dem neuen MWSTG

Rückblick, Vergleich mit dem Recht der Europäischen Union und Ausblick

Ass. iur. Jana Kokel



*Jana Kokel, Ass. iur.,
Master in Mehrwertsteuer
FH, Manager bei Pricewater-
houseCoopers AG, Zürich
jana.kokel@ch.pwc.com*

Inhalt

1	Einleitung	194	4.3	Leistungen von Tochtergesellschaften gegenüber der Holdinggesellschaft	207
2	Prinzipien und Begriffsbestimmungen	195	5	Zusammenfassung und Ausblick	207
2.1	Rechtsnatur und Prinzipien der Mehrwertsteuer	195		Literatur	209
2.2	Begriff der Holdinggesellschaft iSd Mehrwertsteuer	195		Berichte	209
3	Holdinggesellschaften unter dem alten MWSTG – Vergleich mit EU-Holdinggesellschaften	196		Rechtsquellen	209
3.1	Mehrwertsteuerpflicht.	196		Materialien.	210
3.1.1	Praxis in der Schweiz	196		Praxisanweisungen	210
3.1.2	Praxis in der EU	197			
3.2	Vorsteuerabzug	198			
3.2.1	Praxis in der Schweiz	198			
3.2.2	Praxis in der EU	199			
3.3	Leistungen von Tochtergesellschaften gegenüber der Holdinggesellschaft	200			
4	Holdinggesellschaften unter dem neuen MWSTG.	200			
4.1	Mehrwertsteuerpflicht.	200			
4.2	Vorsteuerabzug	201			
4.2.1	Allgemeine Regelung des Vorsteuerabzugs	201			
4.2.2	Vorsteuerabzug bei Holdinggesellschaften	202			
4.2.2.1	Zinsen	202			
4.2.2.2	Mittelzuflüsse im Zusammenhang mit Erwerb, Halten und Veräussern von Beteiligungen	202			
4.2.2.3	Abstellen auf unternehmerische Tätigkeit der Beteiligungen (Art. 29 Abs. 4 MWSTG).	203			
4.2.2.4	Zusammenfassung: Vorsteuerabzug von Holdinggesellschaften unter dem neuen MWSTG	207			

1 Einleitung

Gemäss dem bis zum 31.12.2009 geltenden Mehrwertsteuergesetz vom 2.9.1999 (aMWSTG) stellten typische Holdingeinnahmen wie Dividendenerträge, Erlöse aus dem Verkauf von Beteiligungen und Zinseinnahmen von der Mehrwertsteuer ausgenommene Einnahmen dar bzw. wurden diesen gleichgestellt. Dadurch konnten Schweizer Holdinggesellschaften oft keine Vorsteuern geltend machen oder mussten im Rahmen von gemischten Verwendungen erhebliche Vorsteuerkürzungen hinnehmen.

Dies führte zu einer mehrwertsteuerlichen Diskriminierung Schweizer Holdinggesellschaften gleich in mehrererlei Hinsicht:

- Zum einen bestand zwischen dem Schweizer Mehrwertsteuersystem und jenem der Europäischen Union (EU) ein äusserst bedeutsamer Unterschied: In der EU müssen Holdinggesellschaften für Dividendenerträge, Erlöse aus dem Verkauf von Beteiligungen und Zinseinnahmen im Rahmen von gemischten Verwendungen oft keine Vorsteuerkürzung vornehmen.¹
- Zum anderen wurden Schweizer Holdinggesellschaften auf Grund der Besonderheit ihrer Geschäftstätigkeit auch gegenüber operativen Gesellschaften in der Schweiz benachteiligt: Während bei Holdinggesellschaften der Verkauf von Beteiligungen zu einer Kürzung der Vorsteuer auf gemischt genutzten Aufwendungen führte, war dies bei einer operativen Gesellschaft für gelegentliche Verkäufe von Beteiligungen nicht der Fall.²
- Schliesslich widersprachen die Regelungen unter dem alten MWSTG auch dem Ziel der Mehrwertsteuer: Bei der Mehrwertsteuer handelt es sich um eine allgemeine Verbrauchssteuer, die den Inlandsverbrauch belasten will. Der Steuereinzug erfolgt lediglich aus Praktikabilitätsgründen nicht beim Verbraucher, sondern bei den Produzenten, Händlern und Dienstleistungsunternehmen. Diese können die Steuer auf die Preise und damit auf den Abnehmer der Ware oder Dienstleistung überwälzen, sofern es die Marktverhältnisse gestatten. Letztlich soll also der Endverbraucher die Steuer tragen.³ Wurden jedoch die Holdinggesellschaften faktisch mit der Mehrwertsteuer belastet, indem sie als Einsammler der Steuer fungierten, jedoch keinen oder nur einen bedingten Vorsteuerabzug geltend machen konnten,

wurde klar gegen das Prinzip der allgemeinen Verbrauchssteuer verstossen.⁴

Die mehrwertsteuerliche Situation Schweizer Holdinggesellschaften unter dem alten MWSTG wurde deshalb in der Vergangenheit von einer grossen Mehrheit in Praxis und Literatur erheblich kritisiert.⁵ Neben der Ungleichbehandlung mit EU-Holdinggesellschaften, die auch vom Bundesrat in einem Bericht aus dem Jahr 2005 über die Verbesserungen der Mehrwertsteuer anerkannt wurde,⁶ wurde als Hauptargument der Kritik insbesondere auch die Schwächung des Steuerstandorts Schweiz angeführt.⁷

Am 1.1.2010 ist das neue BG über die Mehrwertsteuer in Kraft getreten (MWSTG). Es soll insbesondere auch für Schweizer Holdinggesellschaften wesentliche Erleichterungen mit sich bringen. So gelten Dividenden im neuen Gesetz zwar nach wie vor als Nicht-Umsätze; dies führt jedoch nicht mehr zu einer Vorsteuerkürzung. Darüber hinaus sind die Holdinggesellschaften im neuen Gesetz explizit benannt: Art. 29 Abs. 4 MWSTG bestimmt, dass bei Holdinggesellschaften auf die zum Vorsteuerabzug berechtigende unternehmerische Tätigkeit der von ihnen gehaltenen Unternehmen abgestellt werden könne. Unklar bleibt jedoch, in welchem Verhältnis diese Norm zu Art. 28 Abs. 1 bzw. Art. 29 Abs. 2 MWSTG steht.

Vor diesem Hintergrund untersucht dieser Aufsatz, inwieweit durch das neue MWSTG die mehrwertsteuerlichen Probleme Schweizer Holdinggesellschaften beseitigt werden konnten. In diesem Zusammenhang werden die mehrwertsteuerlichen Probleme Schweizer Holdinggesellschaften unter dem alten MWSTG und im Vergleich dazu die mehrwertsteuerliche Behandlung von Holdinggesellschaften im EU-Recht dargestellt. Anschliessend werden die relevanten Gesetzesbestimmungen des neuen MWSTG dargestellt und, wo es notwendig erscheint, anhand verschiedener juristischer Methoden analysiert und ausgewertet.

1 So BAUMGARTNER/SCHÄUBLE, Mehrwertsteuerliche Probleme bei Holdinggesellschaften, S. 27; Konzernstandort Schweiz im globalen Wettbewerb, S. 39; METZGER, Vernehmlassung zum neuen Mehrwertsteuergesetz und deren Ergebnisse, S. 5.

2 So LEUTENEGGER, Schweizer MWST bei Holdinggesellschaften, S. 458.

3 Vgl. BGE 123 II 301; BGE 125 II 333.

4 Vgl. zur allgemeinen Verbrauchssteuer auch CLVADETSCHER, Grundsätze der Steuererhebung im neuen Mehrwertsteuerrecht, S. 966; METZGER, Vernehmlassung zum neuen Mehrwertsteuergesetz und deren Ergebnisse, S. 5.

5 So u. a. durch BAUMGARTNER/SCHÄUBLE, Mehrwertsteuerliche Probleme bei Holdinggesellschaften, S. 25; LEUTENEGGER, Schweizer MWST bei Holdinggesellschaften, S. 458; Konzernstandort Schweiz im globalen Wettbewerb, S. 39; METZGER, Vernehmlassung zum neuen Mehrwertsteuergesetz und deren Ergebnisse, S. 5.

6 Vgl. 10 Jahre Mehrwertsteuer Ziff. 5.1.2.8, S. 79 f.

7 So BAUMGARTNER/SCHÄUBLE, Mehrwertsteuerliche Probleme bei Holdinggesellschaften, S. 27.

2 Prinzipien und Begriffsbestimmungen

2.1 Rechtsnatur und Prinzipien der Mehrwertsteuer

Die Mehrwertsteuer wird von verschiedenen Prinzipien geleitet, die sich sowohl aus dem spezifischen Zweck der Mehrwertsteuer (allgemeine Steuer auf dem Endverbrauch) als auch aus ihrer Funktionsweise (Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug) ergeben.⁸ Sowohl das alte MWSTG als auch das neue MWSTG nennt zunächst die Prinzipien Wettbewerbsneutralität (mit Anrechenbarkeit der Vorsteuer), Wirtschaftlichkeit der Entrichtung und der Erhebung sowie Überwälzbarkeit.⁹ Diese Prinzipien sind zwar keine Rechtsregeln, unter die verschiedene Sachverhalte direkt subsumiert werden könnten. Ebenso wenig können daraus subjektive Rechte des Einzelnen abgeleitet werden.¹⁰ Es handelt sich dabei jedoch um «Leitlinien für den Gesetzgeber und die Verwaltung».¹¹

Das Prinzip der *Wettbewerbsneutralität* verlangt grundsätzlich, dass alle Leistungen, die von Konkurrenten erbracht werden, gleich belastet werden, und dass die Belastung des Endkonsums unabhängig von der Zahl der Produktionsstufen erfolgen muss. Dies impliziert auch, dass die steuerliche Belastung nicht durch die unterschiedliche Ausgestaltung von Herstellungs- und Vertriebsstrukturen beeinflusst werden darf¹² bzw. dass die Wettbewerbsbeziehungen durch die Mehrwertsteuer nicht verfälscht werden dürfen. Die Neutralität muss sowohl auf der Ebene der Herstellung als auch auf der Stufe des Verbrauchs gewährleistet sein.¹³

Das Prinzip der *Entrichtungswirtschaftlichkeit* hat mit der Einführung des neuen MWSTG eine Betonung erfahren. Dies führt u. a. dazu, dass die administrativen Auflagen der ESTV gegenüber den steuerpflichtigen Personen, z. B. im Hinblick auf die Buchhaltung, nicht zu streng ausfallen dürfen.¹⁴

Das Prinzip der *Erhebungswirtschaftlichkeit* ist kein nur der Mehrwertsteuer inhärentes Prinzip. Es muss vielmehr bei der Ausgestaltung aller Steuerordnungen Beachtung finden. Es erfordert eine einfache Ausgestaltung der Mehrwertsteuer, mit dem Ziel, bei den Unternehmen als «Einsammlern» der Steuer einen möglichst geringen Erhebungsaufwand zu verursachen.¹⁵

Das Prinzip der *Überwälzbarkeit* ergibt sich unmittelbar aus der Tatsache, dass Steuerträger der Mehrwertsteuer die Endverbraucher sein sollen, und ist mithin eine zwingende Folge der indirekten Erhebung der Steuer. Es muss dem Unternehmen möglich sein, die Steuer auf seine Abnehmer zu überwälzen.¹⁶ Der Gesetzgeber geht also grundsätzlich davon aus, dass die Mehrwertsteuer bei den steuerpflichtigen Unternehmen nur einen Durchlaufposten darstellt.¹⁷ Daraus folgt gleichzeitig, dass der Gesetzgeber stets sicherstellen muss, dass die steuerpflichtigen Unternehmen grundsätzlich die gesamte Steuer ohne Schwierigkeiten überwälzen können und dass möglichst keine Mehrwertsteuer bei den Unternehmen als Steuerpflichtigen verbleibt.¹⁸

Darüber hinaus war es eine der materiellen Leitlinien der Mehrwertsteuer-Reform, die *Steuerneutralität* für die Unternehmen für die Zukunft zu gewährleisten.¹⁹ Die Steuerneutralität hat ihre gesetzliche Festlegung in Art. 1 Abs. 1 MWSTG gefunden, in dem festgeschrieben wurde, dass durch die Mehrwertsteuer der nicht unternehmerische Endverbrauch belastet werden solle. Daraus folgt im Umkehrschluss, dass im unternehmerischen Bereich keine Schattensteuer (*taxe occulte*) anfallen darf. Der Grundsatz der Steuerneutralität geht weiter als die Wettbewerbsneutralität und ergänzt diese.²⁰

2.2 Begriff der Holdinggesellschaft iSd Mehrwertsteuer

Im alten MWSTG war der Begriff der Holdinggesellschaft nicht ausdrücklich definiert. Zwar benutzte auch die ESTV den Begriff der Holdinggesellschaft in diversen Publikationen,²¹ eine ausdrückliche Definition der Holdinggesellschaft iSd Mehrwertsteuer existierte je-

8 Vgl. OBERSON, Art. 1 MWSTG Rn 16.

9 Art. 1 Abs. 2 aMWSTG und Art. 1 Abs. 3 MWSTG.

10 BGE 124 II 193 E 8a.

11 CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz (MWSTG), Rn 63.

12 Vgl. BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, Rn 57.

13 Vgl. OBERSON, Art. 1 MWSTG Rn 20. Die Steuer darf die Unternehmen grundsätzlich nicht dazu veranlassen, ihre Tätigkeitsformen und die verwendeten Methoden zu ändern, während der Verbraucher nicht veranlasst werden darf, die Wahl des Verbrauchs von der Besteuerung der Produkte abhängig zu machen.

14 Vgl. BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, Rn 59.

15 Vgl. CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz (MWSTG), Rn 74.

16 Vgl. BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, Rn 60.

17 Vgl. CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz (MWSTG), Rn 75.

18 Vgl. OBERSON, Art. 1 MWSTG Rn 26.

19 Vgl. MÜLLER, Behandlung der MWST-Reform im Nationalrat, S. 485; CLAVADETSCHER, Grundsätze der Steuererhebung im neuen Mehrwertsteuerrecht, S. 967.

20 Vgl. CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz (MWSTG), Rn 55.

21 SB Vorsteuerabzug bei gemischter Verwendung 2008 Ziff. 2.8, 7.4 und 8.7; SB Praxisänderungen 2005.

doch nicht. Im neuen MWSTG sind Holdinggesellschaften zwar in Art. 29 Abs. 4 MWSTG ausdrücklich erwähnt, eine Legaldefinition für Holdinggesellschaften iSd Mehrwertsteuergesetzes ist jedoch ebenfalls nicht vorhanden.²²

Zur Bestimmung des Begriffs der Holdinggesellschaft muss deshalb auf die direkten Steuern zurückgegriffen werden. Im Bereich der Gewinnsteuern²³ werden Holdinggesellschaften als Kapitalgesellschaften²⁴ und Genossenschaften definiert, deren statutarischer Zweck zur Hauptsache im dauernden Halten und Verwalten von Beteiligungen besteht (d. h., dass das dauernde Halten und Verwalten von Beteiligungen in den Statuten ausdrücklich als Hauptzweck und somit an erster Stelle genannt sein muss)²⁵ und die in der Schweiz keine Geschäftstätigkeit ausüben. Als unzulässige Geschäftstätigkeit gelten bei Holdinggesellschaften insbesondere industrielle, gewerbliche oder kommerzielle Tätigkeiten. Zulässig sind dagegen Verwaltungstätigkeiten und/oder Hilfsfunktionen.²⁶ In diesem Zusammenhang sind auch die reine und die gemischte Holdinggesellschaft begrifflich voneinander abzugrenzen:

- Die Geschäftstätigkeit einer *reinen Holdinggesellschaft*²⁷ beschränkt sich auf das Erwerben, Halten und Veräussern von Beteiligungen (ohne diese aktiv zu verwalten) und auf die Vergabe von Darlehen. Die Konzernleitung erfolgt idR durch eine separate Managementgesellschaft oder durch unabhängige Dritte. Die Einnahmen einer reinen Holdinggesellschaft beschränken sich mithin auf Dividenden und Zinsen sowie auf Umsätze aus dem Verkauf von Beteiligungen.²⁸
- *Gemischte Holdinggesellschaften*²⁹ dagegen dürfen in der Schweiz neben dem Halten und Verwalten von Beteiligungen grundsätzlich auch andere Zwecke verfolgen, sofern diese untergeordneten Charakter haben oder mit dem Halten und Verwalten von Beteiligungen sachlich zusammenhängen (sog. anerkannte

te Nebentätigkeiten).³⁰ Als anerkannte Nebentätigkeiten gelten beispielsweise die Konzernleitung, die Führung von Tochtergesellschaften, die Finanzierung von Konzerngesellschaften und konzerninterne Dienstleistungen, die Steuer- und Rechtsberatung auf Konzernebene, die Personalberatung auf der Ebene der Führungskräfte sowie das Halten von Marken, Patenten und Lizenzen.³¹ Die Einnahmen einer gemischten Holding umfassen neben dem Ertrag aus Dividenden, Zinsen und Beteiligungsverkäufen also auch Umsätze aus Lieferungen und/oder Dienstleistungen, wie Managementleistungen, oder der Vergabe von Lizenzen.³²

3 Holdinggesellschaften unter dem alten MWSTG – Vergleich mit EU-Holdinggesellschaften

3.1 Mehrwertsteuerpflicht

3.1.1 Praxis in der Schweiz

Gemäss Art. 21 Abs. 1 aMWSTG war grundsätzlich steuerpflichtig, wer selbständig eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit ausübte (auch wenn die Gewinnabsicht fehlte), sofern seine Lieferungen, seine Dienstleistungen und sein Eigenverbrauch im Inland jährlich gesamthaft CHF 75 000 überstiegen.

Holdinggesellschaften dürfen in der Schweiz grundsätzlich keine Geschäftstätigkeit ausüben. Dennoch konnten gemischte Holdinggesellschaften aufgrund der ihnen erlaubten Nebentätigkeiten steuerbare Umsätze erzielen und somit eine Mehrwertsteuerpflicht gemäss Art. 21 aMWSTG begründen. Eine reine Holdinggesellschaft, die grundsätzlich nur die sich in ihrem Eigentum befindenden Beteiligungen hält (ohne diese aktiv zu verwalten), erzielt ihre Einnahmen ausschliesslich in der Form von Dividenden und dem Erlös aus gelegentlichen Beteiligungsverkäufen. Diese galten gemäss dem alten MWSTG als von der Mehrwertsteuer ausgenommene Umsätze bzw. wurden diesen gleichgestellt. Als Konsequenz konnten reine Holdinggesellschaften mangels steuerbarer Umsätze grundsätzlich gemäss Art. 21 aMWSTG nicht mehrwertsteuerpflichtig werden.³³

22 So auch: GUT/OLARTE SAAVEDRA, Positive Auswirkungen des neuen Mehrwertsteuergesetzes für die Holdinggesellschaften, S. 854.

23 S. z. B. § 73 StG ZH.

24 D. h. Aktiengesellschaften, Kommanditaktiengesellschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung.

25 Vgl. HÖHN/ATHANAS, Holding- und Domizilgesellschaften gemäss StHG, S. 256.

26 Vgl. HÖHN/ATHANAS, Holding- und Domizilgesellschaften gemäss StHG, S. 256.

27 Auch als passive bzw. nicht-operative Holdinggesellschaft bezeichnet.

28 Vgl. auch RUSSI/SCAGNET, Vorsteuerabzug bei Holdinggesellschaften. Umsetzung der Neukonzeption, S. 332.

29 Auch als aktive bzw. operativ tätige Holdinggesellschaften bezeichnet.

30 Vgl. HÖHN/ATHANAS, Holding- und Domizilgesellschaften gemäss StHG, S. 256.

31 BGER 2P. 284/2004 (6.4.2005); HÖHN/ATHANAS, Holding- und Domizilgesellschaften gemäss StHG, S. 261 f.

32 Vgl. RUSSI/SCAGNET, Vorsteuerabzug bei Holdinggesellschaften. Umsetzung der Neukonzeption, S. 332.

33 Vgl. SB Vorsteuerabzug bei gemischter Verwendung 2008 Ziff. 7.4.1.

Daneben bestand gemäss Art. 24 aMWSTG jedoch die Möglichkeit (oder die Gefahr), für den Bezug von CHF 10 000 pro Jahr übersteigenden Dienstleistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland steuerpflichtig zu werden. Diese reine Verpflichtung, Steuern abzuführen, berechnete jedoch nicht zum Abzug der Vorsteuer auf den eingekauften Lieferungen und Dienstleistungen. Als Konsequenz entstanden bei der Holdinggesellschaft endgültige Kosten durch die Mehrwertsteuer.

3.1.2 Praxis in der EU

Nach der Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem vom 28.11.2006 (MWStSyst-RL) gilt als Steuerpflichtiger, wer selbständig eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt (Art. 9 Abs. 1 MWStSyst-RL). Der Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeit umfasst alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden, insbesondere auch Leistungen, die die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen zum Gegenstand haben. Sofern eine Tätigkeit keine wirtschaftliche Tätigkeit darstellt, fällt sie nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer.

Nach ständiger Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) sind der blosser Erwerb, das blosser Halten und der blosser Verkauf von Aktien an sich keine wirtschaftliche Tätigkeit iSd Mehrwertsteuer.³⁴ Denn diese Vorgänge beinhalten nicht die Nutzung eines Gegenstandes zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen, da das einzige Entgelt dieser Vorgänge in einem etwaigen Gewinn beim Verkauf dieser Aktien liegt.³⁵ Der EuGH hat klargestellt, dass nur Zahlungen, die die Gegenleistung für einen Umsatz oder eine wirtschaftliche Tätigkeit darstellen, in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fallen und dass dies nicht auf Zahlungen zutrifft, die auf dem blossen Eigentum an einem Gegenstand beruhen, wie dies bei Dividenden oder anderen Erträgen von Aktien der Fall ist.³⁶ Damit ist auch in der EU eine Holdinggesellschaft, deren einziger Zweck der Erwerb von Beteiligungen an anderen Unternehmen ist, ohne dass sie unmittelbar oder mittelbar in die Verwaltung dieser Gesellschaften eingreift, grundsätzlich nicht mehrwertsteuerpflichtig.³⁷

Darüber hinaus hat die Europäische Kommission 2009 eine Initiative zur Verhinderung der mehrwertsteuerlichen Registrierung von reinen Holdinggesellschaften eingeleitet: Nach Art. 11 MWStSyst-RL kann jeder Mitgliedstaat zum Zweck der Verwaltungsvereinfachung Personen, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, zusammen als einen Steuerpflichtigen behandeln (sog. Organschaft bzw. MWSt-Gruppe). Im Juli 2009 hat die Kommission eine Mitteilung zu dieser in der MWStSyst-RL vorgesehenen Option der MWSt-Gruppe angenommen und in der Folge gegen 8 Mitgliedstaaten (darunter die Niederlande, Irland, Spanien und das Vereinigte Königreich) Vertragsverletzungsverfahren eingeleitet. Die betreffenden Länder wurden förmlich aufgefordert, ihre Rechtsvorschriften zur Anwendung der Regelungen für MWSt-Gruppen zu ändern. Nach Ansicht der Kommission lassen es die in der MWStSyst-RL vorgesehenen Regelungen für MWSt-Gruppen nicht zu, dass an sich nichtsteuerpflichtige Unternehmen Mitglied einer MWSt-Gruppe werden können.³⁸ In einigen der betroffenen Länder war es jedoch möglich, dass eine reine Holdinggesellschaft, die an sich keine Mehrwertsteuerpflicht begründen kann, als Mitglied einer MWSt-Gruppe aufgenommen und mithin faktisch mehrwertsteuerpflichtig wurde. Durch die eingeleiteten Massnahmen der Europäischen Kommission wird dies zukünftig verhindert.

Etwas anderes gilt jedoch dann, wenn die finanzielle Beteiligung an einem anderen Unternehmen – unbeschadet der Rechte, die dem Anteilseigner in seiner Eigenschaft als Aktionär oder Gesellschafter zustehen – mit unmittelbaren oder mittelbaren Eingriffen in die Verwaltung der Gesellschaft einhergehen, an der die Beteiligung besteht.³⁹ Solche Eingriffe in die Verwaltung der Tochtergesellschaften sind als wirtschaftliche Tätigkeit anzusehen, soweit sie die Vornahme von Tätigkeiten einschliessen, die der Mehrwertsteuer unterliegen (z. B. administrative, finanzielle, kaufmännische oder technische

34 EuGH EDM (C-77/01, 29.4.2004) Rn 59 und Investrand (C-435/05, 8.2.2007) Rn 25 mit dort angeführter Rechtsprechung.

35 Vgl. EuGH EDM (C-77/01, 29.4.2004) Rn 58.

36 Vgl. EuGH Sofitam (C-333/91, 22.6.1993) Rn 13, Harnas & Helm (C-80/95, 6.2.1997) Rn 15 sowie EDM (C-77/01, 29.4.2004) Rn 49.

37 Vgl. EuGH Cibo Participations (C-16/00, 27.9.2001) Rn 18, Floridienne und Berginvest (C-142/99, 14.11.2000) Rn 17, Polysar Investments Netherlands (C-60/90, 20.6.1991) Rn 17, Sofitam

(C-333/91, 22.6.1993) Rn 12, Welthgrove (C-102/00, 12.7.2001) Rn 13.

38 Vgl. dazu Pressemitteilung der Europäischen Kommission vom 20.9.2009 (Ref. IP/09/1768): Mehrwertsteuer: Kommission mahnt gegenüber acht Mitgliedstaaten gemeinschaftsrechtskonforme Anwendung der Regelungen für MwSt-Gruppen an, <http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/09/1768&format=HTML&aged=0&language=de&guiLanguage=de>.

39 Vgl. EuGH Polysar Investments Netherlands (C-60/90, 20.6.1991) Rn 14, Floridienne und Berginvest (C-142/99, 14.11.2000) Rn 18, Welthgrove (C-102/00, 12.7.2001) Rn 15, Cibo Participations (C-16/00, 27.9.2001) Rn 20.

Dienstleistungen).⁴⁰ Darüber hinaus geht aus der Rechtsprechung des EuGH hervor, dass sich auf Aktien oder Anteile an einer Gesellschaft beziehende Umsätze in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fallen, wenn sie im Rahmen des gewerbsmässigen Wertpapierhandels oder zum Zweck des unmittelbaren oder mittelbaren Eingreifens in die Verwaltung der Gesellschaften erfolgen, an denen die Beteiligung begründet worden ist, oder wenn sie eine unmittelbare, dauerhafte und notwendige Erweiterung einer steuerbaren Tätigkeit darstellen.⁴¹

In Bezug auf die Mehrwertsteuerpflicht von Holdinggesellschaften in der Schweiz und in der EU ergaben sich also grundsätzlich keine im Ergebnis relevanten Unterschiede: Gemischte Holdinggesellschaften in der Schweiz konnten aufgrund der ihnen erlaubten Nebentätigkeiten steuerbare Umsätze erzielen und somit eine Mehrwertsteuerpflicht gemäss Art. 21 aMWSTG begründen. Reine Holdinggesellschaften dagegen konnten (abgesehen von allfälligen Bezügen von Dienstleistungen aus dem Ausland) mangels fehlender steuerbarer Umsätze nicht mehrwertsteuerpflichtig werden. Auch nach Rechtsprechung des EuGH ist eine (reine) Holdinggesellschaft, deren einziger Zweck der Erwerb von Beteiligungen an anderen Unternehmen ist, ohne dass sie unmittelbar oder mittelbar in die Verwaltung dieser Gesellschaften eingreift, nicht mehrwertsteuerpflichtig. Durch die jüngste Massnahme der Europäischen Kommission wird nun auch eine Umgehung dieser Regelung durch Aufnahme einer passiven Holdinggesellschaft in eine MWSt-Gruppe verhindert. Geht allerdings die Beteiligung mit unmittelbaren oder mittelbaren Eingriffen in die Verwaltung der Gesellschaften einher, an denen die Beteiligung besteht, so wird sie als wirtschaftliche Tätigkeit angesehen, soweit sie die Vornahme von Tätigkeiten einschliesst, die der Mehrwertsteuer unterliegen (z. B. administrative, finanzielle, kaufmännische oder technische Dienstleistungen).

3.2 Vorsteuerabzug

3.2.1 Praxis in der Schweiz

Nach der Praxis unter dem alten MWSTG berechtigten insbesondere von der Mehrwertsteuer ausgenommene Umsätze und nicht als Umsätze geltende Einnahmen (sog. Nicht-Umsätze) nicht zum Vorsteuerabzug. Bei Holdinggesellschaften betraf dies vor allem den Bereich

der Dividenden- und Zinserträge sowie den Verkauf von Beteiligungen. Da eine gemischte Holdinggesellschaft dennoch steuerpflichtig werden konnte, stellte sich die Frage, in welchem Umfang sie die angefallene Vorsteuer abziehen konnte.

Bei Dividendenerträgen handelte es sich grundsätzlich um Nicht-Umsätze iSd alten MWSTG, die keinen Einfluss auf die Kürzung des Vorsteuerabzugs für gemischt genutzte Leistungen hatten. Dies galt jedoch nach der Praxis der ESTV grundsätzlich nur für Dividendenerträge von Gesellschaften, deren Geschäftszweck nicht im Halten von Beteiligungen bestand. Bei Gesellschaften, deren Geschäftszweck hingegen u. a. im Halten von Beteiligungen bestand, waren Dividendenerträge dagegen wie ausgenommene Umsätze zu behandeln, die sich vorsteuerkürzend auswirkten.⁴² Verkaufte eine Holdinggesellschaft beispielsweise eine Beteiligung an einer Gesellschaft, erzielte sie einen von der Mehrwertsteuer ausgenommenen Umsatz. Die im Zusammenhang mit dieser Geschäftstätigkeit entstandene Vorsteuer konnte nicht in Abzug gebracht werden.⁴³

Zinsen stellen das Entgelt für die Überlassung von Fremdkapital dar.⁴⁴ Gemäss Art. 18 Ziff. 19 Bst. a aMWSTG war die Gewährung von Krediten von der Mehrwertsteuer ausgenommen. Auf diesbezüglich gemachten Aufwendungen konnte also kein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden.⁴⁵ Zur Berechnung der zu kürzenden Vorsteuer sah die ESTV lediglich einige Grundsätze und Vereinfachungen vor.⁴⁶

Darüber hinaus waren nach der Praxis der ESTV unter dem alten MWSTG Vorsteuern auf Kosten, die anlässlich des Kaufs einer Beteiligung entstanden, grundsätzlich nicht abzugsfähig. Diese Auffassung stützte die ESTV darauf, dass der Kauf einer Beteiligung zur Erzielung von Dividendenerlösen erfolge, die als Nicht-Umsätze zu qualifizieren seien und mithin zu einer Kürzung des Vorsteuerabzugsrechts führten.⁴⁷ Der Verkauf einer Beteiligung durch eine Holdinggesellschaft stellte nach die-

40 Vgl. EuGH Floridienne und Berginvest (C-142/99, 14.11.2000) Rn 19, Welthgrove (C-102/00, 12.7.2001) Rn 16, Cibo Participations (C-16/00, 27.9.2001) Rn 21, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, 26.6.2003) Rn 46.

41 Vgl. EuGH Wellcome Trust (C-155/94, 20.6.1996) Rn 35 und Harnas & Helm (C-80/95, 6.2.1997) Rn 16 und die dort angeführte Rechtsprechung.

42 S. SB Vorsteuerabzug bei gemischter Verwendung 2001 Ziff. 1.2.2.4; ebenso: LEUTENEGGER, Schweizer MWST bei Holdinggesellschaften, S. 458; BAUMGARTNER/SCHÄUBLE, Mehrwertsteuerliche Probleme bei Holdinggesellschaften, S. 18.

43 Vgl. auch BAUMGARTNER/SCHÄUBLE, Mehrwertsteuerliche Probleme bei Holdinggesellschaften, S. 18.

44 LEUTENEGGER, Schweizer MWST bei Holdinggesellschaften, S. 458.

45 Vgl. SB Vorsteuerabzug bei gemischter Verwendung 2008 Ziff. 1.2.2.3.

46 Vgl. dazu SB Vorsteuerabzug bei gemischter Verwendung 2008 Ziff. 1.2.2.3. Darüber hinaus konnte die Vorsteuerkürzung für die gemischt genutzten Gegenstände grundsätzlich auch nach der unter Ziff. 1.2.2.3 dargestellten vereinfachten Methode ermittelt werden.

47 Vgl. dazu auch Vernehmlassungsantwort SwissHoldings, S. 6.

ser Praxis einen von der MWST ausgenommenen Umsatz nach Art. 18 Ziff. 19 Bst. e aMWSTG dar und führte entsprechend zu einer Kürzung des Vorsteuerabzugs. Gemäss Ziff. 7.4.1 der SB Vorsteuerabzug bei gemischter Verwendung 2001 bzw. 2008 konnten Holdinggesellschaften weder die Vorsteuer auf den direkt noch auf den indirekt zuordenbaren Aufwendungen, die im Zusammenhang mit dem Kauf oder Verkauf von Beteiligungen anfielen, zurückfordern.

Im Gegensatz zum Kauf oder Verkauf einer Beteiligung war es von Gesetzgeber und Verwaltung dagegen anerkannt, dass Umstrukturierungen durch Übertragung von Aktiven und Passiven nicht mit Steuer belastet werden sollten: Durch Art. 47 Abs. 3 aMWSTG hatte der Gesetzgeber die Möglichkeit geschaffen, dass Umstrukturierungen aus mehrwertsteuerlicher Sicht nicht mit der Steuer belastet wurden und anstelle der Steuerentrichtung eine Meldung der Steuer erfolgen konnte.⁴⁸

Zusammenfassend lässt sich also festhalten, dass alle wesentlichen Einnahmen, die eine Holdinggesellschaft erzielt, sich in der Praxis unter dem alten MWSTG immer vorsteuerkürzend auswirkten. Dies galt beispielsweise für Beratungsleistungen (due diligence-Prüfungen), die im Zusammenhang mit dem Kauf oder Verkauf von Anteilen an Gesellschaften standen oder für die Verwaltung des Vermögens der Holdinggesellschaft.⁴⁹

3.2.2 Praxis in der EU

In der EU stellen Dividenden aus Beteiligungen kein Entgelt für eine wirtschaftliche Tätigkeit dar und fallen deshalb nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer.⁵⁰ Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH kann es beim Bezug von Gegenständen oder Dienstleistungen, die nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fallen, weder zur Erhebung der Steuer auf der folgenden Stufe noch zum Abzug der Vorsteuer kommen.⁵¹

Darüber hinaus hat der EuGH festgestellt, dass die Gewährung verzinslicher Darlehen durch eine Holdinggesellschaft an ihre Tochtergesellschaften als Hilfsumsatz zu qualifizieren sei, soweit für diese Geschäfte nur in sehr geringem Umfang vorsteuerbelastete Vorleistungen verwendet werden.⁵² Nach Art. 174 Abs. 2 Bst. b MWSt-

Syst-RL sind Hilfsumsätze bei der Ermittlung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs nicht zu berücksichtigen. Die Gewährung von Darlehen an Tochtergesellschaften stellt nach der Rechtsprechung des EuGH auch dann einen Hilfsumsatz dar, wenn diese von der Holdinggesellschaft Verwaltungsleistungen beziehen, da die Darlehen weder notwendig noch unmittelbar mit der Verwaltungsleistung verbunden sind.⁵³

Kosten im Zusammenhang mit dem Kauf einer Beteiligung werden als Teil der allgemeinen Kosten der Holdinggesellschaft betrachtet und hängen deshalb mit der wirtschaftlichen Tätigkeit des Gesamtunternehmens zusammen, die idR einen Anspruch auf vollen Vorsteuerabzug geben.

Dagegen hatte der EuGH in der Vergangenheit festgestellt, dass der blosse Verkauf von Aktien und sonstigen Beteiligungen keine wirtschaftliche Tätigkeit iSd MWSt-Syst-RL darstelle und somit nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer falle. Fällt ein Umsatz nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer, kann er folglich auch nicht zu einer Kürzung des Vorsteuerabzugs führen (s. oben).

In jüngster Rechtsprechung hat der EuGH jedoch festgestellt, dass es sich beim Verkauf von Beteiligungen grundsätzlich um eine wirtschaftliche Tätigkeit handeln könne.⁵⁴ Soweit jedoch die Aktienveräusserung der Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens⁵⁵ eines Unternehmens gleichgestellt werden könne und sofern der betroffene Mitgliedstaat sich für die nationale Implementierung der in dieser Bestimmung vorgesehenen Befugnis entschieden habe,⁵⁶ stelle dieser Umsatz keine der Mehrwertsteuer unterliegende wirtschaftliche Tätigkeit dar.⁵⁷ Eine solche Aktienveräusserung sei grundsätzlich (ohne Recht auf Vorsteuerabzug) von der Mehrwertsteuer befreit.⁵⁸

Gleichzeitig hat der EuGH jedoch festgestellt, dass es dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität widersprü-

48 Vgl. dazu auch Vernehmlassungsantwort SwissHoldings, S. 6.
49 Vgl. SB Vorsteuerabzug bei gemischter Verwendung 2008 Ziff. 7.4.1.

50 Vgl. z. B. EuGH *Cibo Participations* (C-16/00, 27.9.2001) Rn 4, *Sofitam* (C-333/91, 22.6.1993) Rn 13, *Floridienne und Berginvest* (C-142/99, 14.11.2000) Rn 21.

51 Vgl. in diesem Sinn EuGH *Uudenkaupungin kaupunki* (C-184/04, 30.3.2006) Rn 24, *Wollny* (C-72/05, 14.9.2006) Rn 20, *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie* (C-515/07, 12.2.2009) Rn 28.

52 EuGH EDM (C-77/01, 29.4.2004) Rn 78.

53 EuGH *Floridienne und Berginvest* (C-142/99, 14.11.2000) Rn 29.

54 Vgl. EuGH AB SKF (C-29/08, 29.10.2009) Rn 41. Dort hat der EuGH festgestellt, dass eine von einer Muttergesellschaft vorgenommene Veräusserung sämtlicher Aktien an einer zu 100 % gehaltenen Tochtergesellschaft sowie der verbleibenden Beteiligung der Muttergesellschaft an einer beherrschten Gesellschaft, an der sie früher zu 100 % beteiligt war und denen die Muttergesellschaft mehrwertsteuerpflichtige Dienstleistungen erbracht hat, eine in den Anwendungsbereich der MWStSyst-RL fallende wirtschaftliche Tätigkeit sei.

55 Vgl. dazu Art. 19 Abs. 1 MWStSyst-RL.

56 Als Konsequenz wird die Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens behandelt, als ob keine Lieferung von Gegenständen vorliege, und der Begünstigte der Übertragung wird als Rechtsnachfolger des Übertragenden angesehen.

57 Vgl. EuGH AB SKF (C-29/08, 29.10.2009) Rn 41.

58 Vgl. EuGH AB SKF (C-29/08, 29.10.2009) Rn 53.

che, wenn das Recht auf Vorsteuerabzug für Kosten im Zusammenhang mit der steuerbefreiten Veräusserung von Aktien versagt, dieses Recht jedoch für Kosten im Zusammenhang mit einer Veräusserung von Aktien, die ausserhalb des Anwendungsbereichs der Mehrwertsteuer liegt, anerkannt würde.⁵⁹ Im Ergebnis besteht für den Steuerpflichtigen deshalb dann ein Recht auf Vorsteuerabzug für Leistungen, die für die Zwecke einer Aktienveräusserung erbracht wurden, wenn zwischen den mit den Eingangsleistungen verbundenen Ausgaben und der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit des Steuerpflichtigen ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang besteht.⁶⁰

3.3 Leistungen von Tochtergesellschaften gegenüber der Holdinggesellschaft

Da reine Holdinggesellschaften oft über kein eigenes Personal verfügen, werden bestimmte Leistungen, die eine Holding als Umsatz ausweist, teilweise von konzernfremden Dritten, oft jedoch vom Personal einer ihrer Tochtergesellschaften (z. B. Managementgesellschaft, Produktionsunternehmen) erbracht.⁶¹ Dabei handelt es sich insbesondere um Leistungen im Zusammenhang mit der strategischen Führung des Konzerns (wie z. B. die Aufbereitung der Entscheidungsgrundlagen für den Verwaltungsrat oder das Cash-Management), die Erstellung der Konzernrechnung sowie die Buchführung für die Holdinggesellschaft.

Bei solchen Leistungen, die von einer Tochtergesellschaft gegenüber der Holdinggesellschaft erbracht werden, handelt es sich um Leistungen an eine nahestehende Person, für die gemäss Art. 33 Abs. 2 aMWSTG als zu verbuchendes und zu deklarierendes Entgelt der Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde (Marktpreis), verwendet werden musste.⁶²

Gemäss Art. 58 aMWSTG musste der Steuerpflichtige geeignete Aufzeichnungen führen, damit sich die für die Berechnung der Mehrwertsteuer massgebenden Tatsachen leicht ermitteln liessen. Dieses Erfordernis konnte im Falle der Erbringung einer Dienstleistung durch eine Tochtergesellschaft gegenüber der Holding nur dadurch erfüllt werden, dass die Mitarbeiter Aufzeichnungen führten (Zeiterfassung), inwieweit sie Leistungen für die Holdinggesellschaft erbrachten. Da über die Leistungserbringung durch Tochtergesellschaften an die Holdinggesellschaft oft detaillierte Aufzeichnungen fehlen, konnten die steuerlich relevanten Leistungen im Zusammenhang mit der strategischen Führung des Konzerns

nach der Praxis der ESTV mit einer Pauschale von 3 % des durchschnittlichen Vermögens der Holdinggesellschaft (Total der Aktiven) annäherungsweise ermittelt werden.⁶³ Darüber hinaus war zu beachten, dass die ESTV die 3 %-Regel in der Praxis so ausgeweitet hatte, dass sie, wenn sie bei einer Prüfung einer mehrwertsteuerpflichtigen Tochtergesellschaft feststellte, dass der Holding keine Leistungen für die Konzernführung verrechnet worden waren, diese Leistungen mit 3 % pauschal nachbesteuerte.

4 Holdinggesellschaften unter dem neuen MWSTG

4.1 Mehrwertsteuerpflicht

Das neue MWSTG regelt in Art. 10 MWSTG den Grundsatz der Mehrwertsteuerpflicht. Für die Erlangung der subjektiven Steuerpflicht ist es neu ausreichend, dass ein Unternehmensträger ein Unternehmen betreibt. Ein Unternehmen betreibt, wer selbständig eine auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtete berufliche oder gewerbliche Tätigkeit ausübt und unter eigenem Namen nach aussen auftritt (Art. 10 Abs. 1 Bst. a und b MWSTG).⁶⁴ Gemäss Art. 10 Abs. 2 MWSTG ist von der Steuerpflicht nach Abs. 1 befreit, wer im Inland innerhalb eines Jahres weniger als CHF 100 000 Umsatz aus steuerbaren Leistungen erzielt, sofern er oder sie nicht gemäss Art. 11 MWSTG auf die Befreiung von der Steuerpflicht verzichtet.⁶⁵

Da *gemischte Holdinggesellschaften* in der Schweiz neben der Verwaltung von Beteiligungen grundsätzlich auch anerkannte Nebentätigkeiten wie die Konzernleitung, die Führung von Tochtergesellschaften, die Finanzierung von Konzerngesellschaften und konzerninterne Dienstleistungen ausführen dürfen, ist die Grundvoraussetzung für die Steuerpflicht, nämlich das Betreiben ei-

63 Vgl. SB Vorsteuerabzug bei gemischter Verwendung 2008 Ziff. 7.4.3.1. Mit der Pauschale von 3 % wurden jedoch nur die regelmässigen, ordentlichen Leistungen für die Konzernführung berücksichtigt. Ausserordentliche Leistungen wie beispielsweise eine due diligence-Prüfung im Zusammenhang mit dem Kauf einer Beteiligung waren nicht enthalten und somit zusätzlich zu berücksichtigen.

64 Vgl. dazu auch BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, Rn 7 ff.; HONAUER, Die subjektive Steuerpflicht. Massgebliche Verbesserungen und mehr Rechtssicherheit, S. 252 f.

65 Darüber hinaus ist von der Steuerpflicht befreit, wer ein Unternehmen mit Sitz im Ausland betreibt, das im Inland ausschliesslich der Bezugssteuer gemäss Art. 45 - 49 MWSTG unterliegende Leistungen erbringt; Ausnahme bilden dabei jedoch Telekommunikations- oder elektronische Dienstleistungen an nicht steuerpflichtige Empfänger und Empfängerinnen.

59 Vgl. EuGH AB SKF (C-29/08, 29.10.2009) Rn 66.

60 EuGH AB SKF (C-29/08, 29.10.2009) Rn 73.

61 SB Vorsteuerabzug bei gemischter Verwendung 2008 Ziff. 7.4.2.

62 Vgl. SB Vorsteuerabzug bei gemischter Verwendung 2008 Ziff. 7.4.2.

nes Unternehmens, ohne weiteres als gegeben zu betrachten.

Bei *reinen Holdinggesellschaften* stellt sich das Problem, dass sich deren Einnahmen hauptsächlich auf Dividendeneinnahmen und auf Einkünfte im Zusammenhang mit dem Halten und dem Verkauf von Beteiligungen beschränken. Bei dieser Geschäftstätigkeit ist insbesondere der Begriff der Leistung, also die «Einräumung eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wertes an eine Drittperson in Erwartung eines Entgelts» (Art. 3 Bst. c MWSTG), fraglich.⁶⁶ Art. 9 MWSTV führt in Ergänzung zu Art. 10 MWSTG jedoch aus, dass das Erwerben, Halten und Veräussern von Beteiligungen iSv Art. 29 Abs. 2 und 3 MWSTG eine unternehmerische Tätigkeit iSv Art. 10 MWSTG darstelle. Voraussetzung für die Anerkennung einer Holdinggesellschaft als Unternehmensträger ist folglich, dass die Kapitalbeteiligungen an den erworbenen, gehaltenen oder veräusserten Beteiligungen mit der Absicht dauernder Anlage gehalten werden und einen massgeblichen Einfluss vermitteln; Anteile von mindestens 10 % gelten immer als Beteiligung (Art. 29 Abs. 3 MWSTG).⁶⁷

Als Konsequenz wird eine gemischte Holdinggesellschaft, die steuerbare Einnahmen (z. B. für Management-Dienstleistungen) von mehr als CHF 100 000 pro Jahr erzielt, grundsätzlich steuerpflichtig. Reine Holdinggesellschaften, die lediglich Beteiligungen halten und darüber hinaus keine steuerbaren Umsätze von mehr als CHF 100 000 pro Jahr erzielen, können, gestützt auf Art. 10 MWSTG iVm Art. 9 MWSTV, gemäss Art. 11 MWSTG auf die Befreiung von der Steuerpflicht verzichten und sich somit freiwillig der Steuerpflicht unterstellen.⁶⁸

66 Vgl. dazu HONAUER, Die subjektive Steuerpflicht. Massgebliche Verbesserungen und mehr Rechtssicherheit, S. 253; RUSSI/SCAGNET, Vorsteuerabzug bei Holdinggesellschaften. Umsetzung der Neukonzeption, S. 332, die argumentieren, dass eine Holding Beteiligungen halte, um sich in Märkten zu positionieren und am Wirtschaftsgeschehen teilzunehmen, d. h. aus unternehmerischen Gründen.

67 In den Erläuterungen zu Art. 9 E-MWSTV wird weiter ausgeführt, dass das Erwerben, Halten und Veräussern von Wertpapieren bislang analog der Rechtsprechung des EuGH nicht als unternehmerische Tätigkeit galt und dies insbesondere im Zusammenhang mit reinen Holdinggesellschaften zu erheblichen Schwierigkeiten führte, da diesen somit kein Vorsteuerabzugsrecht zustehen konnte. Die reine Holding musste somit immer einen minimalen Anteil an Management-Dienstleistungen erbringen, um als Unternehmen in Betracht zu kommen. Art. 9 E-MWSTV knüpfe deshalb nun die für die Vorsteuerabzugsberechtigung erforderliche unternehmerische Tätigkeit direkt an das Kaufen, Halten und Verkaufen von Beteiligungen.

68 Vgl. dazu GUT/OLARTE SAAVEDRA, Positive Auswirkungen des neuen Mehrwertsteuergesetzes für die Holdinggesellschaften, S. 855; RUSSI/SCAGNET, Vorsteuerabzug bei Holdinggesellschaften. Umsetzung der Neukonzeption, S. 332.

4.2 Vorsteuerabzug

Die Regelungen über den Vorsteuerabzug befinden sich grundsätzlich in dem mit «Vorsteuerabzug» überschriebenen 5. Kapitel des neuen MWSTG (Art. 28 ff. MWSTG).

4.2.1 Allgemeine Regelung des Vorsteuerabzugs

Gemäss Art. 28 Abs. 1 MWSTG kann die steuerpflichtige Person Vorsteuern im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit geltend machen. Beim Vorsteuerabzug iSd neuen MWSTG bildet also die Zuordnung zur unternehmerischen Tätigkeit das entscheidende Kriterium.⁶⁹ Art. 9 MWSTV regelt ausdrücklich, dass das Erwerben, Halten und Veräussern von Beteiligungen iSv Art. 29 Abs. 2 und 3 MWSTG eine unternehmerische Tätigkeit iSv Art. 10 Abs. 1 MWSTG darstelle.

Der Gesetzgeber hat das Recht auf Vorsteuerabzug gemäss Art. 28 Abs. 1 MWSTG lediglich in 2 Punkten durchbrochen: zum einen durch den Ausschluss des Vorsteuerabzugs in Art. 29 Abs. 1 MWSTG (Verwendung für ausgenommene und für nicht freiwillig versteuerte Leistungen) und zum anderen durch die verhältnismässige Kürzung des Vorsteuerabzugs in Art. 33 MWSTG (Mittelzuflüsse nach Art. 18 Abs. 2 Bst. a - c MWSTG).⁷⁰

Vom Ausschluss des Vorsteuerabzugs gemäss Art. 29 Abs. 1 MWSTG und von der verhältnismässigen Kürzung des Vorsteuerabzugs gemäss Art. 33 MWSTG zu unterscheiden ist die Korrektur des Vorsteuerabzugs gemäss Art. 30 MWSTG. Verwendet die steuerpflichtige Person Gegenstände, Teile davon oder Dienstleistungen auch ausserhalb ihrer unternehmerischen Tätigkeit oder innerhalb ihrer unternehmerischen Tätigkeit sowohl für Leistungen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, als auch für Leistungen, die vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen sind, so hat sie den Vorsteuerabzug nach dem Verhältnis der Verwendung zu korrigieren (Art. 30 Abs. 1 MWSTG).

Als wesentliche Änderung gegenüber der Regelung unter dem alten MWSTG hängt der Vorsteuerabzug nicht mehr vom tatsächlichen Erbringen steuerbarer Ausgangsumsätze ab; es genügt nunmehr, dass eine Verwendung für

69 S. auch BAUMGARTNER, Der Vorsteuerabzug im neuen Mehrwertsteuerrecht, S. 259; BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, Rn 43 ff.; BLUM/CLAVADETSCHER, Neubeginn in der Mehrwertsteuer, S. 8; HONAUER, Die subjektive Steuerpflicht. Massgebliche Verbesserungen und mehr Rechtssicherheit, S. 252.

70 So auch CLAVADETSCHER, Grundsätze der Steuererhebung im neuen Mehrwertsteuerrecht, S. 967; BLUM/CLAVADETSCHER, Neubeginn in der Mehrwertsteuer, S. 12; FISCHER, Die Neuerungen im revidierten Mehrwertsteuergesetz, S. 191.

die unternehmerische Tätigkeit der steuerpflichtigen Person vorliegt.⁷¹ Im alten MWSTG wurde dagegen verlangt, dass die vorsteuerbelasteten Aufwendungen für einen steuerbaren Ausgangsumsatz verwendet werden (Art. 38 Abs. 2 aMWSTG).⁷² Ein Ausschluss des Vorsteuerabzugs ist vielmehr nur noch dann vorgesehen, wenn die mit Vorsteuer belasteten Eingangsleistungen für von der Steuer ausgenommene Leistungen verwendet werden (Art. 29 Abs. 1 MWSTG), bzw. ist bei Mittelzuflüssen gemäss Art. 18 Abs. 2 Bst. a - c MWSTG eingeschränkt möglich (Art. 33 Abs. 2 MWSTG). Als praktische Konsequenz daraus lässt sich folgern, dass – solange eine Verwendung innerhalb des unternehmerischen Bereichs erfolgt – eine Korrektur des Vorsteuerabzugs unter dem neuen MWSTG nur noch ausnahmsweise vorzunehmen ist, nämlich wenn die steuerbelastete Vorleistung effektiv für eine von der Steuer ausgenommene Leistung verwendet wird.⁷³

«Getreu dem Grundsatz der Steuerneutralität auf Stufe der Unternehmen ist die unternehmerische Tätigkeit und damit die Berechtigung zum Vorsteuerabzug weit auszulegen.»⁷⁴

4.2.2 Vorsteuerabzug bei Holdinggesellschaften

Das Erwerben, Halten und Veräussern von Beteiligungen (iSv Art. 29 Abs. 3 MWSTG) stellt gemäss Art. 9 MWSTV grundsätzlich eine unternehmerische Tätigkeit iSv Art. 10 Abs. 1 MWSTG dar und begründet demgemäss die Steuerpflicht. Wie jede andere steuerpflichtige Person kann auch eine Holdinggesellschaft im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit die in Art. 28 Abs. 1 MWSTG aufgelisteten Vorsteuern abziehen.

4.2.2.1 Zinsen

Kein Anspruch auf Vorsteuerabzug besteht gemäss Art. 29 Abs. 1 MWSTG grundsätzlich bei Leistungen, die für die Erbringung von Leistungen verwendet werden, die von der Steuer ausgenommen sind und für deren Versteuerung nicht optiert wurde. Dazu gehören gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 Bst. e MWSTG die Umsätze im Bereich des Geld- und Kapitalverkehrs, wie u. a. die Gewährung und die Vermittlung von Krediten, und somit auch die damit verbundenen Einnahmen in Form von Zinsen. Da für diese Umsätze grundsätzlich nicht optiert werden kann, sind Zinseinnahmen von Holdinggesellschaften auch unter dem neuen MWSTG von der Steuer ausgenommen und führen zu einer Kürzung des Vorsteuerabzugs.

4.2.2.2 Mittelzuflüsse im Zusammenhang mit Erwerb, Halten und Veräussern von Beteiligungen

Gemäss Art. 33 Abs. 2 MWSTG hat die steuerpflichtige Person ihren Vorsteuerabzug nur dann – verhältnismässig – zu kürzen, wenn sie Gelder nach Art. 18 Abs. 2 Bst. a - c MWSTG erhält. Alle anderen in Art. 18 Abs. 2 MWSTG genannten Mittelzuflüsse gelten zwar ebenfalls nicht als Entgelt iSd Mehrwertsteuer, führen jedoch beim Steuerpflichtigen nicht zu einer Kürzung des Vorsteuerabzugs. Art. 18 Abs. 2 Bst. d - l MWSTG beziehen sich u. a. auf Einlagen in Unternehmen, insbesondere zinslose Darlehen (Bst. e), sowie auf Dividenden und andere Gewinnanteile (Bst. f). Insofern kann unter Einbezug von Art. 28 Abs. 1 MWSTG und Art. 9 MWSTV davon ausgegangen werden, dass einer Holdinggesellschaft für Vorsteuern im Zusammenhang mit dem *Erwerb und Halten von Beteiligungen* ein volles Vorsteuerabzugsrecht zusteht.⁷⁵

Der *Verkauf von Wertpapieren*, und damit auch die Veräusserung von Beteiligungen, stellt grundsätzlich eine nach Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 Bst. e MWSTG von der Steuer ausgenommene Tätigkeit dar. Der Ausschluss des Anspruchs auf Vorsteuerabzug für ausgenommene Leistungen gemäss Art. 29 Abs. 1 MWSTG erfährt jedoch im nächsten Absatz eine Einschränkung: Gemäss Art. 29 Abs. 2 MWSTG besteht ungeachtet von Abs. 1 ein Anspruch auf Vorsteuerabzug im Rahmen der zum Vorsteuerabzug berechtigenden unternehmerischen Tätigkeit für das Erwerben, Halten und Veräussern von Beteiligungen (sowie für Umstrukturierungen iSv Art. 19 oder 61

71 So auch GUT/OLARTE SAAVEDRA, Positive Auswirkungen des neuen Mehrwertsteuergesetzes für die Holdinggesellschaften, S. 856; FISCHER, Die Neuerungen im revidierten Mehrwertsteuergesetz, S. 191, BLUM/CLAVADETSCHER, Neubeginn in der Mehrwertsteuer, S. 12, CLAVADETSCHER, Grundsätze der Steuererhebung im neuen Mehrwertsteuerrecht, S. 968; BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, Rn 55; vgl. dazu auch BAUMGARTNER, Der Vorsteuerabzug im neuen Mehrwertsteuerrecht, S. 259.

72 Vgl. dazu RUSSI/SCAGNET, Vorsteuerabzug bei Holdinggesellschaften. Umsetzung der Neukonzeption, S. 332.

73 So auch CLAVADETSCHER, Grundsätze der Steuererhebung im neuen Mehrwertsteuerrecht, S. 968, der aus dieser Tatsache den Schluss zieht, dass dies dazu führen müsse, dass sämtliche Vorsteuerkorrekturmethode zugunsten der steuerpflichtigen Person anzupassen sind.

74 BLUM/CLAVADETSCHER, Neubeginn in der Mehrwertsteuer, S. 13, die diese Aussage mit der Anordnung des Gesetzgebers belegen, dass nicht mehr alle Nicht-Entgelte zu einer Kürzung des Vorsteuerabzugs führen (Art. 33 MWSTG) und für das Erwerben, Halten und Veräussern von Beteiligungen sowie für Umstrukturierungen ein Anspruch auf Vorsteuerabzug besteht (Art. 29 Abs. 2 MWSTG).

75 So auch GUT/OLARTE SAAVEDRA, Positive Auswirkungen des neuen Mehrwertsteuergesetzes für die Holdinggesellschaften, S. 858; RUSSI/SCAGNET, Vorsteuerabzug bei Holdinggesellschaften. Umsetzung der Neukonzeption, S. 332.

DBG). Hintergrund dieser Vorschrift ist, dass bei einer Übertragung oder beim Halten von Unternehmensbeteiligungen nicht mehr der Handel mit Wertpapieren u. dgl. im Vordergrund steht, sondern die Organisation bzw. die Besitzverhältnisse.⁷⁶

Der Begriff der Beteiligungen ist in Art. 29 Abs. 3 MWSTG definiert. Danach sind Beteiligungen iSv Art. 29 Abs. 2 MWSTG Anteile von mindestens 10 % am Kapital anderer Unternehmen oder Anteile, die mit der Absicht dauernder Anlage gehalten werden und einen massgeblichen Einfluss vermitteln.

Vorsteuern auf Leistungen, die im Zusammenhang mit dem Erwerb, Halten und Veräussern von solchen Beteiligungen stehen, können deshalb im Rahmen der gemäss Art. 9 MWSTV zum Vorsteuerabzug berechtigenden unternehmerischen Tätigkeit abgezogen werden (Art. 29 Abs. 2 MWSTG). Die Bestimmung von Art. 9 MWSTV knüpft die für die Vorsteuerabzugsberechtigung erforderliche unternehmerische Tätigkeit insbesondere deshalb direkt an das Kaufen, Halten und Verkaufen von Beteiligungen, weil auch reinen Holdinggesellschaften ein Vorsteuerabzug eingeräumt werden soll.⁷⁷

4.2.2.3 Abstellen auf unternehmerische Tätigkeit der Beteiligungen (Art. 29 Abs. 4 MWSTG)

Die Qualifikation (in Art. 9 MWSTV) des Erwerbens, Haltens und Veräusserns von Beteiligungen als unternehmerische Tätigkeit iSv Art. 10 Abs. 1 MWSTG hat zur Folge, dass Holdinggesellschaften bei solcher Tätigkeit nach der allgemeinen Regel von Art. 28 Abs. 1 MWSTG ein volles Recht auf Vorsteuerabzug zusteht.⁷⁸ Art. 29 Abs. 4 MWSTG sieht jedoch vor, dass bei Holdinggesellschaften auf die zum Vorsteuerabzug berechtigende unternehmerische Tätigkeit der von ihnen gehaltenen Unternehmen abgestellt werden könne. Dies wirft die Frage nach dem Verhältnis dieser Norm zu Art. 28 Abs. 1 (Gewährung des Abzugs der Vorsteuern im Rahmen der [eigenen] unternehmerischen Tätigkeit) bzw. Art. 29 Abs. 2 MWSTG (Vorbehalt des Anspruchs auf Abzug der Vorsteuern im Rahmen der zum Vorsteuerabzug berechtigenden [eigenen] unternehmerischen Tätigkeit u. a. für das Erwerben, Halten und Veräussern von Beteiligungen gegenüber dem Ausschluss des Vorsteuerabzugs) auf.

Allein aus dem Wortlaut⁷⁹ von Art. 29 Abs. 4 MWSTG und der Stellung im Gesetz⁸⁰, einschliesslich der Überschrift «Ausschluss des Anspruchs auf Vorsteuerabzug», lässt sich die Bedeutung nicht herleiten. Denn wie oben bereits dargelegt, beinhaltet lediglich Art. 29 Abs. 1 MWSTG die Vorschrift über den Ausschluss des Vorsteuerabzugs. Art. 29 Abs. 2 MWSTG regelt den Vorbehalt gegenüber diesem Ausschluss. Art. 29 Abs. 3 MWSTG schliesslich enthält die Definition des in Abs. 2 verwendeten Begriffs «Beteiligung».

Die Regelung von Art. 29 Abs. 4 MWSTG erinnert zunächst an die Regelungen in der EU, die auch im Einzelfall eine Betrachtung der Geschäftstätigkeit der von der Holding gehaltenen Tochtergesellschaft zu Gunsten des Vorsteuerabzugs der Holdinggesellschaft zulassen. Wie oben ausgeführt, können auch bei EU-Holdinggesellschaften Kosten im Zusammenhang mit dem Kauf einer Beteiligung als Teil der allgemeinen Kosten der Holdinggesellschaft betrachtet werden und hängen demgemäss mit der wirtschaftlichen Tätigkeit des Gesamtunternehmens zusammen, die idR einen Anspruch auf vollen Vorsteuerabzug geben. Auf der anderen Seite haben EU-Holdinggesellschaften nicht die Möglichkeit, per se steuerpflichtig zu werden, d. h., es fehlt eine Art. 9 MWSTV entsprechende Regelung, wonach allein das Erwerben, Halten und Veräussern von Beteiligungen schon als eine unternehmerische Tätigkeit anerkannt wird. Der Bundesrat ist mit der Einführung von Art. 9 MWSTV sogar bewusst von der Rechtsprechung des EuGH abgewichen, um reinen Holdinggesellschaften ein Recht auf Vorsteuerabzug einzuräumen (vgl. Erläuterungen zu Art. 9 E-MWSTV).⁸¹

Darüber hinaus ist zu beachten, dass zu dem Zeitpunkt, als das Gesetz verabschiedet wurde, d. h. am 12.6.2009, die Verordnung zum neuen MWSTG noch nicht existierte. Diese wurde erst in der Folge diskutiert und schliesslich am 27.11.2009 erlassen. Dass schon das alleinige Erwerben, Halten und Veräussern von Beteiligungen iSv Art. 29 Abs. 3 MWSTG eine unternehmerische Tätigkeit

76 Vgl. FISCHER, Die Neuerungen im revidierten Mehrwertsteuergesetz, S. 199.

77 Vgl. Erläuterungen zu Art. 9 E-MWSTV.

78 S. oben, Abschn. 4.2.1.

79 Der Wortlaut hat die Bedeutung, eine äussere Grenze für die mögliche Auslegung zu ziehen (sog. Grenzfunktion). Wenn der Wortlaut der Norm nicht eindeutig ist, muss er ausgelegt werden. Vorgängig ist jedoch zu prüfen, ob der fragliche Begriff im Gesetz nicht schon ausdrücklich definiert sei (s. dazu SCHMALZ, Methodenlehre für das juristische Studium, Rn 234 ff.).

80 S. dazu SCHMALZ, Methodenlehre für das juristische Studium, Rn 239 ff.

81 Vgl. dazu bereits Fn 67, oben; so auch BLUM/CLAVADETSCHER, Neubeginn in der Mehrwertsteuer, S. 8, die darüber hinaus ausführen, dass bei der MWST-Reform die Angleichung an das europäische Recht keine Rolle mehr gespielt habe und sich die Schweizer MWST von den EU-Regelungen emanzipiert hätte, um zwar vergleichbare, aber eigenständige Regelungen zu schaffen.

iSv Art. 10 Abs. 1 MWSTG darstellt, wird demzufolge erst durch den Erlass der MWSTV zur Rechtstatsache. Zum Zeitpunkt, als das neue MWSTG beschlossen wurde, war noch nicht geregelt, dass auch reine Holdinggesellschaften mit Beteiligungen iSv Art. 29 Abs. 3 MWSTG steuerpflichtig sind. Wie oben ausgeführt,⁸² schliesst allein Art. 9 MWSTV den Kreis. Ohne die Regelung in Art. 9 MWSTV wäre eine unternehmerische Tätigkeit reiner Holdinggesellschaften, die Grundlage des Vorsteuerabzugs gemäss Art. 29 Abs. 2 MWSTG bildet, idR auch unter dem neuen MWSTG zu verneinen.

Demzufolge ist die Entstehung der Norm zu ermitteln.⁸³ Art. 30 E-MWSTG (A) wies gemäss Antrag der WAK-SR folgende Formulierung auf:

Abs. 1 Kein Anspruch auf Vorsteuerabzug besteht bei Leistungen und bei der Einfuhr von Gegenständen, die für die Erbringung von Leistungen, die von der Steuer ausgenommen sind und für deren Versteuerung nicht optiert wurde, verwendet werden.

Abs. 2 Ungeachtet von Absatz 1 besteht ein Anspruch auf Vorsteuerabzug im Rahmen der steuerbaren Tätigkeit bei Leistungen und bei der Einfuhr von Gegenständen, die verwendet werden im Zusammenhang mit dem Erhalt von Ausgleichszahlungen aus Umstrukturierungen im Sinne von Artikel 19 oder 61 DBG sowie von geldwerten Gegenleistungen aus dem Kauf oder Verkauf von Beteiligungen gemäss Artikel 665a Absatz 2 OR von mindestens 10 Prozent am Grund- oder Stammkapital einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft. Bei Holdinggesellschaften wird auf die steuerbare Tätigkeit der von ihnen gehaltenen Unternehmen abgestellt.

In der Sitzung vom 2.6.2009 stellte SR Germann den Antrag, Art. 30 Abs. 2 E-MWSTG (A) wie folgt abzuändern:

Abs. 2 Ungeachtet von Absatz 1 besteht ein Anspruch auf Vorsteuerabzug im Rahmen der zum Vorsteuerabzug berechtigenden unternehmerischen Tätigkeit für das Erwerben, Halten und Veräussern von Beteiligungen sowie für Umstrukturierungen im Sinne von Artikel 19 oder 61 DBG (SR 642.11).

Abs. 3 Beteiligungen sind Anteile am Kapital anderer Unternehmen, die mit der Absicht dauernder Anlage gehalten werden und einen massgeblichen Einfluss vermitteln. Anteile von mindestens 10 Prozent am Kapital gelten als Beteiligung.

Abs. 4 Bei Holdinggesellschaften kann auf die zum Vorsteuerabzug berechtigende unternehmerische Tätigkeit der von ihnen gehaltenen Unternehmen abgestellt werden.

Diese Version entspricht Art. 29 Abs. 2 - 4 MWSTG, die so Einzug in das Gesetz gefunden haben.

Der Ständerat hat diese Gesetzesänderung aufgrund des folgenden Antrags von SR Germann angenommen:

«Mein Antrag bezieht sich auf Artikel 30 Absatz 2, der wiederum durch die Redaktionskommission in die Absätze 2, 3 und 4 aufgegliedert wird; das zur Struktur. Dann gibt es auch inhaltlich einige Anpassungen. Artikel 30 Absatz 2 haben wir in der WAK aufgenommen, um klarzustellen, dass das Halten und damit das Erwerben und auch der Verkauf von Beteiligungen einerseits sowie die Schaffung einer geeigneten Unternehmensstruktur andererseits in Abweichung von der heutigen bundesgerichtlichen Praxis – hier sei auf das Urteil vom 16. Dezember 2008 verwiesen – grundsätzlich Teil der unternehmerischen Tätigkeit ist und zum Vorsteuerabzug berechtigen muss, sofern die unternehmerische Tätigkeit nicht ausschliesslich im von der Steuer ausgenommenen Bereich erfolgt. Wir wollen damit auch der ungerechtfertigten Ungleichbehandlung von Asset Deals und Share Deals ein Ende setzen. Durch den neuen Absatz 2 spielt es künftig steuerlich keine Rolle mehr, ob Aktiven und Passiven eines Unternehmens oder ob bloss Beteiligungen übertragen werden, es sich also um einen Share Deal handelt. Beide wirtschaftlich identischen Vorgänge berechtigen künftig im gleichen Umfang zum Vorsteuerabzug.

Bei der Veräusserung von Beteiligungen oder bei Umstrukturierungen können Sachverhalte auftreten, die gemäss Artikel 21 des Mehrwertsteuergesetzes von der Steuer ausgenommen sind. Dessen ungeachtet ist aufgrund der Sachverhalte keine Korrektur des Vorsteuerabzuges vorzunehmen, soweit der betreffenden steuerpflichtigen Person das Vorsteuerabzugsrecht aufgrund ihrer unternehmerischen Tätigkeit zusteht. Versehentlich spricht der von der WAK beschlossene Absatz 2 aber nun von <im Rahmen der steuerbaren Tätigkeit>. Diese Formulierung wurde im revidierten Gesetz ansonsten absichtlich nicht mehr verwendet, um klarzustellen, dass der Vorsteuerabzug nicht vom tatsächlichen Erbringen steuerbarer Leistungen abhängen soll, sondern von der Tatsache, dass ein Unternehmen im steuerbaren Bereich tätig ist. Deshalb beantrage ich Ihnen, diesen Lapsus zu korrigieren und auch hier, wie sonst im Gesetz üblich, vom Vorsteuerabzug <im Rahmen der zum Vorsteuerabzug berechtigenden unternehmerischen Tätigkeit> zu sprechen.

Mir gegenüber wurden sodann Bedenken geäussert, wonach die neue Bestimmung schwerverständlich sei und bei enger Auslegung vielleicht nicht das erreiche, was die WAK damit eigentlich beabsichtigte. Deshalb beantragen wir Ihnen hier die präzisere Formulierung in Absatz 2. Die Definition der Beteiligung, wie sie hier neu vorgeschlagen wird, lehnt

⁸² Abschn. 4.1.

⁸³ Im Rahmen der historischen Interpretation wird der Sinn und Zweck einer Norm zur Zeit ihrer Entstehung bestimmt (sog. genetische Interpretation). Dabei werden nur die unmittelbar zum Erlass führenden Vorgänge herangezogen. Dadurch können Schlüsse auf den subjektiven Willen des Gesetzgebers gezogen werden (vgl. dazu SCHMALZ, Methodenlehre für das juristische Studium, Rn 247 ff.).

sich an Artikel 665a Absatz 2 OR an. Sie beschränkt sich aber nicht nur auf Kapitalgesellschaften. Die Ausnahme von der Regel in Absatz 1 soll nur dann gelten, wenn es sich bei den Anteilen an einer Gesellschaft um eine qualifizierte Beteiligung handelt. Dies ist immer dann der Fall, wenn diese Beteiligungen aus betrieblichen Gründen gehalten werden und nicht bloss eine Finanzanlage darstellen. Artikel 665a Absatz 2 OR definiert Beteiligungen als «Anteile am Kapital anderer Unternehmen, die mit der Absicht dauernder Anlage gehalten werden und einen massgeblichen Einfluss vermitteln». Im Unterschied zum Obligationenrecht wird der massgebliche Einfluss hier bei der Mehrwertsteuer bereits bei einer Beteiligung von 10 Prozent vermutet. Bei einer steuerneutralen Umstrukturierung ergeben sich die betrieblichen Gründe einer Beteiligung bereits aus dem DBG, auf dessen einschlägige Artikel in Absatz 2 ebenfalls verwiesen wird. Bei Holdinggesellschaften kann es im Einzelfall sachgerechter sein, statt auf die eigene Tätigkeit auf die Tätigkeit der von ihnen gehaltenen Unternehmen abzustellen. Genau das bezweckt Absatz 4.

Mit der Gliederung der Bestimmung in insgesamt vier Absätze wird sie insgesamt besser lesbar und übersichtlicher. Und weil ich es jetzt so ausführlich ausgeführt habe, sei hier auch gesagt, dass diese Version so mit der Verwaltung auch entsprechend abgestimmt worden ist. Sie sollte aber materiell keine Abweichung von dem, was wir beabsichtigt haben, darstellen; hingegen schafft sie Klarheit.»⁸⁴

Aus dieser Begründung zur Ergänzung des bundesrätlichen E-MWSTG (A) wird – im Hinblick auf die Unklarheit im Zusammenhang mit der Bedeutung und Tragweite von Art. 29 Abs. 4 MWSTG – insbesondere Folgendes deutlich:

Zum einen sind Art. 29 Abs. 2 - 4 MWSTG grundsätzlich als Einheit zu lesen. Die Untergliederung in 3 Absätze (Abs. 2 - 4) erfolgte schlicht aus dem Grund der besseren Lesbarkeit und Übersichtlichkeit. Daraus folgt, dass Abs. 4 im Zusammenhang mit dem in Abs. 2 vorbehaltenen Anspruch auf Vorsteuerabzug zu lesen ist, und nicht als Einschränkung («Ungeachtet von Absatz 1 besteht ein Anspruch auf Vorsteuerabzug im Rahmen der zum Vorsteuerabzug berechtigenden unternehmerischen Tätigkeit [...] Bei Holdinggesellschaften kann auf die zum Vorsteuerabzug berechtigende unternehmerische Tätigkeit der von ihnen gehaltenen Unternehmen abgestellt werden.»).

Zum anderen hat Art. 29 Abs. 4 MWSTG den Hintergrund, dass es bei Holdinggesellschaften im Einzelfall sachgerechter sein kann, anstelle der eigenen Tätigkeit auf die Tätigkeit der von ihnen gehaltenen Unternehmen abzustellen. Dabei ist auch zu beachten, dass im Gegensatz zu der von der WAK-SR vorgeschlagenen Formulierung von Art. 30 Abs. 2 E-MWSTG (A) das Abstellen auf die Tätigkeit der von Holdinggesellschaften gehaltenen Unternehmen nur noch als Möglichkeit vorgesehen ist: «Bei Holdinggesellschaften kann auf die zum Vorsteuerabzug berechtigende unternehmerische Tätigkeit der von ihnen gehaltenen Unternehmen abgestellt werden.» Das Abstellen auf die unternehmerische Tätigkeit der von der Holdinggesellschaft gehaltenen Unternehmen ist also keine Regel, sondern eine Entscheidung im Einzelfall.⁸⁵

Zusammen mit der Erläuterung und Begründung des Antrags Germann ergibt diese Auslegung als Entscheidung im Einzelfall überdies, dass das Abstellen auf die unternehmerische Tätigkeit der von der Holdinggesellschaft gehaltenen Unternehmen eine Ausnahmeregelung zu Gunsten des Steuerpflichtigen darstellen soll.⁸⁶ Dies wird letztlich aufgrund der Betonung, dass die beantragten Änderungen mit der Verwaltung (d. h. mit der ESTV) abgestimmt worden seien, deutlich. Denn diese Abstimmung spricht dafür, dass Art. 29 Abs. 4 MWSTG im Sinn eines Zugeständnisses an die Steuerpflichtigen in das Gesetz aufgenommen wurde.

Zum Zeitpunkt des Beschlusses von Art. 29 Abs. 4 MWSTG⁸⁷ bestand Art. 9 MWSTV noch nicht. Zumindest eine reine Holdinggesellschaft war damals also an sich noch kein Unternehmensträger und hatte mithin auch kein Recht auf Vorsteuerabzug. Sinn und Zweck von Art. 29 Abs. 4 MWSTG war es also zunächst einmal, reinen Holdinggesellschaften im Einzelfall die Möglichkeit offenzulassen, auf die Tätigkeit der Beteiligungen abzustellen, um so den Status des Unternehmensträgers zu erlangen, der auch ein Recht auf Vorsteuerabzug gewährt (sozusagen als «mittelbarer Unternehmensträger»). (Durch die Einführung von Art. 9 MWSTV wird jedoch auch die reine Holding zu einem eigenständigen Unternehmensträger. Sowohl eine gemischte als auch eine reine Holding ist nunmehr ein Unternehmensträger, ohne dass hilfswise auf die gehaltenen Unternehmen abgestellt werden müsste. Art. 29 Abs. 4 MWSTG wird insofern durch Art. 9 MWSTV weitergehend klargestellt, als dass das alleinige Erwerben, Halten und Veräussern

85 So auch BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, Rn 70.

86 So auch BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, Rn 71.

87 Schlussabstimmungen in National- und Ständerat: 12.6.2009 (AB N - 12.6.2009 Nr. 08.053, S. 1309, bzw. AB S - 12.6.2009 Nr. 08.053, S. 732).

84 AB 2009 S - 2.6.2009 Nr. 08.053, S. 425 f.

von Beteiligungen schon eine unternehmerische Tätigkeit darstellt. Hintergrund der Einführung von Art. 9 MWSTV war, dass entgegen der Rechtsprechung des EuGH auch reinen Holdinggesellschaften ein Recht auf Vorsteuerabzug zustehen soll.⁸⁸⁾

Die hier vorgenommene Auslegung kommt daher zu dem Zwischenergebnis, dass Art. 29 Abs. 4 MWSTG davon ausgeht, dass es im konkreten Fall für eine Holdinggesellschaft sachgerechter sein kann, beim Vorsteuerabzugsrecht im Zusammenhang mit dem Erwerben, Halten und Veräussern von Beteiligungen anstatt auf die eigene Unternehmenstätigkeit auf die unternehmerische Tätigkeit der von ihr gehaltenen Unternehmen abzustellen, und ihr diesbezüglich ein Wahlrecht einräumt.

Fraglich ist jedoch, wann es sachgerechter ist, auf die unternehmerische Tätigkeit der Beteiligungen abzustellen. Bei reinen Holdinggesellschaften könnte der Standpunkt vertreten werden, dass dies im konkreten Fall dann zutrifft, wenn die gehaltenen Unternehmen ausschliesslich ausgenommene Umsätze erzielen, die zu einer Kürzung des Vorsteuerabzugs führen. Als Begründung dafür liesse sich anführen, dass reine Holdinggesellschaften ihre unternehmerische Tätigkeit nur deshalb ausführen, um letztlich ausgenommene Umsätze im Konzern zu erzielen.

Gegen diese Auslegung spricht jedoch die Eigenschaft von Art. 29 Abs. 4 MWSTG als Wahlrecht zu Gunsten des Steuerpflichtigen. Darüber hinaus knüpft das neue MWSTG in Bezug auf das Recht zum Vorsteuerabzug an die unternehmerische Tätigkeit der steuerpflichtigen Person an und nicht an einen steuerbaren Ausgangsumsatz. Angenommen, auf der Stufe der Holdinggesellschaft seien alle positiven Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug (wie u. a. die Steuerpflicht und der Anspruch, die Vorsteuer im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit geltend zu machen) gegeben und es lägen keine Ausschlussgründe (wie das Erzielen von ausgenommenen Umsätzen) vor, so wäre ein Durchgriff auf die gehaltenen Unternehmen systemwidrig.

Darüber hinaus ergibt sich bei einem Abstellen auf die unternehmerische Tätigkeit der von einer Holdinggesellschaft gehaltenen Beteiligung auch ein rein praktisches Problem: In welchem Umfang soll eine Holdinggesellschaft ihren Vorsteuerabzug vornehmen, wenn sie zwar grundsätzlich Teil eines Produktionskonzerns ist, der nur steuerbare Umsätze erzielt, und die Holding nun plant, Beteiligungen an einem fremden Unternehmen zu erwerben, von dem die genaue Zusammensetzung der unternehmerischen Tätigkeit iSd Schweizer Mehrwertsteuer

nicht bekannt ist (z. B. Beteiligungen im Ausland). Bei Beteiligungen im Ausland stellt sich darüber hinaus das Problem, auf welches Rechtssystem für die Beurteilung der unternehmerischen Tätigkeit der zu kaufenden Beteiligung abgestellt werden soll. Zwar sind zumindest die mehrwertsteuerlichen Systeme der Schweiz und der EU grundsätzlich aufeinander abgestimmt. Dennoch ist nicht auszuschliessen, dass die Anwendung der einen oder der anderen Rechtsnormen zu unterschiedlichen Ergebnissen führen könnte. Darüber hinaus gibt es Länder, die nicht über ein Mehrwertsteuersystem verfügen bzw. nur ein in weitestem Sinn vergleichbares System kennen (z. B. USA, China). Würde man festlegen, dass die Bestimmung der unternehmerischen Tätigkeit jeweils nach Schweizer Massstäben zu erfolgen hat, müssten also alle ausländischen Systeme der indirekten Steuern auf das Schweizer Mehrwertsteuersystem «übersetzt» werden. Dies führt insbesondere bei ambivalenten Sachverhalten zu Rechtsunsicherheiten im Hinblick auf mögliche Auslegungsdifferenzen zwischen Steuerpflichtigen und Verwaltung.

Es ist also nicht ohne weiteres erkennbar, wann es für die steuerpflichtige Holding «sachgerechter» (bzw. vorteilhafter) sein sollte zu entscheiden, beim Vorsteuerabzugsrecht im Zusammenhang mit dem Erwerben, Halten und Veräussern von Beteiligungen anstatt auf die eigene Unternehmenstätigkeit auf die unternehmerische Tätigkeit der von der Holding gehaltenen Unternehmen abzustellen. Dies insbesondere deshalb nicht, weil durch die Einführung von Art. 9 MWSTV sowohl die reine als auch die gemischte Holding als eigenständiger Unternehmensträger anerkannt wurde.

Die hier getroffene Auslegung kommt daher zu dem Ergebnis, dass Art. 29 Abs. 4 MWSTG durch die Einführung von Art. 9 MWSTV überflüssig geworden ist. Regelfall sollte deshalb auch bei Holdinggesellschaften die Betrachtung der unternehmerischen Tätigkeit sein, d. h. die nunmehr steuerpflichtige Holding muss sich immer auf Art. 29 Abs. 2 MWSTG stützen können, wonach der Vorsteuerabzug auf dem Erwerben, Halten und Veräussern von Beteiligungen zulässig ist, unabhängig von der Tätigkeit der durch die Holdinggesellschaft gehaltenen Unternehmen.⁸⁹⁾

88 Vgl. Erläuterungen zu Art. 9 E-MWSTV.

89 Vgl. dazu auch GUT/OLARTE SAAVEDRA, Positive Auswirkungen des neuen Mehrwertsteuergesetzes für die Holdinggesellschaften, S. 857.

4.2.2.4 Zusammenfassung: Vorsteuerabzug von Holdinggesellschaften unter dem neuen MWSTG

Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass das neue MWSTG ausdrücklich festhält, dass die typischen Aktivitäten einer Holdinggesellschaft im Unterschied zu den Regelungen des alten MWSTG nicht mehr zu einer Vorsteuerkorrektur führen. Eine Korrektur der angefallenen Vorsteuer dürfte nur noch notwendig sein, wenn Finanzertrag gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 Bst. e MWSTG durch die Holdinggesellschaft selbst erzielt wird (z. B. Zinsen, Umsatz aus dem Verkauf von Wertschriften, die nicht unter die Regelung von Art. 29 Abs. 2 und 3 MWSTG fallen). Dividendeneinnahmen bewirken dagegen keine Kürzung mehr.⁹⁰ Das Halten sowie der Kauf oder Verkauf einer Beteiligung (share deal) wurde der Übertragung von Aktiven und Passiven (asset deal) gleichgestellt und berechtigt gleichermaßen zum Vorsteuerabzug. Somit sind insbesondere Kosten im Zusammenhang mit dem Erwerb von Gesellschaften (z. B. due diligence-Prüfung, Steuer- und Rechtsberatung) sowie Kosten im Zusammenhang mit der Kapitalbeschaffung (z. B. im Zusammenhang mit einem Börsengang) neu zum Vorsteuerabzug durch die Holdinggesellschaft zugelassen.⁹¹ Lediglich die durch die ESTV zu erwartende Auslegung von Art. 29 Abs. 4 MWSTG im Zusammenhang mit dem Vorsteuerabzug beim Erwerb, Halten und Veräussern von Beteiligungen bildet einen gewissen Unsicherheitsfaktor für die steuerplanerische Sicherheit von Holdinggesellschaften.⁹² In diesem Zusammenhang wären insbesondere Holdinggesellschaften, deren Beteiligungen im Banken- und Versicherungsbereich tätig sind, betroffen. Es sprechen jedoch gute Argumente dafür, ausschliesslich auf die unternehmerische Tätigkeit der Holding abzustellen, die in Art. 9 MWSTV festgeschrieben ist.

4.3 Leistungen von Tochtergesellschaften gegenüber der Holdinggesellschaft

Verfügt eine reine Holdinggesellschaft nicht über eigenes Personal und lässt sie bestimmte Leistungen vom Personal einer ihrer Tochtergesellschaften erbringen, handelt es sich nach dem neuen MWSTG um Leistungen

an eine eng verbundene Person. Gemäss Art. 24 Abs. 2 MWSTG ist wie bisher der Wert zu deklarieren, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde. Da es sich bei diesen Leistungen überwiegend um steuerbare Dienstleistungen handelt, muss die Tochtergesellschaft auf dem Entgelt an die Holding Mehrwertsteuer ausweisen, welche bisher bei der Holding nicht oder nur zu einem geringen Teil als Vorsteuer geltend gemacht werden konnte.

Aufgrund des neu eingeführten Vorsteuerabzugsrechts für Holdinggesellschaften sollte sich die Problematik im Zusammenhang mit der Nachbelastung von Steuer entschärft haben. Grundsätzlich sind die Leistungen von der Tochtergesellschaft an die Holdinggesellschaft weiterhin mit Steuer zu belasten. Aufgrund des Vorsteuerabzugsrechts der Holding wird aber die effektive Steuerbelastung im Regelfall äusserst gering ausfallen. Bei einer Nachbesteuerung durch die ESTV wird die Holding die Steuer (unter Anrechnung von Verzugszinsen gemäss Art. 87 MWSTG) zu einem wesentlichen Teil als Vorsteuer geltend machen können.⁹³

5 Zusammenfassung und Ausblick

Durch die Anerkennung sowohl der reinen als auch der gemischten Holdinggesellschaften als Unternehmensträger wird die mehrwertsteuerliche Diskriminierung von Holdinggesellschaften gegenüber operativ tätigen Gesellschaften in der Schweiz gänzlich ausgeräumt.

Die Schweiz wagt sogar eine mutige Abkehr von der Rechtsprechung des EuGH: Denn handelt es sich nach der Rechtsprechung des EuGH beim blossen Halten, Erwerben und Veräussern von gesellschaftsrechtlichen Beteiligungen um keine unternehmerische Tätigkeit und kann sich als Konsequenz eine Holding, deren Zweck sich auf das Halten und Verwalten gesellschaftsrechtlicher Beteiligungen beschränkt, grundsätzlich nicht der Mehrwertsteuer unterstellen, ist dies in der Schweiz der Fall. Durch diese Massnahme des Gesetzgebers erhält der Holdingstandort Schweiz einen erheblichen Vorteil gegenüber der EU.⁹⁴

Einzig die praktische Bedeutung und Tragweite von Art. 29 Abs. 4 MWSTG erschliesst sich dem Rechtsanwender auch nach einer detaillierten Analyse des Geset-

90 So auch GUT/OLARTE SAAVEDRA, Positive Auswirkungen des neuen Mehrwertsteuergesetzes für die Holdinggesellschaften, S. 858; LATTMANN, Holdingstandort mit unkonventionellem Schritt gestärkt. Mehrwertsteuerentlastung für Holding- und Beteiligungsgesellschaften, S. 19.

91 So auch GUT/OLARTE SAAVEDRA, Positive Auswirkungen des neuen Mehrwertsteuergesetzes für die Holdinggesellschaften, S. 858.

92 S. dazu E-MWST-Info Vorsteuerabzug und Vorsteuerkorrekturen Ziff. 14.

93 So auch GUT/OLARTE SAAVEDRA, Positive Auswirkungen des neuen Mehrwertsteuergesetzes für die Holdinggesellschaften, S. 858.

94 So auch GUT/OLARTE SAAVEDRA, Positive Auswirkungen des neuen Mehrwertsteuergesetzes für die Holdinggesellschaften, S. 856.

zes nicht vollständig.⁹⁵ Insoweit sind die Publikationen der Steuerbehörden zu diesem Thema mit Spannung zu erwarten. Dies insbesondere auch deshalb, weil die Regelungen der Verwaltungsanweisungen in einem ersten Entwurf vom 17.12.2009 zu einem Art. 9 MWSTV widersprechenden Ergebnis führten.⁹⁶

In diesem Zusammenhang ist jedoch auf Folgendes hinzuweisen: Unter dem alten MWSTG wurde der ESTV mit Art. 52 MWSTG grundsätzlich ein Weisungsrecht eingeräumt und Folgendes festgeschrieben: «Die Steuer auf den Umsätzen im Inland wird durch die Eidgenössische Steuerverwaltung erhoben. Diese erlässt alle hierzu erforderlichen Weisungen und Entscheide, deren Erlass nicht ausdrücklich einer anderen Behörde vorbehalten ist.» Den Begriff der Weisung haben Lehre und Rechtsprechung stets als eine innerdienstliche oder organisatorische Anordnung einer Behörde an eine ihr unterstellte Behörde definiert, die, selbst wenn sie einen konkreten Fall regelt und eine bestimmte Person betrifft, keine erzwingbaren Pflichten der Privaten begründet.⁹⁷ Bei der Mehrwertsteuer war diese Trennung jedoch nicht immer eindeutig, und so hat die ESTV von dem ihr durch Art. 52 aMWSTG eingeräumten Weisungsrecht in der Wegleitung zum MWSTG, in diversen Spezialbroschüren, Branchenbroschüren, Merkblättern und Praxisfestlegungen ausführlich Gebrauch gemacht, dessen Inhalte die steuerpflichtige Person zu beachten hatte.⁹⁸ Auch das Bundesgericht hat in der Vergangenheit den Weisungen der ESTV auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer eine gewisse Aussenwirkung zuerkannt.⁹⁹ Der Verwaltungs-

praxis kam dadurch eine allgemeinverbindliche, generelle Wirkung zu, welche sie in die Nähe eines Erlasses brachte.¹⁰⁰

Der Gesetzgeber hat im Wortlaut von Art. 65 Abs. 2 MWSTG den Begriff der Weisung nicht mehr aufgenommen. Dadurch hat er zum Ausdruck gebracht, dass Praxisfestlegungen nur noch im behördeninternen Verhältnis eine bindende Wirkung entfalten sollen und dass im Einzelfall die Auslegung des Rechts durch die betreffende steuerpflichtige Person der Auslegung durch die ESTV gleichzustellen sei.¹⁰¹ Dies soll insbesondere dazu dienen, dass ein bestimmter Sachverhalt weniger nach schematischen, sondern mehr nach sachbezogenen Kriterien entschieden wird. Soll eine Gesetzesauslegung verbindlich für alle Steuerpflichtigen gelten, so ist eine Regelung auf der Stufe der Verordnung notwendig.¹⁰²

Als Konsequenz daraus kommt selbst einer Publikation der ESTV im Zusammenhang mit der mehrwertsteuerlichen Behandlung bzw. Auslegung von Art. 29 Abs. 4 MWSTG keine generelle Wirkung mehr zu, die im Sinn eines Erlasses für alle Steuerpflichtigen verbindlich gelten würde. Im Einzelfall ist die Auslegung von Art. 29 Abs. 4 MWSTG durch die betreffende steuerpflichtige Person der Auslegung durch die ESTV gleichgestellt. Die genaue Ausgestaltung und Festlegung der Tragweite von Art. 29 Abs. 4 MWSTG obliegt daher dem Gesetzgeber, der die oben dargestellte Unsicherheit in Bezug auf die Geltung von Art. 29 Abs. 4 MWSTG beseitigen muss.

Insgesamt lässt sich jedoch festhalten, dass – unabhängig davon, wie die praktische Handhabung von Art. 29 Abs. 4 MWSTG zukünftig auch aussehen mag – gemäss der dargelegten Interpretation von Gesetz und Verordnung die mehrwertsteuerliche Diskriminierung sowohl gegenüber operativ tätigen Schweizer Unternehmen als auch gegenüber EU-Holdinggesellschaften vollständig ausgeräumt wurde. Gerade im Hinblick auf die eingangs dargestellte Problematik der mehrwertsteuerlichen Behandlung der Holdinggesellschaften unter dem alten MWSTG stehen Holdinggesellschaften nunmehr aus Sicht der Mehrwertsteuer mehr Rechte zu. Für die Steuerpflichtigen ist es nunmehr wichtig, die Vorteile dieser neuen Ausgangslage zu nutzen und zu prüfen, ob sich eine reine Holdinggesellschaft der Steuerpflicht unterstellt und wie die Vorsteuerabzugsquote für die bereits steuerpflichtige ge-

95 Vgl. dazu auch BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, Rn 68 ff.

96 Vgl. E-MWST-Info Vorsteuerabzug und Vorsteuerkorrekturen. Der Entwurf stellt unter Ziff. 14.5.2 eine ausgefeilte Berechnungsmethode dar, welche das Ausmass des Vorsteuerabzugs einer Holdinggesellschaft grundsätzlich von der Art der Tätigkeit der gehaltenen Beteiligungen abhängig machen will (zur Kritik daran vgl. auch RUSSI/SCAGNET, Vorsteuerabzug bei Holdinggesellschaften. Umsetzung der Neukonzeption, S. 333). Die in diesem Entwurf enthaltenen vorläufigen Berechnungsbeispiele würden für alle Holdinggesellschaften in der Schweiz einen unverhältnismässig grossen administrativen Aufwand bedeuten: Eine Holdinggesellschaft müsste für die Berechnung ihres Vorsteuerabzugsrechts für jede gekaufte, verwaltete und veräusserte Beteiligung die unternehmerische Tätigkeit feststellen und die Berechnung ständig neu anpassen. Wenn man sich eine Holdinggesellschaft vorstellt, die weltweit 100 oder mehr Beteiligungen hält und dabei regelmässig Beteiligungen kauft und verkauft, ist der administrative Aufwand fast nicht zu bewerkstelligen. Diese enge Auslegung von Art. 29 Abs. 4 MWSTG widerspricht grundsätzlich einer der materiellen Leitlinien der Mehrwertsteuerreform, nämlich der Steuerneutralität für die Unternehmen.

97 HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, Rn 867; BGE 121 II 473 E 2b.

98 Vgl. FISCHER, Die Neuerungen im revidierten Mehrwertsteuergesetz, S. 194.

99 BGE 123 II 16 E 9b; BGer 2A.320/2002 (2.6.2003) E 4.2.2 ff.

100 So auch BLUM/CLAVADETSCHER, Neubeginn in der Mehrwertsteuer, S. 21.

101 So auch BISCHOF, Revision des MWST-Verfahrensrechts und MWST-Strafrechts, S. 492; FISCHER, Die Neuerungen im revidierten Mehrwertsteuergesetz, S. 195.

102 So auch BLUM/CLAVADETSCHER, Neubeginn in der Mehrwertsteuer, S. 21; FISCHER, Die Neuerungen im revidierten Mehrwertsteuergesetz, S. 195; BISCHOF, Revision des MWST-Verfahrensrechts und MWST-Strafrechts, S. 492.

mischte Holdinggesellschaft unter Anwendung des neuen MWSTG zu erfolgen hat. In vielen Fällen wird es wohl lohnenswert sein, Umstrukturierungen vorzunehmen, um bestmöglich von den neu gewonnenen Vorteilen zu profitieren.

Literatur

- BAUMGARTNER IVO P., Der Vorsteuerabzug im neuen Mehrwertsteuerrecht. Übersicht zu einem der zentralen Reformbereiche, ST 2010, S. 258 ff.
- BAUMGARTNER IVO P./CLAVADETSCHER DIEGO/KOCHER MARTIN, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz. Einführung in die Mehrwertsteuerordnung, Langenthal 2010
- BAUMGARTNER PETER/SCHÄUBLE GÜNTHER, Mehrwertsteuerliche Probleme bei Holdinggesellschaften. Analyse der Lösungsansätze in der Schweiz und in der Europäischen Union, FStR 2006, S. 15 ff.
- BISCHOF PIRMIN, Revision des MWST-Verfahrensrechts und MWST-Strafrechts. Erläuterungen der vom Nationalrat angenommenen Anpassungen, ST 2009, S. 492 ff.
- BLUM BÉATRICE/CLAVADETSCHER DIEGO, Neubeginn in der Mehrwertsteuer, zsis 2009 Monatsflash Nr. 8
- CAMENZIND ALOIS/HONAUER NIKOLAUS/VALLENDER KLAUS A., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz (MWSTG). Eine Wegleitung für Unternehmer, Steuerberater und Studierende, 2. A., Bern et al. 2003
- CLAVADETSCHER DIEGO, Grundsätze der Steuererhebung im neuen Mehrwertsteuerrecht. Steuerneutralität und Rechtssicherheit für die Unternehmen als tragende Säulen der Reform, ST 2009, S. 966 ff.
- FISCHER CLAUDIO, Die Neuerungen im revidierten Mehrwertsteuergesetz, ASA 78 (2009/10), S. 185 ff.
- GUT IVO/OLARTE SAAVEDRA UTE, Positive Auswirkungen des neuen Mehrwertsteuergesetzes für die Holdinggesellschaften. Steuerentlastung in schwierigen Zeiten, StR 2009, S. 854 ff.
- HÄFELIN ULRICH/MÜLLER GEORG/UHLMANN FELIX, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. A., Zürich et al. 2006
- HÖHN ERNST/ATHANAS PETER, Holding- und Domizilgesellschaften gemäss StHG, in: Ernst Höhn/Peter Athanas, Das neue Bundesrecht über die direkten Steuern. Direkte Bundessteuer und Steuerharmonisierung, Bern et al. 1993
- HONAUER NIKLAUS, Die subjektive Steuerpflicht. Massgebliche Verbesserungen und mehr Rechtssicherheit, ST 2010, S. 252 ff.
- LATTMANN LORENZ, Holdingstandort mit unkonventionellem Schritt gestärkt. Mehrwertsteuerentlastung für Holding- und Beteiligungsgesellschaften. Wesentliche steuerliche Verbesserungen ab kommenden Jahr, FuW vom 18.11.2009, S. 19
- LEUTENEGGER WILLI, Schweizer MWST bei Holdinggesellschaften. Ungereimtheiten bei der Revision der MWST korrigieren, ST 2006, S. 457 ff.
- METZGER MARKUS, Vernehmlassung zum neuen Mehrwertsteuergesetz und deren Ergebnisse, zsis 2008 Monatsflash Nr. 4
- MÜLLER PHILIPP, Behandlung der MWST-Reform im Nationalrat, ST 2009, S. 485 ff.
- OBERSON XAVIER, in: Diego Clavadetscher/Pierre-Marie Glauser/Gerhard Schafroth (Hrsg.), mwst.com. Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel et al. 2000
- RUSSI ANDREAS/SCAGNET CORINNE, Vorsteuerabzug bei Holdinggesellschaften. Umsetzung der Neukonzeption, ST 2010, S. 331 ff.
- SCHMALZ DIETER, Methodenlehre für das juristische Studium, 4. A., Baden-Baden 1998

Berichte

10 Jahre Mehrwertsteuer, Bericht des Bundesrates über Verbesserungen der Mehrwertsteuer (10 Jahre Mehrwertsteuer), Bern 2005, www.efd.admin.ch/dokumentation/zahlen/00578/00892/index.html?lang=de

Konzernstandort Schweiz im globalen Wettbewerb. Steuerliche Herausforderungen für unser Land, SwissHoldings, Bern 2008, www.swissholdings.ch/de/publikationen/studien/archiv.html

Rechtsquellen

aMWSTG, BG über die Mehrwertsteuer vom 2.9.1999 (mit Gültigkeit bis 31.12.2009), AS 2000, S. 1300 (mit späteren Änderungen)

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

MWSTG, BG über die Mehrwertsteuer (vom 12.6.2009), SR 641.20

MWStSyst-RL, RL 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Mehrwertsteuersystemrichtlinie) (vom 28.11.2006), ABI EU 2006 L 347, S. 1

MWSTV, V zum BG über die Mehrwertsteuer (vom 27.11.2009), SR 641.201

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

StG ZH, SteuerG (vom 8.6.1997), LS 631.1

Materialien

Art. 30 Abs. 2 - 4 E-MWSTG (A) idF gemäss Antrag SR Germann, AB 2009 S - 2.6.2009 Nr. 08.053, S. 425

Art. 30 Abs. 2 E-MWSTG (A) idF gemäss Antrag der WAK-S, AB 2009 S - 2.6.2009 Nr. 08.053, S. 425

Botschaft zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer (vom 25.6.2008), BBl 2008, S. 6885

E-MWSTG (A), Entwurf zum Teil A eines BG über die Mehrwertsteuer (Mehrwertsteuergesetz) (vom 25.6.2008), BBl 2008, S. 7133

E-MWST-Info Vorsteuerabzug und Vorsteuerkorrekturen, MWST-Info der ESTV – Vorsteuerabzug und Vorsteuerkorrekturen (Entwurf vom 17.12.2009), www.swissvat.ch/cms/fileadmin/editors/publikationen/09_MWST-Info_Vorsteuerabzug_und_Vorsteuerkorrektur.pdf

E-MWSTV, Entwurf zur V zum MWSTG, www.admin.ch/ch/d/gg/pc/documents/1814/Vorlage.pdf

Ergebnisbericht Anhörung MWSTV, Ergebnisbericht der ESTV – Anhörung zum Entwurf der Mehrwertsteuerverordnung (vom 22.10.2009), www.news.admin.ch/NSBSubscriber/message/attachments/17550.pdf

Erläuterungen zum E-MWSTV, Erläuterungen zum Entwurf der V zum neuen Mehrwertsteuergesetz, www.admin.ch/ch/d/gg/pc/documents/1814/Bericht.pdf

Vernehmlassungsantwort SwissHoldings, Vernehmlassungsantwort von SwissHoldings zum Revisionsentwurf betreffend die Vereinfachung des Bundesgesetzes über die Mehrwertsteuer (vom 11.7.2007), www.swissholdings.ch/de/vernehmlassung/steuerrecht.html

Praxisanweisungen

SB Praxisänderungen 2005, SB der ESTV – Praxisänderungen ab 1.1.2005 (Nr. 610.526-01) (November 2004)

SB Vorsteuerabzug bei gemischter Verwendung 2001, SB Nr. 06 der ESTV – Kürzung des Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung (Nr. 610.530-06) (September 2000, mit Geltung bis 31.12.2007), www.estv.admin.ch/mwst/dokumentation/00130/00219/index.html?lang=de (Chronik früherer Versionen)

SB Vorsteuerabzug bei gemischter Verwendung 2008, SB Nr. 06 der ESTV – Kürzung des Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung (Nr. 610.530-06) (Dezember 2007, mit Geltung bis 31.12.2009), www.estv.admin.ch/mwst/dokumentation/00130/00219/index.html?lang=de

Quellensteuerordnung verstösst gegen die Bilateralen Abkommen

Übernahme der Schumacker-Doktrin des EuGH im Entscheid 2C.319/2009 und 2C.321/2009 (vom 26.1.2010) des Bundesgerichts

Stefan Oesterhelt



Stefan Oesterhelt, LL.M.,
Rechtsanwalt, dipl. Steuer-
experte, Homburger AG,
Zürich
stefan.oesterhelt@
homburger.ch

Inhalt

1	Einleitung	212	4.3.2.4	Kein Verbot der Inländerdiskriminierung	218
2	Sachverhalt	212	4.4	Objektive Vergleichbarkeit von Gebietsfremden mit Gebietsansässigen	218
3	Erwägungen des Bundesgerichts	212	4.4.1	Quasiansässige Gebietsfremde	218
3.1	Besteuerungsanspruch der Schweiz nach DBA-F	212	4.4.2	Berücksichtigung des Familieneinkommens für die 90 %-Schwelle?	218
3.2	Quellensteuer nach Art. 91 ff. DBG	212	4.5	Diskriminierungsprüfung	219
3.3	Verletzung des FZA	213	4.6	Einschränkung durch Art. 21 FZA	219
3.3.1	Persönlicher Anwendungsbereich des FZA	213	4.6.1	Vorrang von DBA	219
3.3.2	Diskriminierende Besteuerung	213	4.6.1.1	Verhältnis zwischen Staatsverträgen	219
3.3.3	Vergleichbarkeitsprüfung	213	4.6.1.2	Verhältnis des FZA zu Verteilungsnormen der DBA	220
3.3.3.1	Fehlende Vergleichbarkeit von Gebietsfremden mit Gebietsansässigen	213	4.6.1.3	Verhältnis des FZA zu den Diskriminierungsverboten des DBA-F	220
3.3.3.2	Quasiansässige Gebietsfremde als Spezialfall	214	4.6.1.4	Art. 21 Abs. 1 FZA als Unberührtheitsklausel	221
3.3.4	Rechtfertigungsebene	214	4.6.2	Vergleichbarkeitsprüfung (Art. 21 Abs. 2 FZA)	222
3.3.4.1	Vom EuGH anerkannte Rechtfertigungsgründe	214	4.6.2.1	Deklaratorischer Charakter	222
3.3.4.2	Rechtfertigung nach Art. 21 FZA	214	4.6.2.2	Vergleichbarkeit von Gebietsfremden mit Gebietsansässigen	222
3.4	Anwendungsgebot von Bundesgesetzen	215	4.7	Rechtfertigungsebene	223
4	Bemerkungen	215	4.7.1	Rechtfertigungsgründe von Art. 21 Abs. 3 FZA	223
4.1	Steuerrechtlicher Aspekt der Personenfreizügigkeit	215	4.7.1.1	Rule of Reason des EuGH	223
4.2	Räumlicher und persönlicher Anwendungsbereich des FZA	216	4.7.1.2	Deklaratorischer Charakter	223
4.3	Betroffenes Diskriminierungsverbot	216	4.7.1.3	Keine Anwendung auf offene Diskriminierungen	223
4.3.1	Allgemeines Diskriminierungsverbot	216	4.7.1.4	Quellensteuerverfahren als Steuersicherungs-massnahme	224
4.3.2	Arbeitnehmerfreizügigkeit	217	4.7.2	Berücksichtigung weiterer Rechtfertigungsgründe	224
4.3.2.1	Gleichbehandlungsanspruch gemäss Art. 9 Anhang I FZA	217	4.7.3	Verhältnismässigkeit	225
4.3.2.2	Verhältnis zu Art. 45 AEUV	217	4.8	Berücksichtigung der Rechtsprechung des EuGH bei der Auslegung des FZA	225
4.3.2.3	Schutz vor offenen und versteckten Diskriminierungen	217	4.9	Staatsangehörigkeits-Diskriminierungsverbot im DBA-F	225

5	Konsequenzen des Urteils	226
5.1.1	Grenzgänger	226
5.1.2	Internationaler Wochenaufenthalter	226
5.1.3	Quellenbesteuerter Ausländer mit Wohnsitz in der Schweiz	227
6	Fazit	227
	Literatur	228
	Dokumente, Sammelwerke	229
	Rechtsquellen	229
	Materialien	230
	Praxisanweisungen	230

1 Einleitung

Nachdem die Vereinbarkeit der schweizerischen Lohnquellensteuer für Nichtansässige mit dem FZA in der Literatur bereits seit langem bezweifelt wird,¹ hatte sich nun erstmals das Bundesgericht mit der Frage zu befassen.² Das Bundesgericht beweist dabei Mut und überträgt in einem wegweisenden Entscheid die vom EuGH entwickelte Rechtsprechung zur Arbeitnehmerfreizügigkeit auf das FZA.

2 Sachverhalt

Ein schweizerischer Staatsangehöriger war bis 2000 in Genf ansässig. Im Jahr 2001 zog er ins grenznahe Frankreich, arbeitete bis zum 31.10.2006 aber weiterhin als Buchhalter in Genf und wurde dort an der Quelle besteuert. Das schweizerische Erwerbseinkommen entsprach rund 95 % des Familieneinkommens. In den vorliegend zu beurteilenden Steuerperioden 2004 - 2006 präsentierten sich die Steuerfaktoren wie folgt:

Steuerperiode	Einkommen	Quellensteuer	Gewinnungskosten	PK-Beiträge (inkl. 3. Säule)
2004	159 896	31 579	13 671	21 945
2005	161 950	31 985	16 674	22 293
2006	168 561	37 757	14 386	17 981

Der Steuerpflichtige verlangte eine nachträgliche Korrektur der Quellensteuer. Dabei wollte er insbesondere die Gewinnungskosten (v. a. seine effektiven Fahrkosten) sowie die Vorsorgebeiträge (Beiträge an die 2. Säule sowie an die Säule 3a) steuermindernd in Abzug bringen.

3 Erwägungen des Bundesgerichts

3.1 Besteuerungsanspruch der Schweiz nach DBA-F

Art. 17 DBA-F weist das Besteuerungsrecht für Einkünfte aus unselbständiger Arbeit sowohl dem Ansässigkeitsstaat wie auch dem Staat zu, in dem die Arbeit tatsächlich ausgeführt wird. Mit Bezug auf im Kanton Genf erwerbstätige Arbeitnehmer gilt dies auch für sog. Grenzgänger.³ Der Kanton Genf ist aufgrund der Vereinbarung vom 29.1.1973 hingegen verpflichtet, für in Frankreich ansässige, in Genf als Grenzgänger Erwerbstätige im Umfang von 3,5 % der Bruttolöhne eine finanzielle Ausgleichszahlung zu leisten.⁴

3.2 Quellensteuer nach Art. 91 ff. DBG

Da der Steuerpflichtige in der Schweiz ohne steuerlichen Aufenthalt unselbständig erwerbstätig war, wurde er nach Art. 5 Abs. 1 lit. a DBG aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit in der Schweiz beschränkt steuerpflichtig und daher gemäss Art. 91 ff. DBG an der Quelle besteuert.

Während beim (im ordentlichen Verfahren besteuerten) unbeschränkt Steuerpflichtigen das Nettoeinkommen besteuert und dieser daher die notwendigen Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte⁵, die notwendigen Mehrkosten für die Verpflegung ausserhalb der Wohnstätte⁶ sowie die übrigen für die Ausübung des Berufs erforderlichen Kosten⁷ abziehen kann, wird der gemäss Art. 5 Abs. 1 lit. a DBG iVm Art. 91 ff. DBG be-

1 S. WALDBURGER, Rechtsprechung im Jahr 2000, 164; RIVIER, L'égalité devant l'impôt des travailleurs suisses et étrangers, 120; HINNY, Personenverkehrsabkommen und Schweizer Quellensteuerordnung, 266; MÖHR, Die Bedeutung der Staatsangehörigkeit der natürlichen Personen im schweizerischen Steuerrecht, 158; CADOSCH, The influence on Swiss tax law of the Swiss-EC agreement on the free movement of persons, 77; NOËL, Biehl, Schumacker ... et la Suisse: l'impôt à la source au scanner de la jurisprudence communautaire, 159; OESTERHELT, Non-discrimination at the crossroads of international taxation. Landesbericht Schweiz, 602 f.

2 BGer 2C.319/2009 und 2C.321/2009 (26.1.2010, zur amtlichen Publikation vorgesehen).

3 Anders verhält es sich hingegen aufgrund von Art. 17 Abs. 4 DBA-F iVm der Vereinbarung für die in den Kantonen Bern, Solothurn, Basel-Stadt, Basel-Landschaft, Waadt, Wallis, Neuenburg und Jura tätigen Grenzgänger (Grenzgängervereinbarung-F, vom 11.4.1983), s. dazu unten, Abschn. 5.1.1.

4 S. Art. 1 Accord relatif aux frontaliers travaillant à Genève.

5 S. Art. 26 Abs. 1 lit. a DBG.

6 S. Art. 26 Abs. 1 lit. b DBG.

7 S. Art. 26 Abs. 1 lit. c DBG.

schränkt Steuerpflichtige auf dem Bruttoeinkommen besteuert. Die Abzüge für Fahrkosten, auswärtige Verpflegung etc. werden bei der Festsetzung des Quellensteuertarifs pauschal berücksichtigt.

Somit kann ein gemäss Art. 5 Abs. 1 lit. a DBG iVm Art. 91 DBG beschränkt Steuerpflichtiger – im Gegensatz zum im ordentlichen Verfahren besteuerten, unbeschränkt Steuerpflichtigen – aufgrund der geltenden schweizerischen Gesetzgebung weder Gewinnungskosten (Fahrkosten, Verpflegungskosten) noch Pensionskasensbeiträge in Abzug bringen. Die Verweigerung der geltend gemachten Abzüge durch die Genfer Steuerbehörden verletzt daher weder das DBG noch das StHG.

3.3 Verletzung des FZA

3.3.1 Persönlicher Anwendungsbereich des FZA

Das FZA kommt nur dann zur Anwendung, wenn der Sachverhalt ein grenzüberschreitendes Merkmal aufweist. Gemäss ständiger Rechtsprechung des EuGH können sich aber auch Staatsangehörige eines EU-Mitgliedsstaats gegen eine staatliche Massnahme des eigenen Staats zur Wehr setzen, welche sie davon abhält, von ihrer Freizügigkeit Gebrauch zu machen.⁸

Wie das Bundesgericht (in aufenthaltsrechtlichen Fällen) bereits mehrfach festgehalten hat, kann ein Staatsangehöriger eines Vertragsstaats des FZA somit gestützt auf Art. 2 FZA und Art. 9 Abs. 2 Anhang I FZA eine Diskriminierung durch den Staat, dessen Nationalität er hat, geltend machen.⁹ Somit kann sich der in Frankreich ansässige und in der Schweiz erwerbstätige Steuerpflichtige auf das FZA berufen, obwohl er selbst die schweizerische Staatsangehörigkeit besitzt.

3.3.2 Diskriminierende Besteuerung

Art. 2 FZA sieht vor, dass die Staatsangehörigen einer Vertragspartei, die sich rechtmässig im Hoheitsgebiet einer anderen Vertragspartei aufhalten, bei der Anwendung dieses Abkommens gemäss den Anhängen I, II und III

nicht auf Grund ihrer Staatsangehörigkeit diskriminiert werden dürfen. Dieser Grundsatz entspricht Art. 18 AEUV. Mit Bezug auf die Freizügigkeit von unselbstständig Erwerbstätigen wird dieser Grundsatz von Art. 9 Abs. 2 Anhang I FZA konkretisiert. Bei der Auslegung dieser Bestimmungen ist die bis zum 21.6.1999 ergangene Rechtsprechung des EuGH (unter Vorbehalt der Einschränkungen von Art. 21 FZA) zu beachten. Die Rechtsprechung des EuGH auf dem Gebiet der direkten Steuern verbietet nicht nur offene (direkte) Diskriminierungen, sondern auch versteckte (indirekte) Diskriminierungen, welche den Grundsatz der Verhältnismässigkeit (rule of reason) verletzen.¹⁰

Die in der Botschaft des Bundesrats zu den Bilateralen Abkommen vertretene Auffassung, wonach die Quellenbesteuerung für Arbeitnehmer mit Wohnsitz im Ausland (Art. 5 Abs. 1 lit. a DBG iVm Art. 91 ff. DBG) vom Gleichbehandlungsgrundsatz her keine Probleme aufwerfe, da sie nicht nur das Erwerbseinkommen von Ausländern, sondern auch (wie im vorliegenden Fall) dasjenige von Schweizern der Besteuerung an der Quelle unterwerfe, verkennt das durch das FZA geforderte Verbot von versteckten (indirekten) Diskriminierungen.

Indem es dem Steuerpflichtigen (im Gegensatz zum Gebietsansässigen) verwehrt wird, insbesondere seine effektiven Aufwendungen für die Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte geltend zu machen, liegt eine Ungleichbehandlung vor, welche grundsätzlich gegen das Diskriminierungsverbot von Art. 2 FZA und Art. 9 Abs. 2 Anhang I FZA verstösst.

3.3.3 Vergleichbarkeitsprüfung

3.3.3.1 Fehlende Vergleichbarkeit von Gebietsfremden mit Gebietsansässigen

Eine Diskriminierung kann aber nur darin bestehen, dass unterschiedliche Vorschriften auf vergleichbare Situationen angewandt werden oder dass dieselbe Vorschrift auf unterschiedliche Situationen angewandt wird. Im Hinblick auf die direkten Steuern befinden sich Gebietsansässige und Gebietsfremde idR nicht in einer vergleichbaren Situation. Das Einkommen, das ein Gebietsfremder im Hoheitsgebiet eines Staats erzielt, stellt nämlich meist nur einen Teil seiner Gesamteinkünfte dar, deren Schwerpunkt an seinem Wohnort liegt.

Ausserdem kann die persönliche Steuerkraft des Gebietsfremden, die sich aus der Berücksichtigung seiner Gesamteinkünfte sowie seiner persönlichen Lage und

8 S. EuGH Knoors (C-115/78, 7.2.1979) Rz 24; Bochoucha (C-61/89, 3.10.1990) Rz 13; Biehl (C-175/88, 8.5.1990) Rz 14; Kraus (C-19/92, 31.3.1993) Rz 15; Scholz (C-419/92, 23.2.1994) Rz 8 f.; Schumacker (C-279/93, 14.2.1995) Rz 28; Wielockx (C-80/94, 11.8.1995) Rz 2 und 12; Asscher (C-107/94, 27.6.1996) Rz 32 f.; Gschwind (C-391/97, 14.9.1999) Rz 9 und 12; Zurstrassen (C-87/99, 16.5.2000) Rz 8.

9 S. BGer 2A.768/2006 (23.4.2008) E 3.3; 2A.457/2003 (16.1.2004); BGE 130 II 137, 145 ff.; HANGARTNER, Der Grundsatz der Nichtdiskriminierung wegen der Staatsangehörigkeit im Freizügigkeitsabkommen der Schweiz mit der Europäischen Gemeinschaft, 262 f.; EPINEY, Das Verbot der Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit im Personenfreizügigkeitsabkommen, 28, 30.

10 S. EuGH Schumacker (C-279/93, 14.2.1995) Rz 21 und 26; Wielockx (C-80/94, 11.8.1995) Rz 16; Asscher (C-107/94, 27.6.1996) Rz 36; Zurstrassen (C-87/99, 16.5.2000) Rz 18.

seines Familienstands ergibt, am leichtesten an dem Ort beurteilt werden, an dem der Mittelpunkt seiner persönlichen Interessen und seiner Vermögensinteressen liegt, d. h. idR am ständigen Aufenthaltsort des Steuerpflichtigen.¹¹ Versagt ein Staat Gebietsfremden bestimmte Steuerergünstigungen, die er Gebietsansässigen gewährt, so ist dies folglich idR nicht diskriminierend, da sich diese beiden Gruppen von Steuerpflichtigen nicht in einer vergleichbaren Lage befinden.

3.3.3.2 Quasiansässige Gebietsfremde als Spezialfall

Etwas anderes gilt nach der Rechtsprechung des EuGH jedoch dann, wenn der Gebietsfremde in seinem Wohnsitzstaat keine nennenswerten Einkünfte hat und sein zu versteuerndes Einkommen im Wesentlichen aus einer Tätigkeit bezieht, die er im Beschäftigungsstaat ausübt, so dass der Wohnsitzstaat nicht in der Lage ist, ihm die Vergünstigungen zu gewähren, die sich aus der Berücksichtigung seiner persönlichen Lage und seines Familienstands ergeben. Zwischen der Situation eines solchen Gebietsfremden und der eines Gebietsansässigen, der eine vergleichbare nichtselbständige Beschäftigung ausübt, besteht nämlich kein objektiver Unterschied, der eine Ungleichbehandlung hinsichtlich der Berücksichtigung der persönlichen Lage und des Familienstands des Steuerpflichtigen bei der Besteuerung rechtfertigen könnte.¹²

Da der in Frankreich ansässige Steuerpflichtige in den vorliegend zu beurteilenden Steuerperioden 2004 - 2006 mehr als 90 % und somit beinahe die Gesamtheit seiner Einkünfte in der Schweiz erzielte, befindet er sich in einer objektiv vergleichbaren Lage wie ein in der Schweiz ansässiger Steuerpflichtiger, der dieselbe Erwerbstätigkeit ausübt.

3.3.4 Rechtfertigungsebene

3.3.4.1 Vom EuGH anerkannte Rechtfertigungsgründe

Das Bundesgericht weist sodann darauf hin, dass die Diskriminierungsverbote des FZA nicht absolut gelten. Mit Bezug auf die Arbeitnehmerfreizügigkeit enthält Art. 45 Abs. 3 AEUV einen Vorbehalt zugunsten von Gründen der öffentlichen Ordnung, Sicherheit und Gesundheit, der mehr oder weniger wortwörtlich in Art. 5 Abs. 1 An-

hang I FZA übernommen wurde.¹³ Sowohl der Vorbehalt von Art. 45 Abs. 3 AEUV wie derjenige von Art. 5 Abs. 1 Anhang I FZA spielen im Bereich des Steuerrechts freilich keine Rolle.¹⁴

Auch sonst können der bis zum 21.6.1999 ergangenen Rechtsprechung des EuGH keine Rechtfertigungsgründe entnommen werden, welche vorliegend anwendbar wären. Insbesondere wurde die in der Rechtssache Biehl vom deutschen Finanzamt geltend gemachte Ungleichbehandlung von beschränkt Steuerpflichtigen zur Gewährleistung des Systems der Steuerprogression vom EuGH nicht anerkannt.¹⁵

3.3.4.2 Rechtfertigung nach Art. 21 FZA

Art. 21 Abs. 1 FZA sieht vor, dass die Bestimmungen der bilateralen DBA zwischen der Schweiz und den Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft von den Bestimmungen des FZA unberührt bleiben und dass insbesondere die Bestimmungen des FZA die in den DBA festgelegte Begriffsbestimmung des Grenzgängers unberührt lassen.

Da im vorliegenden Fall das Besteuerungsrecht der Schweiz im Hinblick auf das Erwerbseinkommen des Steuerpflichtigen weder durch Art. 17 DBA-F noch durch eine Bestimmung betreffend die Besteuerung von Grenzgängern beschränkt wird, kann die Ungleichbehandlung von Gebietsfremden gegenüber Gebietsansässigen vorliegend nicht durch Art. 21 Abs. 1 FZA gerechtfertigt werden.

Absatz 2 von Art. 21 FZA stellt sodann klar, dass die Bestimmungen des FZA die Vertragsparteien nicht daran hindern, bei der Anwendung ihrer Steuervorschriften eine Unterscheidung zwischen Steuerpflichtigen zu machen, die sich – insbesondere hinsichtlich ihres Wohnsitzes – nicht in vergleichbaren Situationen befinden. Da der EuGH im in der Rechtssache Schumacker ergangenen Urteil dieselbe Formulierung wie Art. 21 Abs. 2 FAZ verwendet und eine Gleichbehandlung von Steuerpflichtigen fordert, die sich «in vergleichbaren Situationen

11 S. EuGH Schumacker (C-279/93, 14.2.1995) Rz 31 f.; Wielockx (C-80/94, 11.8.1995) Rz 22; Gschwind (C-391/97, 14.9.1999) Rz 22; Zurstrassen (C-87/99, 16.5.2000) Rz 21.

12 S. EuGH Schumacker (C-279/93, 14.2.1995) Rz 36 f.; Gschwind (C-391/97, 14.9.1999) Rz 26 f.

13 S. Art. 5 Abs. 1 Anhang I FZA: «Die auf Grund dieses Abkommens eingeräumten Rechte dürfen nur durch Massnahmen, die aus Gründen der öffentlichen Ordnung, Sicherheit und Gesundheit gerechtfertigt sind, eingeschränkt werden».

14 S. HINNY, Vom Saisonier zum EG-Kurzaufenthalter. Unzulänglichkeiten der Schweizer Quellensteuerordnung, 811.

15 S. EuGH Biehl (C-175/88, 8.5.1990) Rz 15. Deutschland machte in diesem Verfahren vor dem EuGH geltend, dass eine Person, welche in mehreren Staaten Einkünfte erziele, bei einem progressiven Steuersatz gegenüber einer Person, welche ihr Einkommen nur in einem einzigen Staat erziele, für einen Teil der Einkünfte in den Genuss eines günstigeren Steuersatzes gelange.

befinden»,¹⁶ muss Art. 21 Abs. 2 FZA im Licht dieser Rechtsprechung ausgelegt werden. Auch die Botschaft des Bundesrats zu den Bilateralen Abkommen unterstützt diese Auslegung, da dort mit Bezug auf die Auslegung von Art. 21 Abs. 2 FZA explizit auf die Rechtsprechung des EuGH (und insbesondere auf den in der Rechtssache Schumacker ergangenen Entscheid) verwiesen wird.

Art. 21 Abs. 3 FZA besagt schliesslich, dass die Vertragsparteien durch das FZA nicht daran gehindert würden, Massnahmen zu beschliessen oder anzuwenden, um nach Massgabe des nationalen Steuerrechts bzw. der einschlägigen DBA die Besteuerung sowie die Zahlung und die tatsächliche Erhebung der Steuern zu gewährleisten oder die Steuerflucht zu verhindern. Art. 21 Abs. 3 FZA vermag zwar ein anderes Verfahren der Besteuerung – Besteuerung an der Quelle anstelle einer Besteuerung im ordentlichen Verfahren – zu rechtfertigen, nicht jedoch eine höhere Steuerzahllast.

Mithin ergibt sich im vorliegenden Fall aus Art. 21 FZA kein Grund, welcher den durch die steuerliche Ungleichbehandlung von gebietsfremden Personen bewirkten Verstoss gegen das Diskriminierungsverbot von Art. 2 FZA und Art. 9 Abs. 2 Anhang I FZA rechtfertigen könnte.

3.4 Anwendungsgebot von Bundesgesetzen

Das in Art. 190 BV enthaltene Anwendungsgebot von Bundesgesetzen vermag den Verstoss von Art. 91 ff. DBG gegen das FZA nicht zu rechtfertigen. Vielmehr handelt es sich bei Art. 2 und Art. 9 Abs. 2 Anhang I FZA um direkt anwendbares Recht, welches die gegen diese Grundsätze verstossenden Bestimmungen des DBG, des StHG sowie der kantonalen Steuergesetze verdrängt. Ähnlich entschied das Bundesgericht bereits mit Bezug auf das Verhältnis des FZA zu aufenthaltsrechtlichen¹⁷ und sozialversicherungsrechtlichen¹⁸ Bestimmungen des Bundesrechts.

Daher muss es dem Steuerpflichtigen aufgrund von Art. 2 und Art. 9 Abs. 2 Anhang I FZA gestattet werden, im Rahmen des Quellensteuerverfahrens die gleichen Abzüge geltend zu machen, wie sie einer gebietsansässigen (im ordentlichen Verfahren besteuerten) Person zustehen.

4 Bemerkungen

4.1 Steuerrechtlicher Aspekt der Personenfreizügigkeit

Die im FZA enthaltenen Regeln über die Personenfreizügigkeit scheinen in erster Linie das Ausländerrecht und nicht das Steuerrecht der Schweiz zu betreffen. Es ist aber offensichtlich, dass die Personenfreizügigkeit nicht nur durch ausländerrechtliche Massnahmen, sondern auch durch das Steuerrecht behindert werden kann. Werden Personen, welche von ihrer Freizügigkeit Gebrauch machen, steuerlich benachteiligt, bleibt (ab einem gewissen Umfang der Benachteiligung) die ausländerrechtliche Freizügigkeit toter Buchstabe.

Zu diesem Schluss ist auch der EuGH gekommen und hat die Grundfreiheiten des AEUV seit dem in der Rechtssache *Avoir Fiscal* ergangenen Urteil regelmässig auch auf Bestimmungen des Steuerrechts der Mitgliedstaaten der Europäischen Union angewandt, trotz fehlender Kompetenz der Europäischen Gemeinschaft auf dem Gebiet der direkten Steuern.¹⁹ In einer ausserordentlich reichen Rechtsprechung hat der EuGH dabei gestützt auf die Grundfreiheiten im Bereich der direkten Steuern ein eigentliches EU-Steuerrecht entwickelt, das die Bedeutung der steuerrechtlichen Bestimmungen im sekundären Gemeinschaftsrecht bei weitem übersteigt.

Da im FZA gewisse Grundfreiheiten des AEUV ganz oder teilweise auf die Schweiz übertragen werden, sind auch die im FZA enthaltenen Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote mit Bezug auf das schweizerische Steuerrecht zu beachten.²⁰ Die in Art. 45 AEUV garantierte Arbeitnehmerfreizügigkeit sowie das allgemeine Diskriminierungsverbot von Art. 18 AEUV wurden in Art. 9 Anhang I FZA bzw. Art. 2 FZA für das Verhältnis Schweiz-EU umgesetzt. Auch die Niederlassungsfreiheit, welche in Art. 49 AEUV garantiert wird, war Vorbild für Art. 15 Anhang I FZA. Während die Niederlassungsfreiheit im EU-Innenverhältnis auch auf juristische Personen Anwendung findet, gilt die in Art. 15 Anhang I FZA garantierte Niederlassungsfreiheit nur für natür-

16 EuGH Schumacker (C-279/93, 14.2.1995) Rz 34.

17 BGE 131 II 352 (14.4.2005), 355; BGer 2A.7/2004 (2.8.2004) E 4.1.

18 BGE 133 V 367 (9.5.2007), 386 ff.

19 S. EuGH *Avoir Fiscal* (C-270/83, 28.1.1986) Rz 24.

20 Insbesondere die in Art. 45 AEUV garantierte Arbeitnehmerfreizügigkeit (s. Art. 9 Anhang I FZA), die in Art. 49 AEUV garantierte Niederlassungsfreiheit (welche sich jedoch nicht auf juristische Personen erstreckt: s. EuGH *Grimme* [C-351/08, 12.11.2009] Rz 33 ff.) sowie das allgemeine Diskriminierungsverbot von Art. 18 AEUV (vormals Art. 12 EG-Vertrag). Nicht ins FZA übertragen werden dagegen die in Art. 21 AEUV (vormals Art. 18 EG-Vertrag) garantierte Freizügigkeit der Unionsbürger und die in Art. 63 AEUV garantierte Kapitalverkehrsfreiheit. Die in Art. 56 AEUV garantierte Dienstleistungsfreiheit ist in Art. 17 Anhang I FZA zudem deutlich enger gefasst.

liche Personen.²¹ Auch die in Art. 56 AEUV garantierte Dienstleistungsfreiheit ist in Art. 17 Anhang I FZA deutlich enger gefasst.

Es ist sehr zu begrüßen, dass das Bundesgericht diese Konsequenz im vorliegend besprochenen Urteil ohne Einschränkung zieht.

4.2 Räumlicher und persönlicher Anwendungsbereich des FZA

Das Bundesgericht kommt richtigerweise zum Schluss, dass sich eine in einem EU-Staat ansässige Person schweizerischer Nationalität, welche in der Schweiz als Grenzgänger arbeitet, auf das Freizügigkeitsabkommen berufen könne. Trotz gegenteiligem Wortlaut von Art. 2 FZA und Art. 9 Anhang I FZA ergibt sich dies nämlich eindeutig aus der (vom Bundesgericht in diesem Zusammenhang zitierten) Rechtsprechung des EuGH zu den entsprechenden Grundfreiheiten des AEUV.

Dasselbe gilt freilich für eine Person, welche (nur oder auch) die Staatsbürgerschaft eines EU-Staats hat und in der Schweiz als Grenzgänger arbeitet. Dabei kommt es nicht darauf an, ob die Person die Staatsbürgerschaft des Ansässigkeitsstaats oder eines anderen EU-Staats hat. Mithin kann sich auch eine in Frankreich wohnhafte Person mit niederländischer Staatsbürgerschaft, welche in der Schweiz erwerbstätig ist, auf das FZA berufen.

Eine in einem EU-Staat ansässige Person, welche keine Staatsbürgerschaft eines EU-Staats hat (z. B. ein in Frankreich wohnhafter US-Staatsbürger), kann sich dagegen nicht auf das FZA berufen. Dies ergibt sich aus dem persönlichen Anwendungsbereich des FZA, welches auf Staatsangehörige der Vertragsstaaten beschränkt ist.²²

4.3 Betroffenes Diskriminierungsverbot

Das Bundesgericht stellt fest, dass die Nichtberücksichtigung von Gewinnungskosten beim Quellensteuerverfahren gegen die Art. 2 FZA und Art. 9 Abs. 2 Anhang I FZA verstosse. Auch in den Erwägungen werden diese beiden Diskriminierungsverbote jeweils zusammen genannt und geprüft. Leider fehlt im Entscheid des Bundesgerichts eine Abgrenzung zwischen den beiden Diskriminierungsverboten. Dies vermag nicht zu überzeugen, da sich der Anwendungsbereich der beiden Diskriminierungsverbote gegenseitig ausschliesst. Im Hinblick auf den unterschiedlichen Schutzbereich der beiden Diskriminierungsverbote ist die gegenseitige Abgrenzung

wichtig, weshalb sie in der Rechtsprechung des EuGH stets betont wird.

4.3.1 Allgemeines Diskriminierungsverbot

Staatsangehörige von EU-Staaten bzw. der Schweiz, die sich rechtmässig im Hoheitsgebiet eines EU-Staats oder der Schweiz aufhalten, dürfen gemäss Art. 2 FZA bei der Anwendung des FZA nicht aufgrund ihrer Staatsangehörigkeit diskriminiert werden. Der Wortlaut von Art. 2 FZA knüpft an Art. 18 AEUV an, welcher die Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit im Anwendungsbereich des AEUV untersagt. Da Bestimmungen des Freizügigkeitsabkommens, die an EU-rechtliche Garantien anknüpfen, in Anlehnung an die EU-rechtliche Bedeutung auszulegen sind, ist Art. 2 FZA somit im Licht von Art. 18 AEUV auszulegen, was auch vom Bundesgericht anerkannt wird.²³

Das allgemeine Diskriminierungsverbot von Art. 2 FZA kann grundsätzlich von allen Staatsangehörigen von EU-Staaten sowie der Schweiz direkt angerufen werden.²⁴ Analog zu Art. 18 AEUV, welcher durch die in Art. 45 AEUV garantierte Arbeitnehmerfreizügigkeit sowie durch die in Art. 49 AEUV garantierte Niederlassungsfreiheit verdrängt wird,²⁵ verdrängen aber die speziellen Gleichbehandlungsgebote von Art. 9 Anhang I zum FZA (Arbeitnehmer), Art. 15 Anhang I zum FZA (Selbständig-

23 S. BGER 2C.319/2009 und 2C.321/2009 (26.1.2010) E 12 (zur amtlichen Publikation vorgesehen); BGE 130 I 26 (27.11.2003), 35; EPINEY, Das Verbot der Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit im Personenfreizügigkeitsabkommen, 27 f. Im BGE 129 I 392 hat das Bundesgericht demgegenüber noch ausgeführt, dass Art. 2 FZA das allgemeine Diskriminierungsverbot von Art. 18 AEUV und die Arbeitnehmerfreizügigkeit gemäss Art. 45 AEUV für den Bereich des freien Personenverkehrs mit der Schweiz übernehme (BGE 129 I 392 [21.11.2003], 399). Dieser Aussage kann nicht beigepröflichtet werden, da die Arbeitnehmerfreizügigkeit gemäss Art. 45 AEUV nicht durch Art. 2 FZA, sondern durch Art. 9 Anhang I FZA umgesetzt wird.

24 S. BGER 2A.607/2002 (12.9.2003) E 3.3; BGE 129 II 249 (17.1.2003), 257 f.; 129 I 392 ff. (1.11.2003), 399; KÄLIN, Die Bedeutung des Freizügigkeitsabkommens für das Ausländerrecht, 18 ff.; GROSSEN/DE COULON, Bilaterales Abkommen über die Freizügigkeit zwischen der Schweiz und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten, 143; BREITENMOSER/ISLER, Der Rechtsschutz im Personenfreizügigkeitsabkommen zwischen der Schweiz und der EG sowie den EU-Mitgliedstaaten, 1007 ff.; HANGARTNER, Der Grundsatz der Nichtdiskriminierung wegen der Staatsangehörigkeit im Freizügigkeitsabkommen der Schweiz mit der Europäischen Gemeinschaft, 260; MARTENET/BOILLET, L'égalité dans les relations entre particuliers et l'Accord sur la libre circulation des personnes, 327 ff.; EPINEY, Das Verbot der Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit im Personenfreizügigkeitsabkommen, 28.

25 S. EuGH Kommission/Griechenland (C-305/87, 30.5.1989) Rz 12 f.; Halliburton Services (C-1/93, 12.4.1994) Rz 12; Mora Romero (C-131/96, 25.6.1997) Rz 10; Gilly (C-336/96, 12.5.1998) Rz 37; Royal Bank of Scotland (C-311/97, 29.4.1999) Rz 20; Baars (C-251/98, 13.4.2000) Rz 23.

21 Vgl. EuGH Grimme (C-351/08, 12.11.2009) Rz 33 ff.; Fokus Invest (C-541/08, 11.2.2010) Rz 32.

22 Vgl. Art. 1 FZA.

erwerbende) und Art. 19 Anhang I zum FZA (Dienstleistungserbringer) in ihrem Anwendungsbereich Art. 2 FZA als *leges specialis*.²⁶ Mithin beschränkt sich der (direkte²⁷) Anwendungsbereich des allgemeinen Diskriminierungsverbots von Art. 2 FZA im Wesentlichen auf Nichterwerbstätige,²⁸ die sich gemäss Art. 1 lit. c FZA²⁹ rechtmässig im Hoheitsgebiet einer anderen Vertragspartei aufhalten.³⁰

Da im vorliegenden Fall die Besteuerung von Erwerbseinkommen einer unselbständig erwerbstätigen Person zu beurteilen war, verdrängt Art. 9 Anhang I FZA den Anwendungsbereich von Art. 2 FZA. Dies kommt im Entscheid des Bundesgerichts leider nicht zum Ausdruck.

4.3.2 Arbeitnehmerfreizügigkeit

4.3.2.1 Gleichbehandlungsanspruch gemäss Art. 9 Anhang I FZA

Das Freizügigkeitsabkommen gewährt Staatsangehörigen eines Vertragsstaats, welche im Hoheitsgebiet des anderen Vertragsstaats als Arbeitnehmer beschäftigt sind, einen Anspruch auf Erteilung einer Aufenthaltserlaubnis, das Recht zur Einreise zwecks Arbeitssuche, das Recht zur Erwerbstätigkeit sowie ein Gleichbehandlungsrecht hinsichtlich Beschäftigungs- und Arbeitsbedingungen.³¹ Art. 9 Abs. 2 Anhang I FZA hält sodann fest, dass ein Arbeitnehmer (und seine Familienangehörigen), der gemäss Art. 9 Abs. 1 Anhang I FZA von seiner Freizügigkeit Gebrauch macht, die gleichen steuerlichen und sozialen Vergünstigungen wie die inländischen Arbeitnehmer (und ihre Familienangehörigen) genieße.³²

Das Verbot, Arbeitnehmer, welche von ihrer Freizügigkeit Gebrauch machen, steuerlich gegenüber Inländern zu benachteiligen, ergibt sich aber bereits aus der umfassenden Gewährleistung der Arbeitnehmerfreizügigkeit in Art. 9 Abs. 1 Anhang I FZA. Wie der EuGH im in der Rechtssache Biehl ergangenen Urteil nämlich festhält, wäre der Grundsatz der Gleichbehandlung auf dem Gebiet der Entlohnung seiner Wirkung beraubt, wenn er durch diskriminierende nationale Vorschriften über die Einkommenssteuer beeinträchtigt werden könnte.³³ Mithin kommt Art. 9 Abs. 2 Anhang I FZA, auf den das Bundesgericht sein Urteil stützt, bloss deklaratorischer Charakter zu.

4.3.2.2 Verhältnis zu Art. 45 AEUV

Art. 9 Anhang I FZA entspricht somit im Wesentlichen der von Art. 45 AEUV garantierten Arbeitnehmerfreizügigkeit (und der diesbezüglichen EU-ArbeitnehmerfreizügigkeitsV), weshalb diese Bestimmung im Licht der einschlägigen Rechtsprechung des EuGH auszulegen ist.³⁴ Es ist zu begrüßen, dass das Bundesgericht im vorliegend besprochenen Entscheid die Verwandtschaft von Art. 9 Anhang I FZA und Art. 45 AEUV betont und sich für eine Berücksichtigung der diesbezüglich ergangenen Rechtsprechung des EuGH ausspricht.

Der EuGH wendet Art. 45 AEUV seit dem in der Rechtssache Biehl ergangenen Urteil regelmässig auch auf Diskriminierungen durch steuerliche Regelungen der EU-Staaten an.³⁵ Mit dem vorliegend besprochenen Urteil vollzieht das Bundesgericht diesen Schritt nun auch für Art. 9 Anhang I FZA konsequent nach.

4.3.2.3 Schutz vor offenen und versteckten Diskriminierungen

Die in Art. 45 AEUV garantierte Arbeitnehmerfreizügigkeit schützt nicht nur vor offenen, sondern auch vor versteckten Diskriminierungen. Dies ist seit dem Urteil Sotgiu³⁶ ständige Rechtsprechung des EuGH und wurde mit Bezug auf steuerliche Diskriminierungen erstmals in der Rechtssache Schumacker ergangenen Urteil festgehalten.³⁷ Da Art. 9 Anhang I FZA im Licht der Rechtsprechung des EuGH zu Art. 45 AEUV auszulegen

26 S. BGer 2A.325/2004 (25.8.2005) E 3.3; IMHOF, Das bilaterale Abkommen über den freien Personenverkehr und die Soziale Sicherheit, 25.

27 Analog zu der zu Art. 18 AEUV ergangenen Rechtsprechung des EuGH (vgl. EuGH Collins [C-138/02, 23.3.2004] Rz 60) wird in der Literatur gefordert, dass Art. 2 FZA über seinen eigentlichen Anwendungsbereich hinaus zur Auslegung der besonderen Diskriminierungsverbote des FZA herbeizuziehen sei (vgl. HANGARTNER, Der Grundsatz der Nichtdiskriminierung wegen der Staatsangehörigkeit im Freizügigkeitsabkommen der Schweiz mit der Europäischen Gemeinschaft, 264; CARDINAUX, Das Personenfreizügigkeitsabkommen und die schweizerische berufliche Vorsorge, 33).

28 D. h. insbesondere auf Studierende, Rentner, Stellensuchende, sonstige Nichterwerbstätige sowie deren Familienangehörige, insofern diese sich gemäss Art. 6 FZA iVm Anhang I FZA rechtmässig im Hoheitsgebiet einer anderen Vertragspartei aufhalten (vgl. GROSSEN/DE COULON, Bilaterales Abkommen über die Freizügigkeit zwischen der Schweiz und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten, 144).

29 Bzw. gemäss Art. 6 FZA iVm Anhang I FZA.

30 A. A. HINNY, Das Diskriminierungsverbot des Personenverkehrsabkommens im Schweizer Steuerrecht, 169.

31 S. Art. 9 Abs. 1 Anhang I FZA.

32 Diese Bestimmung entspricht im Wesentlichen Art. 7 EU-ArbeitnehmerfreizügigkeitsV.

33 EuGH Biehl (C-175/88, 8.5.1990) Rz 12.

34 S. WÖLKER/GRILL, vor Art. 39 EG-Vertrag N 60; HASLEHNER, Die Anwendung von EG-Grundfreiheiten im Verhältnis zur Schweiz, 225.

35 S. EuGH Biehl (C-175/88, 8.5.1990); Bachmann (C-204/90, 28.1.1992); Werner (C-112/91, 26.1.1993); Schumacker (C-279/93, 14.2.1995); Gilly (C-336/96, 12.5.1998); Gschwind (C-391/97, 14.9.1999); de Groot (C-385/00, 12.12.2002); Wallentin (C-169/03, 1.7.2003); Ritter-Coulais (C-152/03, 21.2.2006).

36 EuGH Sotgiu (C-152/73, 12.2.1974) Rz 11.

37 S. EuGH Schumacker (C-279/93, 14.2.1995) Rz 26.

ist, muss dies auch für die vom Freizügigkeitsabkommen garantierte Arbeitnehmerfreizügigkeit gelten. Dies wird nunmehr vom Bundesgericht ausdrücklich in der ratio decidendi des vorliegenden Entscheids bestätigt, betrifft dieser Entscheid doch einen Fall einer bloss versteckten Diskriminierung.

4.3.2.4 Kein Verbot der Inländerdiskriminierung

Die Arbeitnehmerfreizügigkeit kann nicht angerufen werden, wenn ein Inländer gegenüber einem Staatsangehörigen eines anderen Vertragsstaats schlechter behandelt wird. Art. 9 Anhang I FZA ist nämlich nur auf Sachverhalte anwendbar, die ein grenzüberschreitendes Element aufweisen. Dies ist mit Bezug auf einen Arbeitnehmer, der in seinem Heimatstaat wohnt und arbeitet, gerade nicht gegeben. Mithin hat der EuGH die Berufung auf Art. 45 AEUV in Fällen der Schlechterstellung von Inländern in Sachverhalten ohne grenzüberschreitendes Element bislang abgelehnt.³⁸

Dies muss auch im Rahmen der durch Art. 9 Anhang I FZA geschützten Arbeitnehmerfreizügigkeit gelten. Die in der Literatur zu Art. 45 AEUV geäusserte Kritik³⁹ an der Rechtsprechung des EuGH zur Inländerdiskriminierung kann nicht ohne weiteres auf Art. 9 Anhang I FZA übertragen werden, da sich diese insbesondere auf das in Art. 21 AEUV garantierte allgemeine Freizügigkeitsrecht der Unionsbürger stützt, welches vom FZA gerade nicht garantiert wird.

Kein Fall einer Inländerdiskriminierung liegt jedoch vor, wenn – wie im vorliegenden Fall – ein in einem EU-Staat ansässiger schweizerischer Staatsbürger deswegen diskriminiert wird, weil er nicht in der Schweiz ansässig ist. Wie das Bundesgericht unter Berufung auf die Rechtsprechung des EuGH zutreffend festhält, ist in einem solchen Fall ein hinreichendes grenzüberschreitendes Element gegeben.

4.4 Objektive Vergleichbarkeit von Gebietsfremden mit Gebietsansässigen

4.4.1 Quasiansässige Gebietsfremde

In der Regel befinden sich Gebietsfremde und Gebietsansässige im Hinblick auf die Besteuerung ihres Erwerbseinkommens nicht in einer vergleichbaren Situation. Dies wird für die Zwecke des FZA ausdrücklich in Art. 21 Abs. 2 FZA festgehalten, gilt aber bereits auf-

grund der Rechtsprechung des EuGH zu den Grundfreiheiten des AEUV. Art. 21 Abs. 2 FZA kommt insofern bloss deklaratorischer Charakter zu.⁴⁰

Die Situation eines Gebietsfremden ist mit derjenigen eines Gebietsansässigen aufgrund der sog. Schumacker-Praxis des EuGH insbesondere dann vergleichbar, wenn der Gebietsfremde in seinem Wohnsitzstaat keine nennenswerten Einkünfte hat und sein zu versteuerndes Einkommen im Wesentlichen aus einer Tätigkeit bezieht, die er im Beschäftigungsstaat ausübt, so dass der Wohnsitzstaat nicht in der Lage ist, ihm die Vergünstigungen zu gewähren, die sich aus der Berücksichtigung seiner persönlichen Lage und seines Familienstands ergeben.

Das Bundesgericht hält – in Anlehnung an die Rechtsprechung des EuGH zu Art. 45 AEUV – im besprochenen Urteil fest, dass der in Frankreich ansässige Beschwerdeführer, dessen Familieneinkünfte zu mehr als 90 % aus der Schweiz stammen, sich in einer einem Gebietsansässigen vergleichbaren Situation befinde. Die Schwelle von 90 % geht auf die Umsetzung des Schumacker-Entscheids im deutschen Einkommensteuergesetz zurück⁴¹ und wurde vom EuGH in der Folge im in der Rechtssache Gschwind ergangenen Urteil grundsätzlich geschützt.⁴²

4.4.2 Berücksichtigung des Familieneinkommens für die 90 %-Schwelle?

Mit Bezug auf die Berechnung des Anteils von 90 % stellt sich die Frage, ob bloss auf das Einkommen des Steuerpflichtigen oder ob auf das Familieneinkommen abzustellen und somit auch das Einkommen des jeweiligen Ehepartners mit in Betracht zu ziehen sei. Im vorliegend besprochenen Entscheid hält das Bundesgericht fest, dass das Familieneinkommen des Steuerpflichtigen (le revenue du couple) zu mehr als 90 % aus dem schweizerischen Erwerbseinkommen stammt.

Diese Konstellation lag dem in der Rechtssache Gschwind ergangenen Urteil des EuGH zugrunde: Während der Ehemann des in den Niederlanden wohnhaften Ehepaars in Deutschland beschäftigt war, blieb die Ehefrau weiterhin in den Niederlanden erwerbstätig. Das deutsche Arbeitseinkommen entsprach bloss 58 % der gemeinsamen Einkünfte. Entsprechend hatten es die deutschen Steuerbehörden abgelehnt, für die Einkünfte des Ehemannes das Splittingverfahren zu gewähren.⁴³ Der EuGH erachtete es als mit der Arbeitnehmerfreizü-

38 S. EuGH Morson (C-35/82 und C-36/82, 27.10.1982) Rz 15 f. Der Fall Morson betraf niederländische Staatsangehörige, die ihre Eltern mit surinamischer Staatsangehörigkeit in die Niederlande nachholen wollten.

39 S. BORCHARDT, Der sozialrechtliche Gehalt der Unionsbürgerschaft, 2059 mwH.

40 Vgl. dazu unten, Abschn. 4.6.2.1.

41 §§ 1 Abs. 3, 1a EStG.

42 EuGH Gschwind (C-391/97, 14.9.1999) Rz 32.

43 Dieses sieht vor, dass jeder Steuerpflichtige für die Hälfte der gemeinsamen Einkünfte steuerpflichtig ist, wodurch bei ungleichem Einkommen die Progressionswirkung der Einkommenssteuer abgeschwächt wird.

gigkeit vereinbar, dass die Anwendung des Splittingverfahrens davon abhängt, ob 90 % des Welteinkommens der Familie im Arbeitsortsstaat erzielt werden.

Aus den Erwägungen des EuGH in der Rechtssache Gschwind kann aber nicht geschlossen werden, dass ein Gebietsfremder nicht die Abzüge geltend machen könne, welche einem Gebietsansässigen gewährt werden, wenn er selbst mehr als 90 % des Erwerbseinkommens im Arbeitsortsstaat erzielt, so dass diese Abzüge im Ansässigkeitsstaat nicht berücksichtigt werden. Tarifarische Begünstigungen von Ehepaaren müssen daher bloss dann gewährt werden, wenn 90 % des Familieneinkommens aus dem Arbeitsortsstaat herrühren.

4.5 Diskriminierungsprüfung

Mit Bezug auf die Frage, ob eine Diskriminierung vorliege, begnügt sich das Bundesgericht mit der Feststellung, dass der Steuerpflichtige nicht alle Abzüge (insbesondere keine Fahrkosten) habe geltend machen können, die einem unbeschränkt Steuerpflichtigen zugestanden wären. Eine Diskriminierung iSv Art. 9 Anhang I FZA liegt aber nur dann vor, wenn die fehlende Möglichkeit für Abzüge auch nicht über den Tarif ausgeglichen wird.

Inwiefern solche Abzüge im Kanton Genf über den Tarif ausgeglichen werden, kann dem Entscheid des Bundesgerichts nicht eindeutig entnommen werden. Diesbezüglich wäre es wünschenswert gewesen, wenn das Bundesgericht klare Aussagen zur Vergleichsperson (und zur Steuerlast der Vergleichsperson) gemacht hätte. Gerade mit Bezug auf die Vergleichspaarbildung ergeben sich aufgrund der unterschiedlichen Gemeinde- und Kantonssteuersätze erhebliche Schwierigkeiten.⁴⁴ Diesbezüglich unterscheidet sich das schweizerische Steuerrecht nämlich auch deutlich vom deutschen Steuerrecht, welches vom EuGH in der Rechtssache Schumacker auf seine Kompatibilität mit Art. 45 AEUV überprüft wurde.⁴⁵

Dass eine pauschale Berücksichtigung von Abzügen im Quellensteuertarif in Einzelfällen zu Diskriminierungen führen muss und daher der Tarif als solcher vor Art. 9 Anhang I FZA gar nicht standhalten kann, steht aber letztlich ausser Zweifel.

44 Dabei liegt es nahe, bei der Vergleichspaarbildung auf das Besteuerungsniveau am Arbeitsort abzustellen. Zwingend ist dies aber freilich nicht.

45 Dieser Aspekt wird von der VRK GE im Entscheid DC-CR/822/2009 (31.8.2009) betont (hierzu eingehend: LAMENSCH/VAN THIEL, Swiss Court Denies European Frontier Workers Their «Schumacker» Rights). Die Genfer Rekurskommission begnügt sich dabei aber mit dem Hinweis, dass sich das schweizerische Recht vom deutschen Recht unterscheidet, lässt aber eine eingehende Auseinandersetzung mit der Frage, inwiefern der Steuerpflichtige diskriminiert werde (oder eben nicht diskriminiert werde), ebenfalls vermissen.

4.6 Einschränkung durch Art. 21 FZA

Unter dem Titel «Beziehung zu den bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen» enthält Art. 21 FZA 3 Bestimmungen, welche die steuerrechtlichen Aspekte des FZA betreffen. Es ist ein Verdienst des Bundesgerichts, dass es sich durch den kryptisch formulierten Artikel nicht auf Abwege bringen liess. Die äusserst knapp gehaltenen Ausführungen des Bundesgerichts zu Art. 21 FZA tragen umgekehrt aber auch wenig zur Klärung der Bedeutung dieses ziemlich nebulös formulierten Artikels bei.

4.6.1 Vorrang von DBA

Mit Bezug auf Art. 21 Abs. 1 FZA hält das Bundesgericht lediglich fest, dass das Besteuerungsrecht der Schweiz durch Art. 17 DBA-F (und insbesondere nicht durch eine Grenzgängerdefinition) beschränkt werde.⁴⁶ Was mit dieser Aussage gemeint ist, bleibt weitgehend im Dunkeln. Insofern sind hier ein paar weiterführende Gedanken anzubringen.

4.6.1.1 Verhältnis zwischen Staatsverträgen

Das Verhältnis eines später abgeschlossenen Staatsvertrags gegenüber einem früheren Staatsvertrag ist Gegenstand von Art. 30 VRK.⁴⁷ Sind alle Vertragsparteien eines früheren Vertrags zugleich Vertragsparteien eines späteren, ohne dass der frühere Vertrag beendet oder nach Art. 59 VRK suspendiert wird, so findet der frühere Vertrag nur insoweit Anwendung, als er mit dem späteren Vertrag vereinbar ist.⁴⁸ Insofern genießt das FZA gegenüber früher abgeschlossenen DBA aufgrund von Art. 30 Abs. 3 VRK den Vorrang. Mit Bezug auf nach dem 21.6.1999 abgeschlossene DBA verhält es sich naturgemäss umgekehrt.⁴⁹

Nun sollen aber gemäss Art. 21 Abs. 1 Satz 1 FZA die Bestimmungen der bilateralen DBA, welche zwischen der Schweiz und den Mitgliedstaaten der EU abgeschlossen wurden, durch das FZA nicht berührt werden. Diese scheinbar eindeutige Regel ist interpretationsbedürftig.

46 BGer 2C.319/2009 und 2C.321/2009 (26.1.2010) E 14.1 (zur amtlichen Publikation vorgesehen).

47 Da die Wiener Vertragsrechtskonvention diesbezüglich wohl nur Völkergewohnheitsrecht kodifiziert, ist sie trotz Art. 1 VRK (welcher den Anwendungsbereich der Konvention auf Verträge zwischen Staaten beschränkt) auch für die Verträge der Europäischen Gemeinschaft anwendbar (vgl. diesbezüglich etwa EuGH Kommission/Portugal (C-466/98, 4.7.2000) Rz 53; Kommission/Vereinigtes Königreich (C-466/98, 5.11.2002) Rz 24; KOFLER, DBA und europäisches Gemeinschaftsrecht, 421).

48 S. Art. 30 Abs. 3 VRK.

49 Mit Bezug auf Mitgliedstaaten, die erst nach dem 21.6.1999 beigetreten sind, ist das Datum des jeweiligen Protokolls zum FZA massgebend.

4.6.1.2 Verhältnis des FZA zu Verteilungsnormen der DBA

Zunächst stellt sich die Frage, welchen Bestimmungen das FZA derogieren könnte. Im Gegensatz zum FZA enthalten die DBA in erster Linie Verteilungsnormen, welche die Besteuerungsrechte zwischen zwei Gemeinwesen (den Vertragsparteien) verteilen. Das FZA enthält dagegen keine Verteilungsnormen, sondern bloss Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote. Letzteres ergibt sich aus der Rechtsprechung des EuGH zu den Grundfreiheiten des AEUV, wonach das EU-Recht bei seinem gegenwärtigen Stand in Bezug auf die Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Europäischen Union keine allgemeinen Kriterien für die Verteilung der Befugnisse der EU-Staaten untereinander vorschreibt.⁵⁰

Es ist fraglich, inwiefern die Verteilungsnormen der DBA überhaupt durch die Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote berührt werden können. Eine Verteilungsnorm kann durch ein Diskriminierungs- oder Beschränkungsverbot nur dergestalt «berührt» werden, dass ein Diskriminierungs- oder Beschränkungsverbot ein Besteuerungsrecht, welches einem Staat aufgrund einer Verteilungsnorm zusteht, einschränkt. Da Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote aber immer Besteuerungsbefugnisse eines Staats, die diesem durch eine in einem DBA enthaltene Verteilungsnorm eingeräumt werden, einschränken, hätte dies zur Folge, dass die im FZA enthaltenen Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote im Bereich des Steuerrechts jeglichen Anwendungsbereichs beraubt würden.⁵¹

Eine solche, weite Auslegung von Art. 21 Abs. 1 FZA ist mit dem Wortlaut von Art. 9 Abs. 2 Anhang I FZA, welcher explizit ein steuerliches Gleichbehandlungsgebot statuiert, nicht zu vereinbaren. Auch ist die Anwendbarkeit der Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote des FZA im Bereich des Steuerrechts unverzichtbar, um das vom FZA verfolgte Ziel – Herstellung der Personenfreizügigkeit auf Grundlage der in der EU geltenden Bestimmungen⁵² – zu erreichen.⁵³

Hieraus könnte nun der Schluss gezogen werden, dass Art. 21 Abs. 1 FZA von vornherein keine Geltungsanordnungen betreffend die Beziehung zwischen den Verteilungsnormen der DBA einerseits und dem FZA andererseits entnommen werden können. Satz 2 von Art. 21 Abs. 1 FZA stellt aber klar, dass dieser Schluss unzutreffend ist, da die dort angesprochenen Grenzgängerbestimmungen Verteilungsnormen sind.⁵⁴

4.6.1.3 Verhältnis des FZA zu den Diskriminierungsverboten des DBA-F

Nun könnte Art. 21 Abs. 1 Satz 1 FZA auch so interpretiert werden, dass die in Art. 26 DBA-F enthaltenen Diskriminierungsverbote den im FZA enthaltenen Beschränkungs- und Diskriminierungsverboten vorgehen bzw. diese verdrängen.⁵⁵

Eine solche Interpretation hätte zur Folge, dass die Beschränkungs- und Diskriminierungsverbote, welche von der Rechtsprechung des EuGH zu den Grundfreiheiten des AEUV entwickelt wurden, im Rahmen des FZA nicht zur Anwendung gelangten.⁵⁶

Dass dies offensichtlich nicht der Wille der Vertragsparteien gewesen sein kann, ergibt sich zunächst aus Art. 9 Abs. 2 Anhang I FZA, welcher explizit eine steuerliche Gleichstellung der Ausländer mit den Inländern fordert. Die Aufnahme dieser Bestimmung – sieht man einmal vom im Hinblick auf die Personenfreizügigkeit wenig bedeutenden Fall von Zypern ab – wäre überflüssig gewesen, wenn man die Beseitigung solcher Diskriminierungen den Art. 24 Abs. 1 OECD-MA (Staatsangehörigkeits-Diskriminierungsverbot) nachgebildeten Bestimmungen der zwischen der Schweiz und den einzelnen EU-Staaten abgeschlossenen DBA hätte überlassen wollen.

Die Verdrängung der Beschränkungs- und Diskriminierungsverbote durch die Diskriminierungsverbote der DBA würde dazu führen, dass je nach Regelung im ein-

50 S. EuGH Kerckhaert und Morres (C-513/04, 14.11.2006); Columbus Container Services (C-298/05, 6.12.2007) Rz 45; Damseaux (C-128/08, 16.7.2009) Rz 33.

51 Die einzige Ausnahme ist Zypern, mit dem die Schweiz bislang noch kein DBA vereinbart hat. Mit Malta wurde am 18.12.2008 ein DBA unterzeichnet.

52 S. Präambel zum FZA.

53 Wäre dies nicht der Fall, könnte die Freizügigkeit durch eine ungünstige Besteuerung der Personen, welche von der Freizügigkeit Gebrauch machen wollen, erfolgreich verhindert werden. Dabei würden auch die in den DBA enthaltenen Diskriminierungsverbote nur bedingt Abhilfe schaffen, da diese eine andere Zwecksetzung und dadurch einen (teilweise) engeren Anwendungsbereich haben.

54 Art. 21 Abs. 1 Satz 2 FZA erwähnt dabei nicht die Verteilungsnorm, welche die Besteuerung des Einkommens der Grenzgänger betrifft, sondern bloss die Definition der Grenzgänger. Gemeint ist freilich, dass die entsprechenden Verteilungsnormen in den jeweiligen DBA bzw. zwischenstaatlichen Vereinbarungen der Schweiz nicht beeinträchtigt werden.

55 Die Aussage von RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, wonach sich «kein grundlegender Unterschied» zwischen den im FZA enthaltenen und den Art. 24 OECD-MA nachgebildeten Diskriminierungsverboten feststellen lasse (VB zu Art. 83 ff. DBG N 5; VB zu §§ 87 ff. StG ZH N 5) ist nämlich unzutreffend. Während die Art. 24 OECD-MA nachgebildeten Diskriminierungsverbote auf offene Diskriminierungen beschränkt sind (a. A. WALDBURGER, Rechtsprechung im Jahr 2000, 163), schützen die Diskriminierungsverbote des FZA auch vor mittelbaren Diskriminierungen.

56 Etwas anderes würde nur mit Bezug auf Zypern gelten, mit dem die Schweiz noch kein DBA abgeschlossen hat.

schlägigen DBA für jeden EU-Staat ein anderer Schutz vor steuerlicher Diskriminierung gelten würde.⁵⁷ Dies ist nur schwer mit dem Ziel der Europäischen Union, einen einheitlichen Binnenmarkt zu schaffen, vereinbar.

Im Gegensatz zu den Beschränkungs- und Diskriminierungsverboten des FZA sind die Diskriminierungsverbote der DBA zudem nur bedingt geeignet, das Ziel des FZA – Herstellung der Freizügigkeit auf der Grundlage der in der Europäischen Gemeinschaft geltenden Bestimmungen – zu verwirklichen. Diese schützen nämlich bloss vor offenen und nicht auch vor versteckten Diskriminierungen, was insbesondere Ungleichbehandlungen von Nichtansässigen ermöglicht. Zudem enthalten die DBA bloss Diskriminierungs- und nicht auch Beschränkungsverbote, wodurch beispielsweise etwa die Wegzugsbesteuerung nicht vermieden werden kann.

Auch die Botschaft geht nicht davon aus, dass die Beschränkungs- und Diskriminierungsverbote des FZA den zwischen den EU-Staaten und der Schweiz abgeschlossenen DBA derogieren werden. So hält sie fest, dass aufgrund der Rechtsprechung des EuGH geprüft werden müsse, ob die Erhebung der Quellensteuer auf Erwerbseinkünften von in der Schweiz ansässigen EU-Bürgern ohne Niederlassungsbewilligung dem Diskriminierungsverbot des FZA und Art. 9 Anhang I FZA standhalte.⁵⁸

Zum Verhältnis von Art. 26 DBA-F zu den Diskriminierungsverboten des FZA verliert das Bundesgericht im vorliegend besprochenen Urteil ebenfalls kein Wort. Im Ergebnis ist aber klar, dass es nicht von einem Vorrang der DBA-Diskriminierungsverbote gegenüber den Diskriminierungsverboten des FZA ausgeht. Die Diskriminierung im vorliegenden Fall hält vor Art. 26 DBA-F nämlich durchaus Stand, da sie einen schweizerischen Staatsbürger betrifft (der sich mit Bezug auf eine diskriminierende Besteuerung durch die Schweiz gerade nicht auf Art. 26 Abs. 1 DBA-F berufen kann) und zudem eine bloss versteckte Diskriminierung ist, auf die Art. 26 DBA-F (wie auch Art. 24 OECD-MA) ohnehin nicht anwendbar ist.

4.6.1.4 Art. 21 Abs. 1 FZA als Unberührtheitsklausel

Die in Art. 21 Abs. 1 FZA verwendete Formulierung, welche nicht etwa einen Vorrang der DBA gegenüber

dem FZA postuliert, sondern festhält, dass die Bestimmungen der DBA durch das FZA «unberührt» blieben, knüpft begrifflich an die Unberührtheitsklausel von Art. 351 AEUV an.

Art. 351 AEUV hält fest, dass Rechte und Pflichten aus älteren Übereinkünften zwischen EU-Staaten und Drittstaaten durch den AEUV nicht berührt würden. Dabei haben die Bestimmungen des AEUV nur dann hinter die Bestimmungen eines älteren Vertrags zurückzutreten, wenn dies der Erfüllung der fraglichen völkerrechtlichen Verpflichtung dient.⁵⁹ Gestattet es ein älterer völkerrechtlicher Vertrag einem EU-Staat dagegen, eine gegen den AEUV verstossende Massnahme zu treffen, ohne ihn zugleich zu verpflichten, so muss der EU-Staat vom Erlass dieser Massnahme absehen.⁶⁰

Analog muss auch Art. 21 Abs. 1 Satz 1 FZA interpretiert werden: Eine Vertragspartei des FZA darf nur dann von der Beachtung der dort vorgesehenen Beschränkungs- und Diskriminierungsverbote absehen, wenn dadurch eine in einem DBA enthaltene Verpflichtung verletzt würde.

Da eine Vertragspartei durch die Beachtung der im FZA enthaltenen Beschränkungs- und Diskriminierungsverbote nie gegen die in einem DBA enthaltenen Diskriminierungsverbote verstösst, sind die im FZA enthaltenen Beschränkungs- und Diskriminierungsverbote von den Vertragsparteien uneingeschränkt zu beachten. Umgekehrt wird aber auch den in den DBA enthaltenen Diskriminierungsverboten nicht durch das FZA derogiert. Sieht ein in einem DBA enthaltenes Diskriminierungsverbot einen weitergehenden Schutz als das FZA vor und ist dadurch eine Vertragspartei des FZA völkerrechtlich zur Beseitigung der Diskriminierung verpflichtet, so muss sie dieser Verpflichtung nachkommen. Art. 21 Abs. 1 Satz 1 FZA führt somit dazu, dass die Diskriminierungsartikel der DBA parallel zu den Beschränkungs- und Diskriminierungsverboten des FZA zur Anwendung gelangen.⁶¹

Eine Verdrängung der Beschränkungs- und Diskriminierungsverbote des FZA durch die in den DBA enthaltenen Diskriminierungsverbote wäre auch vor dem Hinter-

57 Wobei gegenüber Zypern der Schutz naturgemäss am weitesten ginge.

58 S. Botschaft sektorielles Abkommen, 6354. Die Ausführungen der Botschaft zu Art. 21 Abs. 1 FZA selbst weisen am ehesten darauf hin, dass Art. 21 Abs. 1 Satz 1 FZA keine über Art. 21 Abs. 1 Satz 2 FZA hinausgehende Bedeutung zukommt, was aber nur schwer mit dem Wortlaut von Art. 21 Abs. 1 FZA zu vereinbaren ist.

59 S. EuGH Minne (C-13/93, 3.2.1994) Rz 16.

60 S. EuGH Evans Medical und Macfarlan Smith (C-324/93, 28.3.1995) Rz 32; Centro-Com (C-124/95, 14.1.1997) Rz 69.

61 Ähnlich ist auch Art. 15 Abs. 3 ZBstA formuliert, welcher festhält, dass DBA zwischen der Schweiz und den EU-Staaten, die zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des ZBstA eine günstigere steuerliche Behandlung von Zahlungen von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren vorsehen, durch Art. 15 Abs. 1 ZBstA unberührt blieben. Auch hier führt diese Formulierung dazu, dass die Bestimmungen der DBA parallel zum ZBstA angewendet werden (vgl. OESTERHELT/WINZAP, Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzen durch Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen [ZBstA], 465 f.).

grund der Rechtsprechung des EuGH zu den Grundfreiheiten des AEUV – und somit vor Art. 16 FZA – schwer zu rechtfertigen, da der EuGH bereits in der in der Rechts-sache *Avoir Fiscal* ergangenen Grundsatzentscheidung festgehalten hat, dass eine mit Art. 49 AEUV nicht zu vereinbarende Ungleichbehandlung nicht dadurch gerechtfertigt werden könne, dass diese auf einem DBA beruhe.⁶²

Zumindest das Ergebnis des vorliegend besprochenen Urteils des Bundesgerichts weist darauf hin, dass Art. 21 Abs. 1 FZA im Sinne einer solchen «Unberührtheitsklausel» auszulegen ist.

4.6.2 Vergleichbarkeitsprüfung (Art. 21 Abs. 2 FZA)

Gemäss Art. 21 Abs. 2 FZA ist keine Bestimmung des FZA so auszulegen, dass sie die Vertragsparteien daran hindert, bei der Anwendung ihrer Steuervorschriften eine Unterscheidung zwischen Steuerpflichtigen zu machen, die sich – insbesondere hinsichtlich ihres Wohnsitzes – nicht in vergleichbaren Situationen befinden.

4.6.2.1 Deklaratorischer Charakter

Die Beschränkungs- und Diskriminierungsverbote des FZA gebieten eine Gleichbehandlung nur in den Fällen, in denen sich zwei Steuerpflichtige in vergleichbaren Situationen befinden. Dies ergibt sich aus der ständigen Rechtsprechung des EuGH zu den Grundfreiheiten von Art. 18 AEUV (allgemeine Freizügigkeit)⁶³, Art. 45 AEUV (Arbeitnehmerfreizügigkeit)⁶⁴ und Art. 49 AEUV (Niederlassungsfreiheit)⁶⁵.

Die Einschränkung von Art. 21 Abs. 2 FZA, wonach die Bestimmungen des FZA die Vertragsparteien nicht daran hindern, bei der Anwendung ihrer Steuervorschriften eine Unterscheidung zwischen Steuerpflichtigen zu machen, die sich nicht in vergleichbaren Situationen befinden, hat somit lediglich deklaratorischen Charakter.

4.6.2.2 Vergleichbarkeit von Gebietsfremden mit Gebietsansässigen

Auch die in Art. 21 Abs. 2 FZA enthaltene Klarstellung, dass Steuerpflichtige, die sich «insbesondere hinsichtlich ihres Wohnsitzes» nicht in einer vergleichbaren Situation befinden, nicht gleich behandelt werden müssen, ändert hieran nichts. Diese Formulierung ist nämlich ebenfalls bloss die Wiedergabe der einschlägigen Rechtsprechung des EuGH zu den Grundfreiheiten des AEUV, was vom Bundesgericht im vorliegenden Urteil (unter Bezugnahme auf das in der Rechtssache *Schumacker* ergangene Urteil) explizit festgehalten wird.

Daraus, dass sich Gebietsansässige und Gebietsfremde in der Regel nicht in einer vergleichbaren Situation befinden, kann jedoch nicht geschlossen werden, dass sie sich nie in einer vergleichbaren Situation befinden. Besteht zwischen den beiden Gruppen von Steuerpflichtigen nämlich aufgrund besonderer Umstände kein objektiver Unterschied, welcher eine Ungleichbehandlung rechtfertigen könnte, verbieten die Grundfreiheiten des AEUV, dass eine Unterscheidung gemacht werde.⁶⁶ Dies ergibt sich daraus, dass die in den Grundfreiheiten des AEUV enthaltenen Diskriminierungsverbote im Gegensatz zu Art. 24 OECD-MA nicht nur vor offenen Diskriminierungen, sondern auch vor versteckten Diskriminierungen schützen.

Art. 21 Abs. 2 FZA stellt somit bloss eine Kodifizierung der erwähnten Rechtsprechung des EuGH zu den Grundfreiheiten des AEUV dar. Auch die Botschaft scheint dieses Verständnis von Art. 21 Abs. 2 FZA zu haben, da sie explizit den in der Rechtssache *Schumacker* ergangenen Entscheid des EuGH als im Rahmen des FZA beachtlich erklärt.⁶⁷ Es ist erfreulich, dass sich das Bundesgericht im vorliegenden Urteil zumindest im Ergebnis dieser Auffassung anschliesst.

Aus der von Art. 21 Abs. 2 FZA gewählten Formulierung, welche eine Unterscheidung bei der Anwendung innerstaatlicher Steuernormen untersagt, was von *Hinny* betont wird,⁶⁸ kann dagegen nichts abgeleitet werden. Entscheidend ist, ob die Besteuerung eines Vertragsstaats dazu führt, dass die Ausübung der Personenfreizügigkeit

62 EuGH *Avoir Fiscal* (C-270/83, 28.1.1986) Rz 26.

63 EuGH *National Farmers' Union* (C-354/95, 17.7.1997) Rz 61; *Schempp* (C-403/03, 12.7.2005) Rz 28; *Rüffler* (C-544/07, 23.4.2009) Rz 59.

64 EuGH *Schumacker* (C-279/93, 14.2.1995) Rz 31 f.; *Gschwind* (C-391/97, 14.9.1999) Rz 22; *Zurstrassen* (C-87/99, 16.5.2000) Rz 21; *Wallentin* (C-169/03, 1.7.2003) Rz 15; *de Groot* (C-385/00, 12.12.2002) Rz 89.

65 S. EuGH *Werner* (C-112/91, 26.1.1993) Rz 12 ff.; *Wielockx* (C-80/94, 11.8.1995) Rz 17; *ICI* (C-264/96, 16.7.1998) Rz 20 ff.; *Royal Bank of Scotland* (C-311/97, 29.4.1999) Rz 26 f.; *Saint-Gobain* (C-307/97, 21.9.1999) Rz 46; *Rewe Zentralfinanz* (C-347/04, 29.3.2007) Rz 34.

66 EuGH *Asscher* (C-107/94, 27.6.1996) Rz 42; *Royal Bank of Scotland* (C-311/97, 29.4.1999) Rz 27. So besteht nach Auffassung des EuGH beispielsweise kein nennenswerter Unterschied zwischen der Situation des Gebietsfremden, welcher in seinem Wohnsitzstaat keine nennenswerten Einkünfte hat und sein zu versteuerndes Einkommen im Wesentlichen aus einer Tätigkeit bezieht, die er im Beschäftigungsstaat ausübt, und jener einer im Beschäftigungsstaat ansässigen Person (vgl. *Schumacker* [C-279/93, 14.2.1995] Rz 36 f.).

67 S. Botschaft sektorielles Abkommen, 6354.

68 *HINNY*, Das Diskriminierungsverbot des Personenverkehrsabkommens im Schweizer Steuerrecht, 179 ff.

beeinträchtigt wird. Ob dies durch eine andere Steuernorm oder bloss durch eine andere Anwendung einer Steuernorm erfolgt, kann keine Rolle spielen. Die Beschränkungs- und Diskriminierungsverbote des AEUV – und somit auch des FZA – sind rein resultatorientiert. Insofern unterscheiden sie sich von Art. 24 Abs. 21 OECD-MA, welcher nicht nur die belastendere Besteuerung, sondern auch die andere Besteuerung untersagt.

4.7 Rechtfertigungsebene

4.7.1 Rechtfertigungsgründe von Art. 21 Abs. 3 FZA

Art. 21 Abs. 3 FZA sieht vor, dass keine Bestimmung des FZA die Vertragsparteien daran hindern solle, Massnahmen zu beschliessen oder anzuwenden, um nach Massgabe der Bestimmungen der nationalen Steuergesetzgebung einer Vertragspartei oder zwischen der Schweiz einerseits und einem oder mehreren EU-Staaten andererseits geschlossener DBA oder sonstiger steuerrechtlicher Vereinbarungen die Besteuerung sowie die Zahlung und die tatsächliche Erhebung der Steuern zu gewährleisten oder die Steuerflucht zu verhindern.

4.7.1.1 Rule of Reason des EuGH

Diese Einschränkung der Geltung der Beschränkungs- und Diskriminierungsverbote des FZA betrifft die Rechtfertigungsebene und knüpft an die Rechtsprechung des EuGH zu den Grundfreiheiten des AEUV an. Die Beschränkungs- und (teilweise) auch die Diskriminierungsverbote des AEUV gelten nämlich nicht etwa absolut; Einschränkungen müssen jedoch gerechtfertigt werden. Im in der Rechtssache *Cassis de Dijon* ergangenen Urteil des EuGH entwickelte dieser die sog. *rule of reason*, wonach eine nationale Massnahme, welche die Grundfreiheiten beeinträchtigt, dann gerechtfertigt ist, wenn die beeinträchtigende Massnahme ein legitimes Ziel verfolgt, das mit dem AEUV vereinbar ist und durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist.⁶⁹ Unbestritten ist, dass durch die *rule of reason* Beschränkungen von Grundfreiheiten gerechtfertigt werden können. Der EuGH wendet die *rule of reason* aber auch auf versteckte Diskriminierungen an.⁷⁰ Offene Diskriminierungen können dagegen nur durch einen aus-

drücklich normierten Rechtfertigungsgrund gerechtfertigt werden.⁷¹

Die in Art. 21 Abs. 3 FZA erwähnten Bestimmungen, welche die Besteuerung sowie die Zahlung und die tatsächliche Erhebung der Steuern gewährleisten, entsprechen der vom EuGH als zwingender Grund des Allgemeininteresses anerkannten «Notwendigkeit, die Wirksamkeit der steuerlichen Überwachung zu gewährleisten» bzw. «Sicherung der Steueraufsicht».⁷² Die ebenfalls vorbehaltenen Bestimmungen, welche die Steuerflucht verhindern sollen, fallen unter den ebenfalls als zwingender Grund des Allgemeininteresses anerkannten Rechtfertigungsgrund «Verhinderung von Steuerumgehung und Steuerflucht» bzw. «Bekämpfung der Steuerhinterziehung».⁷³

4.7.1.2 Deklaratorischer Charakter

Dass Bestimmungen im Recht einer der Vertragsparteien, welche eine Beschränkung der im FZA garantierten Personenfreizügigkeit darstellen, durch diese beiden Rechtfertigungsgründe gerechtfertigt werden können, ist selbstverständlich und ergibt sich bereits aus Art. 16 Abs. 2 FZA bzw. dem Zweck des FZA, die Personenfreizügigkeit auf der Grundlage der in der Europäischen Gemeinschaft geltenden Bestimmungen zu verwirklichen. Dasselbe muss im Licht der für die Auslegung des FZA massgeblichen Rechtsprechung des EuGH auch mit Bezug auf versteckte Diskriminierungen gelten. Insofern hat Art. 21 Abs. 3 FZA bloss deklaratorische Bedeutung.

4.7.1.3 Keine Anwendung auf offene Diskriminierungen

Fraglich ist dagegen, ob aufgrund von Art. 21 Abs. 3 FZA auch offene Diskriminierungen gerechtfertigt werden könnten. Da weder der Rechtfertigungsgrund der Sicherung der Steueraufsicht noch derjenige der Bekämpfung der Steuerhinterziehung im AEUV ausdrücklich enthalten sind, ist dies mit Bezug auf die Grundfreiheiten des AEUV nicht der Fall. Wendet man die vom EuGH entwickelte *rule of reason* konsequent an, muss für das FZA etwas anderes gelten, da die beiden erwähnten Rechtfertigungsgründe hier gerade ausdrücklich normiert sind.

69 EuGH *Rewe Zentrale AG (Cassis de Dijon)* (C-120/78, 20.2.1979) Rz 8; *Futura Participations und Singer* (C-250/95, 15.5.1997) Rz 26; *Verkooijen* (C-35/98, 6.6.2000) Rz 43; *Lankhorst-Hohorst* (C-324/00, 12.12.2002) Rz 33.

70 S. EuGH *Schumacker* (C-279/93, 14.2.1995) Rz 40 ff.; *Asscher* (C-107/94, 27.6.1996) Rz 50 ff.; *Futura Participations und Singer* (C-250/95, 15.5.1997).

71 S. EuGH *Bond van Adverteerders* (C-352/85, 26.4.1988) Rz 32 f.; *Collective Antennevoorziening Gouda* (C-288/89, 25.7.1991) Rz 11; *Royal Bank of Scotland* (C-311/97, 29.4.1999) Rz 32.

72 S. EuGH *Futura Participations und Singer* (C-250/95, 15.5.1997) Rz 31; *Lenz* (C-315/02, 15.7.2004) Rz 27 und 45; *Centro di Musicologia Walter Stauffer* (C-386/04, 14.9.2006) Rz 47; *A* (C-101/05, 18.12.2007) Rz 55.

73 S. EuGH *Centro di Musicologia Walter Stauffer* (C-386/04, 14.9.2006) Rz 32; *Kommission/Dänemark* (C-150/04, 30.1.2007) Rz 51; *ELISA* (C-451/05, 11.10.2007) Rz 81; *X und Passenheim-van Schoot* (C-155/08, 11.6.2009) Rz 45.

4.7.1.4 Quellensteuerverfahren als Steuersicherungs-massnahme

Dem vorliegend besprochenen Urteil des Bundesgerichts lässt sich mit Bezug auf die Tragweite von Art. 21 Abs. 3 FZA nur wenig entnehmen. Das Bundesgericht scheint jedoch die Erhebung der Einkommenssteuer auf dem Weg der Quellensteuer (im Gegensatz zur Erhebung im ordentlichen Verfahren) als durch Art. 21 Abs. 3 FZA gerechtfertigt zu betrachten.⁷⁴

Mit Bezug auf die Erhebung der Quellensteuer iSv Art. 5 Abs. 1 lit. a DBG iVm Art. 91 ff. DBG bei gebietsfremden Personen ist diesbezüglich wenig einzuwenden, da es sich gegenüber den im ordentlichen Verfahren veranlagten Gebietsansässigen bloss um eine mittelbare Diskriminierung handelt, welche durch den Rechtfertigungsgrund der Steuersicherung gerechtfertigt werden kann. Es wäre aber wünschenswert gewesen, wenn das Bundesgericht diesbezüglich die vom EuGH geforderte Verhältnismässigkeitsprüfung vorgenommen hätte.⁷⁵

Anders verhält es sich demgegenüber mit Bezug auf gebietsansässige Personen, welche nicht über eine Niederlassungsbewilligung C verfügen und somit gemäss Art. 83 ff. DBG im Verfahren der Quellensteuer besteuert werden. Da es sich bei dieser Ungleichbehandlung um eine offene (direkte) Diskriminierung ausländischer Staatsangehöriger handelt, kann eine Rechtfertigung durch Art. 21 Abs. 3 FZA nicht möglich sein. Da die Schweiz mit praktisch allen EU-Staaten DBA abgeschlossen hat, welche Art. 24 Abs. 1 OECD-MA nachgebildete Staatsangehörigkeits-Diskriminierungsverbote enthalten, gilt dasselbe freilich bereits aufgrund der entsprechenden DBA. Die DBA-Diskriminierungsverbote enthalten nämlich – im Gegensatz zum Gleichbehandlungsgrundsatz von Art. 8 BV – keine Rechtfertigungsmöglichkeit.

4.7.2 Berücksichtigung weiterer Rechtfertigungsgründe

Die Rechtfertigungsgründe «Sicherung der Steuereinsicht» und «Bekämpfung der Steuerhinterziehung» sind die praktisch wohl bedeutsamsten, aber nicht einzigen Rechtfertigungsgründe, welche der EuGH mit Bezug auf das Steuerrecht anerkannt hat. Anerkannt wurden insbesondere auch die Rechtfertigungsgründe «steuerliche Kohärenz»,⁷⁶ «Wahrung der Aufteilung des Steuerauf-

kommens»⁷⁷ sowie «Vermeidung einer doppelten Verlustberücksichtigung»⁷⁸.

Da die vom FZA garantierten Beschränkungs- und Diskriminierungsverbote nicht über die entsprechenden Verbote des AEUV hinausgehen, müssen mit Bezug auf das FZA sämtliche von der Rechtsprechung des EuGH entwickelten Rechtfertigungsgründe geltend gemacht werden können, nicht bloss die in Art. 21 Abs. 3 FZA genannte Sicherung der Steuereinsicht und Bekämpfung der Steuerhinterziehung.

Dabei kann es auch keine Rolle spielen, ob ein Rechtfertigungsgrund vom EuGH erst nach dem 21.6.1999 entwickelt wurde, was insbesondere auf die Rechtfertigungsgründe der Wahrung der Aufteilung des Steueraufkommens sowie Vermeidung einer doppelten Verlustberücksichtigung zutrifft.⁷⁹ Würde man die Anwendung solcher Rechtfertigungsgründe mit dem Hinweis auf Art. 16 Abs. 2 FZA ablehnen, hätte dies zur Folge, dass die Beschränkungs- und Diskriminierungsverbote des FZA einen weiteren Anwendungsbereich als die entsprechenden Verbote des AEUV hätten, was klarerweise nicht dem Willen der Vertragsparteien entsprach.

Diese Auffassung scheint auch vom Bundesgericht geteilt zu werden, da es ausdrücklich darauf hinweist, dass die im AEUV garantierten Diskriminierungsverbote nicht absolut gälten. Im Weiteren nimmt es aber bloss auf den in der Rechtssache Bachmann begründeten Rechtfertigungsgrund der steuerlichen Kohärenz Bezug. Es verwirft in der Folge dessen Anwendung mit dem Hinweis darauf, dass der Rechtfertigungsgrund der Kohärenz in späteren Urteilen nicht mehr berücksichtigt wurde.⁸⁰

Nun ist vorliegend keine Situation gegeben, in welcher ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen einer Steu-

[C-204/90, 28.1.1992] Rz 21; Keller Holding [C-471/04, 23.2.2006] Rz 40; Amurta [C-379/05, 8.11.2007] Rz 46; Deutsche Shell [C-293/06, 28.2.2008] Rz 37; Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee [C-527/06, 23.10.2008] Rz 42).

77 Der EuGH anerkannte im in der Rechtssache Marks & Spencer ergangenen Urteil, dass es zur Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis der Mitgliedstaaten erforderlich sein könne, auf die wirtschaftliche Tätigkeit der in einem dieser Staaten niedergelassenen Gesellschaften sowohl in Bezug auf Gewinne als auch Verluste nur dessen Steuerrecht anzuwenden (vgl. EuGH Marks & Spencer [C-446/03, 13.12.2005] Rz 51; Rewe Zentralfinanz [C-347/04, 29.3.2007] Rz 41; Oy AA [C-231/05, 18.7.2007] Rz 60; Lidl Belgium [C-414/06, 15.5.2008] Rz 40 ff.).

78 S. EuGH Marks & Spencer (C-446/03, 13.12.2005) Rz 51; Rewe Zentralfinanz (C-347/04, 29.3.2007) Rz 41; Lidl Belgium (C-414/06, 15.5.2008) Rz 40 ff.

79 Beide wurden vom EuGH erstmals im am 13.12.2005 ergangenen Urteil Marks & Spencer anerkannt.

80 BGer 2C.319/2009 und 2C.321/2009 (26.1.2010) E 13.4 (zur amtlichen Publikation vorgesehen).

74 S. BGer 2C.319/2009 und 2C.321/2009 (26.1.2010) E 14.3 und 16.2 (zur amtlichen Publikation vorgesehen).

75 S. dazu unten, Abschn. 4.7.3.

76 Der Rechtfertigungsgrund der Kohärenz ist dann erfüllt, wenn ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen einer Steuervergünstigung und dem Ausgleich dieser Vergünstigung durch eine bestimmte Abgabe besteht (vgl. EuGH Bachmann

ervergünstigung einerseits und der Erhebung einer bestimmten Abgabe andererseits besteht. Insofern ist nicht ersichtlich, inwiefern eine Rechtfertigung aufgrund steuerlicher Kohärenz überhaupt in Frage kommen könnte. Es trifft aber nicht zu, dass der EuGH den Rechtfertigungsgrund der steuerlichen Kohärenz seit dem in der Rechtssache Bachmann ergangenen Urteil nicht mehr bejaht hätte. So hat der EuGH beispielsweise im am 23.10.2008 in der Rechtssache Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee ergangenen Urteil die Nachbesteuerung von Betriebsstättenverlusten im Ansässigkeitsstaat gestützt auf den Rechtfertigungsgrund der Kohärenz geschützt.⁸¹

4.7.3 Verhältnismässigkeit

Eine Beeinträchtigung einer Grundfreiheit des AEUV kann nach der Rechtsprechung des EuGH durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses nur dann gerechtfertigt werden, wenn der Eingriff verhältnismässig ist. Dies ist dann der Fall, wenn die fragliche Massnahme zur Erreichung des fraglichen Zieles geeignet ist und zudem nicht über das hinausgeht, was hierzu erforderlich ist.⁸² Dasselbe muss aufgrund der Massgeblichkeit der Rechtsprechung des EuGH für die Auslegung des FZA auch mit Bezug auf Eingriffe in die Beschränkungs- und Diskriminierungsverbote des FZA gelten.

Dies gilt sowohl für die ausdrücklich in Art. 21 Abs. 3 FZA erwähnten Rechtfertigungsgründe (Sicherung der Steueraufsicht sowie Bekämpfung der Steuerumgehung) wie auch für die weiteren vom EuGH als zwingende Gründe des Allgemeininteresses anerkannten Rechtfertigungsgründe.

Der Entscheid des Bundesgerichts enthält diesbezüglich leider keine näheren Hinweise. Da es die Anwendung des Quellensteuerverfahrens ausdrücklich als nach Art. 21 Abs. 3 FZA gerechtfertigt bezeichnet, wäre eine Prüfung der Verhältnismässigkeit dieser Sicherungsmassnahme angezeigt gewesen.

4.8 Berücksichtigung der Rechtsprechung des EuGH bei der Auslegung des FZA

Das Verhältnis des FZA zum Gemeinschaftsrecht wird in Art. 16 FZA geregelt. Art. 16 Abs. 2 Satz 1 FZA hält diesbezüglich fest, dass die vor dem Datum der Unterzeich-

nung des FZA ergangene einschlägige Rechtsprechung des EuGH heranzuziehen sei, wenn das FZA Begriffe des Gemeinschaftsrechts verwendet. Aus der verwendeten Formulierung «wird berücksichtigt» wird in der Literatur eine eigentliche Rechtspflicht zur Umsetzung der vor dem 21.6.1999 ergangenen Rechtsprechung erblickt.⁸³

Das Bundesgericht vollzieht im besprochenen Urteil im Wesentlichen das in der Rechtssache Schumacker ergangene Urteil des EuGH nach. Insofern wird der Bestimmung von Art. 16 Abs. 2 FZA, welche eine Auslegung des FZA im Licht der Rechtsprechung des EuGH gebietet, gebührend Nachachtung verschafft.

Wenige neue Erkenntnisse können dem Urteil zur Frage entnommen werden, inwiefern auch die nach dem 21.6.1999 ergangene Rechtsprechung des EuGH bei der Auslegung des FZA zu berücksichtigen sei. Entsprechende Erwägungen sind freilich auch nicht erforderlich, da der für den vorliegenden Fall massgebende Leitentscheid – das in der Rechtssache Schumacker ergangene Urteil – am 14.2.1995 und somit weit vor diesem Stichdatum ergangen ist. Immerhin verweist das Bundesgericht im Entscheid mehrfach auf dieses Stichdatum. Umgekehrt werden aber auch Urteile des EuGH zitiert, welche nach diesem Datum ergangen sind. Die Frage, inwiefern auch nach dem 21.6.1999 ergangene Urteile zu berücksichtigen seien, welche nicht blosse Präzisierungen alter Rechtsprechung sind, ist also nach wie vor nicht abschliessend geklärt.

4.9 Staatsangehörigkeits-Diskriminierungsverbot im DBA-F

Zu Recht prüft das Bundesgericht den Sachverhalt nur unter dem Blickwinkel der im FZA enthaltenen Diskriminierungsverbote und nicht auch nach dem Staatsangehörigkeits-Diskriminierungsverbot von Art. 26 Abs. 1 DBA-F. Da es sich beim Beschwerdeführer um einen schweizerischen Staatsbürger handelt, ist der persönliche Anwendungsbereich des Staatsangehörigkeits-Diskriminierungsverbots klarerweise nicht erschlossen. Selbst wenn es sich beim betroffenen Steuerpflichtigen aber nicht um einen Schweizer Staatsbürger, sondern um einen EU-Staatsbürger⁸⁴ handeln würde, hätte dieser das Staatsangehörigkeits-Diskriminierungsverbot von

81 S. EuGH Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee (C-527/06, 23.10.2008) Rz 42; LUUK/OESTERHELT/WINZAP, EuGH Report 1/09, 220 ff.

82 S. EuGH Gebhard (C-55/94, 30.11.1995) Rz 37; Kraus (C-19/92, 31.3.1993) Rz 32; Bosman (C-415/93, 15.12.1995) Rz 104; Futura Participations und Singer (C-250/95, 15.5.1997) Rz 26; Verkooijen (C-35/98, 6.6.2000) Rz 43; Lankhorst-Hohorst (C-324/00, 12.12.2002) Rz 33; Manninen (C-319/02, 7.9.2004) Rz 29.

83 Vgl. COTTIER/DZAMKO/EVTIMOV, Die europakompatible Auslegung des schweizerischen Rechts, 381 ff.; EPINEY, Zur Bedeutung der Rechtsprechung des EuGH für Anwendung und Auslegung des Personenfreizügigkeitsabkommens, 6. Im Ergebnis auch BGE 130 II 176 (7.4.2004), 180 ff.; 130 II 113 ff. (19.12.2003), 127 ff. mwH.

84 Oder um einen Doppelbürger, welcher neben der Schweizer Staatsbürgerschaft noch eine EU-Staatsbürgerschaft hat und daher vom persönlichen Anwendungsbereich von Art. 24 Abs. 1 OECD-MA bzw. Art. 26 Abs. 1 DBA-F erfasst wird.

Art. 26 Abs. 1 DBA-F – welches im Wesentlichen Art. 24 Abs. 1 OECD-MA entspricht – nicht anrufen können, da dieses (richtigerweise⁸⁵) nur direkte Diskriminierungen umfasst.⁸⁶

5 Konsequenzen des Urteils

5.1.1 Grenzgänger

Die Quellenbesteuerung von Grenzgängern, welche in Frankreich wohnen und in Genf arbeiten, wird sich künftig an den Vorgaben des besprochenen Bundesgerichtsurteils messen müssen, wenn diese die französische Staatsangehörigkeit oder die Staatsangehörigkeit eines anderen EU-Staats haben. Dies seien bereits rund 85 000 Grenzgänger.⁸⁷ Dasselbe gilt für in Italien und in Österreich ansässige Personen, welche in der Schweiz als Grenzgänger arbeiten, sowie für in Frankreich ansässige Grenzgänger, welche in einem anderen Kanton als Bern, Solothurn, Basel-Stadt, Basel-Landschaft, Waadt, Wallis, Neuenburg oder Jura erwerbstätig sind (z. B. im Kanton Aargau oder Zürich).

Keine der auf diese 3 Personenkategorien anwendbaren staatsvertraglichen Verpflichtungen der Schweiz schränkt das Besteuerungsrecht des Arbeitsortsstaats ein. Der Ansässigkeitsstaat (Frankreich, Italien oder Österreich) wird vielmehr durch Ausgleichszahlungen abgegolten: Frankreich erhält eine Ausgleichszahlung von 3,5 % des Bruttolohns der in Genf arbeitenden Grenzgänger,⁸⁸ Italien erhält 40 % des Bruttosteuerbetrags,⁸⁹ und Österreich erhält 12,5 % der Steuereinnahmen.⁹⁰

Die von der Schweiz solchen Grenzgängern zu gewährenden zusätzlichen Abzüge führen für den Steuerpflichtigen zu einer eigentlichen Steuerreduktion, da der Ansässigkeitsstaat das schweizerische Erwerbseinkommen nicht besteuert (bzw. aufgrund des Methodenartikels

im jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen nicht besteuern darf).⁹¹

Anders liegt die Sache mit Bezug auf in Frankreich ansässige Grenzgänger, welche in den Kantonen Bern, Solothurn, Basel-Stadt, Basel-Landschaft, Waadt, Wallis, Neuenburg oder Jura erwerbstätig sind. Da für solche Grenzgänger die Schweiz als Arbeitsort kein Besteuerungsrecht hat (sondern lediglich eine Ausgleichszahlung in der Höhe von 4,5 % der jährlichen Bruttovergütung erhält),⁹² entfällt eine Quellensteuer nach Art. 91 ff. DBG. Dasselbe gilt für in Liechtenstein wohnhafte Grenzgänger.⁹³ Für diese Grenzgänger hat der Entscheid des Bundesgerichts somit keine direkten Konsequenzen.

Von in Deutschland ansässigen Grenzgängern darf die Schweiz eine Quellensteuer von bloss 4,5 % des Bruttolohns erheben.⁹⁴ Auch hier kann die Schweiz aufgrund des FZA m. E. nicht verpflichtet werden, zusätzliche Abzüge zu übernehmen. Diese sind aufgrund der Konzeption der Grenzgängerregelung im DBA-D vielmehr von Deutschland zu gewähren. Anders liegt die Situation freilich mit Bezug auf in Deutschland wohnhafte und in der Schweiz arbeitende leitende Angestellte, für die die Schweiz gemäss Art. 15 Abs. 4 DBA-D ein Besteuerungsrecht hat.

5.1.2 Internationaler Wochenaufenthalter

Grenzgänger im steuerrechtlichen Sinn ist nur, wer grundsätzlich täglich an seinen Wohnort zurückkehrt, wobei die entsprechenden Definitionen je nach Staatsvertrag unterschiedlich formuliert sind.⁹⁵ Eine Person

91 Vgl. Art. 25A Abs. 1 lit. a DBA-F; Art. 23 Abs. 1 DBA-A.

92 S. Art. 17 Abs. 4 DBA-F iVm Art. 2 Grenzgängervereinbarung-F.

93 Art. 5 Abs. 2 DBA-FL.

94 Art. 15a DBA-D.

95 Gemäss Art. 15a Abs. 2 DBA-D ist grundsätzlich eine tägliche Rückkehr in den Ansässigkeitsstaat für eine Qualifikation als Grenzgänger iSv Art. 15a DBA-D erforderlich, wobei ein berufsbedingter Verbleib ausserhalb des Ansässigkeitsstaats im Umfang von 60 Tagen pro Kalenderjahr zulässig ist. Gemäss Art. 3 Grenzgängervereinbarung-F ist für eine Qualifikation als Grenzgänger idR eine tägliche Rückkehr in den Ansässigkeitsstaat erforderlich, wobei ein berufsbedingter Verbleib ausserhalb des Ansässigkeitsstaats im Umfang von 45 Tagen pro Kalenderjahr zulässig ist (vgl. Merkblatt Grenzgängerdefinition DBA-F). In Art. 15 Abs. 4 DBA-I (wie auch in der Grenzgängervereinbarung-I) wird der Begriff des Grenzgängers dagegen nicht definiert (vgl. dazu Protokoll der gemischten Kommission zu Art. 26 Ziff. 4 DBA-I [vom 9.7.1985]). Dasselbe gilt für die vom Bundesrat im Namen des Kantons Genf geschlossene Vereinbarung mit Frankreich (Accord relatif aux frontaliers travaillant à Genève). Aufgrund der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist jedoch in beiden Fällen eine tägliche Rückkehr erforderlich (vgl. BGE 19.6.1984, ASA 55 [1986/1987], 585 ff., 589 f.). Das Doppelbesteuerungsabkommen mit Österreich enthält demgegenüber seit dem 2.2.2007 keine Spezialregel für Grenzgänger mehr (vgl. Botschaft Protokoll 2006 DBA-A, 5158).

85 A. A. WALDBURGER, Rechtsprechung im Jahr 2000, 163. Die Übernahme der von RUST geforderten «europarechtskonformen Auslegung» von Art. 24 Abs. 1 OECD-MA (vgl. RUST, Art. 24 N 62) für die von der Schweiz abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen ist abzulehnen, da die Schweiz nicht verpflichtet ist, ihre Doppelbesteuerungsabkommen EU-rechtskonform auszulegen. Dem vorliegend besprochenen Urteil kann diesbezüglich auch nichts Gegenteiliges entnommen werden (a. A. MARANTELLI, Das Bundesgericht schlägt eine erste Bresche in die Quellenbesteuerung, Rz 42).

86 Vgl. dazu oben, Abschn. 4.6.1.3.

87 Vgl. RATHS/BOSSHARD, Bundesgericht verbessert Rechtstellung von quellensteuerpflichtigen Arbeitnehmern, 428.

88 S. Art. 1 Accord relatif aux frontaliers travaillant à Genève.

89 Art. 2 Abs. 2 Grenzgängervereinbarung-I.

90 S. Ziff. 4 Protokoll 2006 DBA-A. Diese Ausgleichszahlung wird freilich nicht nur für Grenzgänger, sondern für alle in Österreich ansässigen Personen, welche in der Schweiz Arbeits-einkommen erzielen, ausgerichtet.

welche in der Schweiz arbeitet und zwar nicht täglich, aber doch regelmässig (z. B. wöchentlich) ins Ausland zurückkehrt, wird als «internationaler Wochenaufenthalter» bezeichnet. Mangels Kontinuität des Aufenthalts begründet eine solche Person in der Schweiz weder steuerlichen Wohnsitz iSv Art. 3 Abs. 2 DBG noch steuerlichen Aufenthalt iSv Art. 3 Abs. 3 DBG.⁹⁶ Eine solche Person ist für ihr in der Schweiz erzielttes Erwerbseinkommen aufgrund von Art. 5 Abs. 1 lit. a DBG beschränkt steuerpflichtig und untersteht der Quellenbesteuerung von Art. 91 ff. DBG.⁹⁷

Daran ändert auch nichts, dass die Person im Sinne des FZA aufenthaltsrechtlich als Grenzgänger gilt und eine Grenzgängerbewilligung erhält.⁹⁸ Dies wird durch Art. 21 Abs. 1 Satz 2 FZA klargestellt.⁹⁹ Für internationale Wochenaufenthalter, welche die Staatsangehörigkeit eines EU-Staats haben, ist daher fortan die Schumacker-Praxis zu berücksichtigen.

5.1.3 Quellenbesteuerte Ausländer mit Wohnsitz in der Schweiz

Ausländer, welche nicht über eine Niederlassungsbewilligung C verfügen, werden in der Schweiz gemäss Art. 83 ff. DBG an der Quelle besteuert. Der auf diese Personenkategorie anwendbare Quellensteuertarif unterscheidet sich erheblich vom Quellensteuertarif gemäss Art. 91 ff. DBG, so dass die Erwägungen des Bundesgerichts im vorliegenden Entscheid nicht direkt auf diese Personenkategorie übertragen werden können.

Aber auch hier steht ausser Frage, dass die Besteuerung von EU-Ausländern im Quellensteuerverfahren gemäss Art. 83 ff. DBG in vielen Fällen eine Diskriminierung darstellt, welche vor Art. 9 Anhang I FZA nicht standhält. Dies gilt nicht zuletzt für in einer besonders steuergünstigen Gemeinde wohnhafte Ausländer, da der jeweilige Quellensteuertarif für den ganzen Kanton gilt. Selbst für

Personen mit einem jährlichen Einkommen von mehr als CHF 120 000, für die eine nachfolgende ordentliche Veranlagung erfolgt,¹⁰⁰ stellt die zinslose Anrechnung der Quellensteuer¹⁰¹ eine klare Diskriminierung dar. Abgesehen davon ist fraglich, ob die Anwendung eines anderen Steuererhebungsverfahrens nicht per se gegen Art. 9 Anhang I FZA verstösse. Während eine Rechtfertigung des Quellensteuerverfahrens für im Ausland ansässige Personen mit dem Rechtfertigungsgrund der Steuersicherung als gerechtfertigt erscheinen mag, gilt dies für in der Schweiz ansässige Personen ohne Niederlassungsbewilligung C nicht. Da solche Personen zudem nicht bloss eine versteckte, sondern eine offene Diskriminierung erfahren, ist eine Rechtfertigung nämlich per se nicht möglich.

Im Gegensatz zu den Grenzgängern und internationalen Wochenaufhaltern können sich solche Personen aber nicht bloss auf Art. 9 Anhang I FZA, sondern auch auf das Art. 24 Abs. 1 OECD-MA nachgebildete Staatsangehörigkeits-Diskriminierungsverbot berufen, welches zwischen der Schweiz und ihrem Heimatstaat abgeschlossen wurde. Da die Diskriminierungsverbote nach Art. 24 OECD-MA absolut gelten, ist zumindest hier klar, dass eine Rechtfertigungsmöglichkeit für ein anderes Erhebungsverfahren ausgeschlossen ist.

6 Fazit

Das Bundesgericht lässt mit dem Urteil vom 26.1.2010 keinen Zweifel daran, dass die schweizerischen Steuernormen für EU-Ausländer den Anforderungen des FZA genügen müssen. Die Selbstverständlichkeit, mit der das Bundesgericht EU-rechtliche Konzepte aufs FZA überträgt, ist vorbildlich. Einzelne Mängel in der Begründung vermögen hieran nichts zu ändern. Hält man sich die EuGH-Rechtsprechung zu den Grundfreiheiten des EWR-Vertrags sowie zur Kapitalverkehrsfreiheit vor Augen, in der immer wieder betont wird, dass die EuGH-Rechtsprechung zu den Grundfreiheiten des AEUV nicht eins zu eins auf Drittstaaten übertragen werden könne, kann die diesbezüglich offene Haltung des Bundesgerichts nämlich nicht von vornherein als selbstverständlich bezeichnet werden.

Die direkten praktischen Konsequenzen des Urteils vom 26.1.2010 für Grenzgänger und internationale Wochenaufenthalter sind beträchtlich: In Genf arbeitende Grenzgänger aus Frankreich sowie Grenzgänger aus Italien

96 Entsprechend sind die Wochenaufenthalter in Art. 91 DBG auch explizit erwähnt (vgl. LOCHER, Art. 3 DBG N 34; BAUER-BALMELLI/OMLIN, Art. 3 DBG N 10). Die Praxis zum interkantonalen Wochenaufenthalter kann aufgrund der gesetzlichen Regelung von Art. 91 DBG nicht auf den internationalen Wochenaufenthalter übertragen werden.

97 Wenn die Arbeit physisch in der Schweiz verrichtet wird (vgl. hierzu BGer 1.10.2009, StR 2010, 133 ff., sowie OESTERHELT, Besteuerung des Erwerbseinkommens von gebietsfremden Personen).

98 Gemäss Art. 7 Abs. 1 Anhang I FZA gilt ein Staatsangehöriger einer Vertragspartei mit Wohnsitz im Hoheitsgebiet einer Vertragspartei dann als Grenzgänger, wenn er eine (unselbständige) Erwerbstätigkeit im Hoheitsgebiet der anderen Vertragspartei ausübt und idR täglich oder mindestens einmal in der Woche an seinen Wohnort zurückkehrt.

99 Wobei m. E. eine Klarstellung gar nicht erforderlich gewesen wäre (gl. A. HINNY, Das Diskriminierungsverbot des Personenverkehrsabkommens im Schweizer Steuerrecht, 179).

100 Art. 90 Abs. 2 DBG iVm Art. 4 QStV.

101 Art. 4 Abs. 1 Satz 2 QStV: «Die an der Quelle abgezogenen Steuern werden zinslos angerechnet».

und Österreich wie auch internationale Wochenaufenthalter können sich künftig auf die Schumacker-Praxis berufen. Keine Auswirkung hat das Urteil dagegen auf Grenzgänger aus Deutschland (welche keine leitenden Angestellten sind) sowie auf Grenzgänger aus Frankreich, welche in den Kantonen Bern, Solothurn, Basel-Stadt, Basel-Landschaft, Waadt, Wallis, Neuenburg oder Jura erwerbstätig sind.

Im Hinblick auf die Diskriminierungsverbote des FZA noch problematischer als die Besteuerung der Grenzgänger ist freilich die Erhebung der Quellensteuer bei in der Schweiz ansässigen EU-Staatsangehörigen, welche (noch) nicht über eine Niederlassungsbewilligung C verfügen. Es bleibt zu hoffen, dass das Bundesgericht den mutigen Kurs, den es im Urteil vom 26.1.2010 verfolgt, auch mit Bezug auf diese Personenkategorie fortsetzen wird.

Literatur

- BAUER-BALMELLI MAJA/OMLIN LUCIA, in: Basler Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Art. 1 - 82, 2. A., Basel 2008
- BORCHHARDT KLAUS-DIETER, Der sozialrechtliche Gehalt der Unionsbürgerschaft, NJW 2000, 2057
- BREITENMOSER STEPHAN/ISLER MICHAEL, Der Rechtsschutz im Personenfreizügigkeitsabkommen zwischen der Schweiz und der EG sowie den EU-Mitgliedstaaten, AJP 2002, 1003
- CADOSCH ROGER, The influence on Swiss tax law of the Swiss-EC agreement on the free movement of persons, Bern 2005
- CARDINAUX BASILE, Das Personenfreizügigkeitsabkommen und die schweizerische berufliche Vorsorge, Zürich 2008
- COTTIER THOMAS/DZAMKO DANIEL/EVTIMOV ERIK, Die europakompatible Auslegung des schweizerischen Rechts, Schweiz. Jahrbuch für Europarecht 2003, 357
- EPINEY ASTRID, Das Verbot der Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit im Personenfreizügigkeitsabkommen, SJZ 2009, 25
- Zur Bedeutung der Rechtsprechung des EuGH für Anwendung und Auslegung des Personenfreizügigkeitsabkommens, ZBJV 2005, 1
- GROSSEN DIETER W./DE COULON CLAIRE, Bilaterales Abkommen über die Freizügigkeit zwischen der Schweiz und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten, in: Daniel Thürer u. a. (Hrsg.), Bilaterale Verträge I & II Schweiz-EU. Handbuch, Zürich u. a. 2007, 135
- HANGARTNER YVO, Der Grundsatz der Nichtdiskriminierung wegen der Staatsangehörigkeit im Freizügigkeitsabkommen der Schweiz mit der Europäischen Gemeinschaft, AJP 2003, 257
- HASLEHNER WERNER, Die Anwendung von EG-Grundfreiheiten im Verhältnis zur Schweiz, SWI 2007, 221
- HINNY PASCAL, Das Diskriminierungsverbot des Personenverkehrsabkommens im Schweizer Steuerrecht, FStR 2004, 165
- Personenverkehrsabkommen und Schweizer Quellensteuerordnung, FStR 2004, 251
 - Vom Saisonnier zum EG-Kurzaufenthalter. Unzulänglichkeiten der Schweizer Quellensteuerordnung, in: Pierre Tercier u. a. (Hrsg.), FS Peter Gauch, Zürich 2004, 801
- IMHOF EDGAR, Das bilaterale Abkommen über den freien Personenverkehr und die Soziale Sicherheit, SZS 2000, 22
- KÄLIN WALTER, Die Bedeutung des Freizügigkeitsabkommens für das Ausländerrecht, in: Thomas Cottier u. a. (Hrsg.), Die sektoriellen Abkommen Schweiz-EG. Ausgewählte Fragen zur Rezeption und Umsetzung der Verträge vom 21. Juni 1999 im schweizerischen Recht, Bern 2002, 18
- KOFLER GEORG, DBA und europäisches Gemeinschaftsrecht, Wien 2007
- LAMENSCH MARIE/VAN THIEL SERVAAS, Swiss Court Denies European Frontier Workers Their «Schumacker» Rights (Comment on the 31 August 2009 Decision of the Geneva-Based «Commission Cantonale de Recours en Matière Administrative» in the *Boitelle* Case), Intertax 2010, 93
- 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
- LUUK JAN OLE/OESTERHELT STEFAN/WINZAP MAURUS, EuGH Report 1/09, StR 2009, 218
- MARANTELLI ADRIANO, Das Bundesgericht schlägt eine erste Bresche in die Quellenbesteuerung, Jusletter vom 12.4.2010
- MARTENET VINCENT/BOILLET VÉRONIQUE, L'égalité dans les relations entre particuliers et l'Accord sur la libre circulation des personnes, Schweiz. Jahrbuch für Europarecht 2007/2008, 311

MÓHR MARCO, Die Bedeutung der Staatsangehörigkeit der natürlichen Personen im schweizerischen Steuerrecht, Diss. St.Gallen, Chur 2002

NOËL YVES, *Biehl, Schumacker ... et la Suisse: l'impôt à la source au scanner de la jurisprudence communautaire*, in: Peter Locher u. a. (Hrsg.), *Internationales Steuerrecht in der Schweiz. Aktuelle Situation und Perspektiven*. FS Walter Ryser, Bern 2005, 141

OESTERHELT STEFAN, Besteuerung des Erwerbseinkommens von gebietsfremden Personen, StR 2010, 90
– Non-discrimination at the crossroads of international taxation. Landesbericht Schweiz, IFA-Kongress 2008, CDFI 2008a, 587

OESTERHELT STEFAN/WINZAP MAURUS, Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzen durch Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen (ZBStA), ASA 74 (2005/2006), 449

RATHS ROLAND/BOSSHARD ERICH, Bundesgericht verbessert Rechtstellung von quellensteuerpflichtigen Arbeitnehmern, StR 2010, 426

RICHNER FELIX/FREI WALTER/KAUFMANN STEFAN/MEUTER HANS ULRICH, Handkommentar zum DBG, 2. A., Zürich 2009
– Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., Zürich 2006

RIVIER JEAN-MARC, L'égalité devant l'impôt des travailleurs suisses et étrangers, ASA 71 (2002/2003), 97

RUST ALEXANDER, in: Klaus Vogel/Moris Lehner (Hrsg.), *Doppelbesteuerungsabkommen*. Kommentar, 5. A., München 2008

WALDBURGER ROBERT, Rechtsprechung im Jahr 2000, FSr 2001, 151

WÖLKER ULRICH/GRILL GERHARD, in: Hans von der Groeben/Jürgen Schwarze (Hrsg.), *Kommentar zum Vertrag über die Europäische Union und zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft*, Bd. 1: Art. 1 - 53 EUV, Art. 1 - 80 EGV, 6. A., Baden-Baden 2003

Dokumente, Sammelwerke

OECD-MA, OECD-Musterabkommen, in: OECD Committee on Fiscal Affairs, *Model Tax Convention on Income and on Capital (updated as of 7-17-2008)*, Condensed Version, Paris 2008, 17 (www.oecd.org/dataoecd/14/32/41147804.pdf)

Rb, Rechtsbuch der schweizerischen Bundessteuern, Pestalozzi/Lachenal/Patry (Hrsg.), bearb. von Silvia Zimmermann, unter Mitarbeit von Marion Vollenweider, Therwil (Nachtragssammlung)

Rechtsquellen

Accord relatif aux frontaliers travaillant à Genève, Accord entre le Conseil fédéral suisse et le Gouvernement de la République française sur la compensation financière relative aux frontaliers travaillant à Genève (du 29.1.1973), Rb I B b 7

AEUV, Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union (vom 25.3.1957, konsolidierte Fassung), ABl C 83 (30.3.2010), 47

DBA-A, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Österreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vom 30.1.1974), SR 0.672.916.31

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

DBA-FL, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Fürstentum Liechtenstein über verschiedene Steuerfragen (vom 22.6.1995), SR 0.672.951.43

EStG, (deutsches) Einkommensteuergesetz (idF vom 8.10.2009), BGBl I 2009, 3366 FNA 611-1

EU-ArbeitnehmerfreizügigkeitsV, V (EWG) 1612/68 über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer innerhalb der Gemeinschaft (vom 15.10.1968), ABl EU L 257 (19.10.1968), 2

FZA, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft einerseits und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten andererseits über die Freizügigkeit (vom 21.6.1999), SR 0.142.112.681

Grenzgängervereinbarung-F, Vereinbarung zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und der Regierung der Französischen Republik über die Besteuerung der Erwerbseinkünfte von Grenzgängern (vom 11.4.1983), BBl 1983 II, 535, und Rb I B b 35

Grenzgängervereinbarung-I, Vereinbarung zwischen der Schweiz und Italien über die Besteuerung der Grenzgänger und den finanziellen Ausgleich zu-

gunsten der italienischen Grenzgemeinden (vom 3.10.1974), SR 0.642.045.43

Protokoll 2006 DBA-A, Protokoll zur Abänderung des Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Österreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vom 21.3.2006), SR 0.672.916.312

Protokoll der gemischten Kommission gemäss Art. 26 Ziff. 4 des Abkommens Schweiz-Italien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Regelung einiger anderer Fragen auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (erstellt aufgrund der Verhandlungen vom 9.7.1985), Rb I B 1 33

QStV, V über die Quellensteuer bei der direkten Bundessteuer (Quellensteuerverordnung) (vom 19.10.1993), SR 642.118.2

Vertrag über die Europäische Union und Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union (vom 25.3.1957, konsolidierte Fassung), AB I C 83 (30.3.2010), 1

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

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

Materialien

Botschaft Protokoll 2006 DBA-A, Botschaft über ein Protokoll zur Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens mit der Republik Österreich, BBl 2006, 5155

Botschaft sektorielles Abkommen, Botschaft zur Genehmigung der sektoriellen Abkommen zwischen der Schweiz und der EG (vom 23.6.1999), BBl 1999, 6128

Praxisanweisungen

Merkblatt Grenzgängerdefinition DBA-F, Merkblatt der ESTV – Definition des Grenzgängers im Sinne von Artikel 3 der Vereinbarung zwischen der Regierung der Französischen Republik und dem Schweizerischen Bundesrat (vom 24.2.2005), Rb I B b 72

Rechtsprechung im Jahr 2009 (1. Teil)

Prof. Dr. iur. et lic. oec. Robert Waldburger*

Inhalt

1	Unpräzise Präzisierung des Begriffs des gewerbsmässigen Wertschriftenhandels	231
2	Teilbesteuerungsverfahren: Verfassungswidriges kantonales Gesetz ist vorübergehend anwendbar – Folgen für den Gesetzgeber?	238
	Literatur	241
	Berichte	241
	Rechtsquellen	241
	Praxisanweisungen	241
	Materialien	241

1 Unpräzise Präzisierung des Begriffs des gewerbsmässigen Wertschriftenhandels¹

Sachverhalt

Ein betagtes Ehepaar deklarierte bei der zürcherischen Staats- und Gemeindesteuer im Jahr 2004 eine Vermögensvermehrung von Fr. 725 351 (von Fr. 2 825 480 auf Fr. 3 550 831), jedoch ein steuerbares Einkommen von lediglich Fr. 40 400, worauf die Steuerbehörden im Rahmen des Veranlagungsverfahrens eine Untersuchung durchführten und feststellten, dass die Steuerpflichtigen im Jahr 2004 auf ihrem Wertschriftenvermögen Kursgewinne von Fr. 938 750 erzielt hatten.

Das Steueramt stellte fest, dass die Transaktionen primär durch einen vom Ehepaar beauftragten Vermögensverwalter durchgeführt worden waren. Die Gewinne stammten u. a. aus den folgenden 3 Quellen: Fr. 143 000 aus dem Handel mit im SMI erfassten Aktien (32 Transaktionen mit einem Volumen von Fr. 2,8 Mio.); Fr. 407 245 aus dem Handel mit Call- und Put-Optionen auf Aktien sowie Futures auf den SMI (69 Transaktionen mit einem Volumen von Fr. 1,85 Mio.); Fr. 359 982 aus dem Devisenhandel (82 Transaktionen mit einem Volumen von rund Fr. 30 Mio.).

Am Schluss der Steuerperiode 2004 waren Fr. 3 Mio. als Festgelder angelegt. Die restlichen Wertschriften und Guthaben von Fr. 314 751 setzten sich aus Anlagefonds, Bank- und Postkonti sowie WIR-Geld zusammen.

Gestützt auf diese Untersuchungsergebnisse qualifizierte das Steueramt das Ehepaar als gewerbsmässige Wertschriftenhändler und erhöhte dessen steuerbares Einkommen massiv. Einsprache und Rekurs gegen diese Qualifikation wurden abgewiesen, während das Verwaltungsgericht das Vorliegen von gewerbsmässigem Wertschriftenhandel verneinte und deshalb eine Beschwerde des Ehepaars guthiess.² Das Steueramt erhob gegen

* Ordinarius für Steuerrecht an der Universität St.Gallen.

1 BGer 2C_868/2008 (23.10.2009), StE 2110 B 23.1 Nr. 68.

2 VGer ZH SB 2007.00127 (22.10.2008), RB 2008 Nr. 77.

dieses Urteil Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten und verlangte die Aufhebung des vorinstanzlichen Urteils sowie die Bestätigung des Urteils der Steuerrekurskommission.

Das Bundesgericht hiess diese Beschwerde gut.

Erwägungen des Bundesgerichts

Zunächst hält das Bundesgericht fest, dass die Bestimmung über das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit gemäss Art. 18 Abs. 1 StG ZH gleich laute wie Art. 18 Abs. 1 DBG und das StG ZH deshalb im Licht des Anliegens der vertikalen Steuerharmonisierung gleich auszulegen sei wie das DBG und bestätigt sodann seine bisherige Auffassung, wonach der Gesetzgeber im DBG die bereits unter der Geltung des Vorgängererlasses (dem BdBSt) entwickelte Rechtsprechung fortführen wollte und wiederholt seine frühere Auslegung, wonach einzig Kapitalgewinne, die im Rahmen einer schlichten Verwaltung privaten Vermögens anfallen, als steuerfreie Kapitalgewinne zu qualifizieren seien. Das Gericht stellt im Weiteren seine bisherige Rechtsprechung, wonach die Abgrenzung zwischen einfacher Vermögensverwaltung und auf Erwerb gerichteter Tätigkeit im Einzelfall aufgrund von Indizien zu beurteilen sei, dar und ruft den Grundsatz in Erinnerung, dass der Frage, ob der Steuerpflichtige die Wertschriftengeschäfte selbst oder durch einen beauftragten Dritten abwickle, nicht von entscheidender Bedeutung sei. Das Wertschriftengeschäft erfordere ohnehin den Beizug fachkundiger Personen, deren Aktivitäten dem Steuerpflichtigen steuerlich zugerechnet würden.

Anschliessend erwähnt das Bundesgericht die Kritik des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich an seiner Rechtsprechung, begnügt sich aber mit der Feststellung, diese Kritik sei weder neu noch rechtfertige sie eine grundsätzliche Abkehr von seiner eigenen Rechtsprechung und verweist zur Begründung dieser Position auf seine frühere Auseinandersetzung mit der Auslegung des Begriffs des gewerbmässigen Wertschriftenhandels durch das Zürcher Verwaltungsgericht. Sodann hält es fest, dass die Berufung der Vorinstanz auf kritische Äusserungen des Bundesrats zur heutigen Praxis von Behörden und Gerichten in der Botschaft zur Unternehmenssteuerreform II unbehelflich sei, weil der Bereich des gewerbmässigen Wertschriftenhandels, entgegen dem Vorschlag des Bundesrats, vom Parlament aus der Vorlage herausgelöst, d. h. im Rahmen der Unternehmenssteuerreform II fallengelassen worden sei.

Bevor sich das Bundesgericht mit der Kritik an seiner bisherigen Rechtsprechung auseinandersetzt, äussert es sich in E 2.6 noch ablehnend gegenüber Praktiken verschiedener kantonaler Steuerverwaltungen, welche an-

hand gewisser Kennzahlen darüber befinden, ob ein gewerbmässiger Wertschriftenhandel vorliege. Dieser Ansatz führe nur in klaren Fällen zu sachgerechten Ergebnissen, während in den übrigen Fällen weiterhin eine rechtliche Beurteilung nach dem gesamten Erscheinungsbild angebracht sei.

Anschliessend kommt das Gericht in E 2.7 zum Kern seiner grundsätzlichen Erwägungen, der in einer Änderung seiner bisherigen Rechtsprechung im Sinn einer gewissen Priorisierung der Indizien, die zum Vorliegen einer selbständigen Erwerbstätigkeit im Zusammenhang mit dem Wertschriftenhandel geprüft werden, besteht.

Nachdem das Bundesgericht darauf hinweist, dass seine Rechtsprechung in der Literatur teilweise kritisiert worden sei, weil sie weder Rechtssicherheit noch Gleichbehandlung gewährleiste, da sie mehr auf subjektiven als auf objektiven Kriterien beruhe, erwähnt das Gericht den in der Literatur und der Botschaft zur Unternehmenssteuerreform II unterbreiteten Lösungsvorschlag, die Abgrenzung aufgrund von quantitativen Alternativkriterien vorzunehmen, nimmt aber dazu nicht klar Stellung, äussert sich jedoch weniger deutlich negativ als in E 2.6 zum methodischen Ansatz, «eindeutige» Kriterien für die Abgrenzung der (schlichten) Vermögensverwaltung von der nebenberuflich ausgeübten selbständigen Erwerbstätigkeit aufzustellen. Es begnügt sich an dieser Stelle des Urteils mit dem Hinweis, gegen die vom Bundesrat dem Parlament vorgeschlagene Methode lasse sich einwenden, jeder Versuch, das Problem der Abgrenzung durch das Aufstellen von eindeutigen Kriterien zu lösen, erweise sich als problematisch.

Es sei jedoch durchaus einzuräumen, dass aufgrund der dynamischen Entwicklung an den Finanzmärkten, welche in immer schnellerem Rhythmus neue Finanzprodukte anbieten würden, bestimmte Kriterien an Bedeutung verlören, während sich andere als bedeutsamer erwiesen hätten. So sei nicht von der Hand zu weisen, dass sich das Kriterium der «systematischen und planmässigen Vorgehensweise» als nicht mehr zeitgemäss erweise, weil heute fast jede Person, die sich privat oder gewerbmässig mit dem Wertschriftenhandel befasse, dieses Kriterium erfülle. Das Gleiche gelte für die «speziellen Fachkenntnisse». Diese beiden Kriterien könnten bei der Beurteilung des gewerbmässigen Wertschriftenhandels nur noch eine untergeordnete Bedeutung haben, «namentlich im Sinne von Ausschlusskriterien» (E 2.7 zweitletzter Absatz, letzter Halbsatz).

Dagegen rückten die beiden Kriterien der «Höhe des Transaktionsvolumens» sowie des «Einsatzes erheblicher fremder Mittel zur Finanzierung der Geschäfte» in den Vordergrund und seien fortan stärker zu gewichten. Diese beiden Kriterien würden auf objektiven und quan-

tifizierbaren Gegebenheiten beruhen, was ihre Anwendung wesentlich erleichtere. Sodann erwähnt das Gericht den Beitrag von Fritz Müller aus dem Jahr 2007³ und macht dazu die Aussage, dort würden diese beiden Voraussetzungen ebenfalls – wenn auch mit gewissen Vorbehalten – als die Tauglichsten erachtet.

Vor dem Hintergrund dieser grundsätzlichen Ausführungen wendet sich das Gericht dann dem zu beurteilenden Sachverhalt zu. Dabei stellt es zunächst das grosse Transaktionsvolumen, welches mit insgesamt Fr. 35 Mio. das 10-Fache des Vermögens am Ende des Steuerjahres betrug, in den Vordergrund. Sodann misst es auch der Anzahl der vom Ehepaar (durch den von ihm beauftragten Vermögensverwalter) getätigten Transaktionen von durchschnittlich 1 Transaktion pro 2 Tage im Kalenderjahr sowie deren spekulativem, namentlich bei den Devisengeschäften risikobehaftetem Charakter eine erhebliche Bedeutung zu. Zudem stellt das Gericht fest, dass der Einsatz der Derivate weniger der Absicherung des Aktienvermögens diene, sondern spekulativer Natur war und auch in bescheidenem Umfang Fremdmittel (durch eine Erhöhung der Hypothek) eingesetzt wurden. Es wird hier⁴ jedoch offen gelassen, welche Bedeutung diese beiden Sachverhaltselemente für die Entscheidung hatten.

Das Bundesgericht kommt zum Schluss, dass sich aus dem Sachverhalt «ohne Weiteres» ergebe, dass die von ihm zuvor erwähnten Kriterien für die Annahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit im Sinn seiner bisherigen Rechtsprechung, insbesondere das sehr hohe Transaktionsvolumen (Verweis auf E 2.4 und 2.7), erfüllt seien.

Bezüglich der Erwägung der Vorinstanz, wonach derivative und strukturierte Produkte ebenso wie Anteile an Hedge-Fonds mittlerweile auch bei Privatpersonen weit verbreitet seien, wie die einschlägige Werbung in seriösen Tageszeitungen zeige, wendet das Bundesgericht ein, dass der Optionshandel auf gewerbsmässiges Vorgehen hindeuten könne, wenn die Optionen nicht in erster Linie zur Absicherung von Risiken dienten. Das Gericht wiederholt auch hier die Sachverhaltselemente des sehr hohen Transaktionsvolumens und der recht spekulativ und kurzfristig getätigten Geschäfte.

In der nachfolgenden E 3.3. führt das Gericht aus, dass das Festhalten an der bisherigen Praxis nicht bedeute, dass es einem Steuerpflichtigen nicht möglich sein solle, in seiner Freizeit sein Vermögen nach modernen Anlagestrategien und mit Hilfe moderner Anlageformen zu verwalten, ohne als selbständig Erwerbender qualifiziert zu werden. Im zu entscheidenden Fall sprächen jedoch das grosse Umsatzvolumen und der Einsatz von Fremdkapital für die Annahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit.

Nicht zu hören sei auch der Einwand des Ehepaars, sie hätten die gleichen Transaktionen (statt über einen professionellen Vermögensverwalter) auch über einen Anlagefonds abwickeln können, und dann hätte sich die Frage des gewerbsmässigen Wertschriftenhandels gar nicht gestellt. Als Begründung für diese Entscheidung führt das Bundesgericht an, die Einflussmöglichkeiten eines Investors auf einzelne Ereignisse seien im Finanzmarkt viel grösser als bei Transaktionen, die in einem einzigen Fonds gebündelt seien.

Die Würdigung der Gesamtumstände ergebe insbesondere aufgrund der kurzen Besitzdauer und des relativ hohen Umsatzes sowie des Einsatzes von Fremdkapital nicht das Bild einer bloss dynamischen Vermögensverwaltung, sondern es sei gezielt, mit erheblichem Mitteleinsatz und auch mit hohem Risiko versucht worden, die Börsenentwicklung auszunützen. Dieses Vorgehen könne insgesamt und unter Würdigung der gesamten konkreten Umstände nicht mehr als gewöhnliche Vermögensverwaltung bezeichnet werden, sondern es liege eine selbständige Erwerbstätigkeit vor. Deshalb wird die Beschwerde des Kantonalen Steueramts gutgeheissen.

Bemerkungen und Schlussfolgerungen

1. Das Bundesgericht weist das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich in die Schranken und macht klar, dass dessen Auffassung, wonach das Auftreten nach aussen ein konstitutives Merkmal jeder selbständigen Erwerbstätigkeit bilde, auch bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern vor der bundesgerichtlichen Beurteilung nicht standhält. Dies ist aber leider bereits die einzige klare Aussage, die diesem Urteil entnommen werden kann. Im Übrigen sind sowohl die Ausführungen zur generellen Problematik der Abgrenzung der privaten Vermögensverwaltung als auch deren Anwendung auf den konkreten Fall teilweise vage bzw. nicht eindeutig oder widersprüchlich, und die Auseinandersetzung mit den übrigen entscheidungsrelevanten Erwägungen der Vorinstanz unterbleibt leider.

2. Bezüglich der Kritik des Bundesgerichts am Verwaltungsgericht des Kantons Zürich fällt auf, dass das Gericht einen wesentlichen Teil der Begründung des vor-

3 MÜLLER, Der Quasi-Wertschriftenhandel. Umqualifikation von steuerfreiem Kapitalgewinn in steuerbares Einkommen.

4 Die Bedeutung des Einsatzes von Derivaten (den Ausführungen des Gerichts ist zu entnehmen, dass damit hier nicht sämtliche Derivate, sondern nur Call- und Put-Optionen auf Aktien gemeint sind) wird im Urteil generell offen gelassen, während dies bezüglich des Einsatzes von Fremdkapital nur bezogen auf die Beurteilung des zu entscheidenden Sachverhalts der Fall ist.

instanzlichen Urteils schlicht und einfach übergeht, indem es nicht erwähnt, dass die Vorinstanz zwar an ihrer Rechtsprechung bezüglich des Auftretens nach aussen als konstitutivem Merkmal der selbständigen Erwerbstätigkeit auch bei der Frage des gewerbmässigen Wertschriftenhandels im Grundsatz festgehalten hatte, es jedoch nicht dabei bewenden liess. Vielmehr hat das Verwaltungsgericht in E 3.4.2 seines Urteils festgehalten, dass es «leider» trotz der Kritik in der Lehre und des Bundesrats (in der Botschaft zur Unternehmenssteuerreform II) im Licht der vertikalen Harmonisierung auch die vom Bundesgericht aufgestellten Kriterien prüfen müsse. Diese Prüfung hat das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich denn auch vorgenommen und ist dabei zum Ergebnis gelangt, dass selbst bei Anwendung der bundesgerichtlichen Kriterien auf den zu entscheidenden Sachverhalt keine selbständige Erwerbstätigkeit vorliege. Zur Begründung hat das Verwaltungsgericht Folgendes angeführt:

- (1) Wenn anerkannt sei, dass Optionen auch in ein «normales» Wertschriftenportefeuille gehören dürfen, ergebe sich – aus dem Charakter der Optionen – die Notwendigkeit, diese regelmässig zu beobachten und laufend zu ersetzen. Dies könne auch bei einem limitierten Wertschriftenbestand zwangsläufig zu zahlreichen Transaktionen führen.
- (2) Auch Derivate und strukturierte Produkte, ebenso wie Anteile an Hedge-Fonds, seien mittlerweile weit verbreitet, was auch aus der umfangreichen Werbung für solche Produkte in seriösen Tageszeitungen hervorgehe.
- (3) Sodann sei auch das Investieren in unterschiedliche Währungen keineswegs derart exotisch, dass allein daraus etwas zu Ungunsten der Steuerpflichtigen abgeleitet werden könne.
- (4) Die Fremdkapitalquote betrage nur rund 11 %⁵ des Wertschriftenportefeuilles und sei deshalb bei weitem nicht erheblich.⁶ Zudem stamme das Fremdkapi-

tal aus einer Erhöhung der Hypothek, welche gemäss glaubwürdigen Schilderungen der Steuerpflichtigen aus privaten Gründen erfolgte⁷ und deren Mittel auf ein Konto flossen, auf dem das Ehepaar seinen Bargeldbestand hält.

Es stellt schon einen, vorsichtig ausgedrückt, ungewöhnlichen Vorgang dar, dass das Bundesgericht das Urteil eines höchsten kantonalen Gerichts aufhebt und dabei wesentliche, entscheiderelevanten Erwägungen im aufgehobenen Urteil ignoriert. Unter dem Aspekt der Verbesserung der Rechtssicherheit in einem Bereich, wo schon seit vielen Jahren eine erhebliche Unsicherheit herrscht, ist die mangelhafte bzw. fehlende Auseinandersetzung mit den Positionen des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich – die im Ergebnis nicht über die Bestätigung der bundesgerichtlichen Position, wonach das Auftreten nach aussen kein konstitutives Element für eine selbständige Erwerbstätigkeit bilde, hinausgegangen ist – sehr zu bedauern. Hätte das Bundesgericht zu den oben unter (1) und (2) erwähnten Auffassungen der Vorinstanz Position bezogen, bestünden nun klare Aussagen zur Bedeutung des Einsatzes von Optionen, Derivaten und strukturierten Produkten bei der Frage der Abgrenzung der privaten Vermögensverwaltung zur selbständigen Erwerbstätigkeit. Statt in diesem Bereich für die Steuerpflichtigen und deren Vermögensverwalter klare Leitplanken zu setzen, begnügt sich das Bundesgericht mit der Aussage (in E 3.3), das Festhalten an seiner bisherigen Praxis (die zur Qualifikation des Ehepaares als gewerbmässige Wertschriftenhändler geführt hat) bedeute nicht, dass eine Vermögensverwaltung «nach modernen Anlagestrategien und mithilfe moderner Anlageformen» stets zu einer selbständigen Erwerbstätigkeit führe,⁸ dass aber im zu entscheidenden Fall vor allem das grosse Umsatzvolumen und der Einsatz von Fremdkapital für die Annahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit sprä-

5 Diese Sachverhaltsangabe kann der durch die Steuerrekurskommission I vorgenommenen Sachverhaltsdarstellung, die das Gericht in E 3.2 wiedergibt, entnommen werden.

6 Zum Urteil, wonach eine Fremdkapitalquote von 11 % bei weitem noch nicht erheblich (und damit für die Steuerpflichtigen schädlich) sei, verweist das Verwaltungsgericht ohne nähere Ausführungen auf die Botschaft zum Unternehmenssteuerreformgesetz II. Dort hat der Bundesrat ausgeführt, dass gemäss bisheriger Praxis und Rechtsprechung eine Veränderung oder ein Umstand dann als steuerlich relevant anzusehen sei, wenn es sich um mindestens 20 % der (bisherigen) Gesamtgrösse handle. Eine erhebliche Fremdfinanzierung von Wertschriften liege deshalb vor, wenn mindestens 20 % des Kaufpreises mit Fremdkapital finanziert worden seien. Dabei ist der Bundesrat von einer objektmässigen Zuordnung des Fremdkapitals ausgegangen und hat ausgeführt, dass es unerheblich sei, ob die Fremdfinanzierung unmittelbar mit dem Kauf der Wertschriften zusammenhänge (z. B. mittels Lombardkredits) oder durch Erhöhung bestehender

Schulden (z. B. einer Hypothek) erfolgt sei. Massgeblich seien die objektiven Verhältnisse im Zeitpunkt des Erwerbs der Wertschriften.

7 Das Gericht legt nicht offen, welches diese privaten Gründe für die Erhöhung der Hypothek waren.

8 Das Bundesgericht macht in dieser Erwägung noch eine Einschränkung dieser Aussage auf Personen, die in ihrer «Freizeit neben der Ausübung der (im vollen Pensum verrichteten) Haupterwerbstätigkeit» ihr Vermögen entsprechend verwalten. Es ist zu hoffen, dass das Bundesgericht in seiner künftigen Rechtsprechung an dieser sachwidrigen Einschränkung nicht festhalten wird. Andernfalls wäre es z. B. Rentnern oder Teilzeitbeschäftigten und Privatiers nicht erlaubt, eine aktive Vermögensverwaltung in vom Gericht umschriebener Form auszuüben, ohne als selbständig erwerbend qualifiziert zu werden. Durch die vom Gericht auch in diesem Fall vorgenommene integrale Zurechnung der Tätigkeit beauftragter professioneller Vermögensverwalter würde die gleiche Beschränkung eintreten, weil dieser Personenkreis naturgemäss nicht in der Freizeit, nebst einer andern hauptberuflichen Tätigkeit, mit der Vermögensverwaltung befasst ist.

chen. Mit dieser vagen Aussage wird einerseits wenig zur Rechtssicherheit beigetragen,⁹ und andererseits bleiben durch den Verweis auf das «schädliche» Sachverhaltselement des Einsatzes von Fremdkapital – ohne in diesem Punkt auf die Erwägungen der Vorinstanz einzugehen – 2 weitere, für die Praxis wichtige Fragen höchstrichterlich ungeprüft: Zum einen wäre zu entscheiden gewesen, ob für die Frage eines allenfalls «schädlichen» Einsatzes von Fremdkapital die von der Vorinstanz angestellte, objektmässige Zuordnung der Fremdkapitalaufnahme¹⁰ zulässig bzw. angebracht sei oder ob eine proportionale, nach Massgabe aller Aktiven berechnete Zuordnung der Schulden rechtmässig sei. Zum anderen hätte die Frage geklärt werden müssen, welches eine «erhebliche» Fremdkapitalquote ist. Das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich erachtete unter Berufung auf die Botschaft zum Unternehmenssteuerreformgesetz II, welche die Grenze bei 20 % ansetzte, eine – sich offensichtlich aus einer proportionalen Betrachtungsweise ergebende – Fremdkapitalquote von 11 % als «bei weitem» noch nicht erheblich.¹¹

Das Bundesgericht entscheidet diese Fragen nur implizite. Es misst in E 3.3 dem Einsatz von Fremdkapital (nebst dem Umsatzvolumen) eine mit ausschlaggebende Bedeutung für das Vorliegen einer selbständigen Erwerbstätigkeit zu, obwohl es in E 3.2 festhält, dass der Einsatz von Fremdmitteln (durch eine Erhöhung der Hypothek auf dem Eigenheim) in verhältnismässig bescheidenem Umfang erfolgt sei. Auf die von der Vorinstanz gemachten Einwendungen, wonach die Hypothek aus privaten Gründen erfolgt sei und dass zudem die Fremd-

kapitalquote bei weitem nicht erheblich sei, geht das Bundesgericht, wie erwähnt, nicht ein. Das Bundesgericht lässt einerseits offen, ob es eine proportionale Betrachtungsweise anstellte oder allenfalls sogar jede Aufnahme von Fremdkapital in jener Steuerperiode, in welcher sich die Qualifikationsfrage stellt, objektmässig der Wertschriftenverwaltung zurechnet, ohne die Frage zu prüfen, ob ein tatsächlicher wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der Aufnahme des Fremdkapitals und der Wertschriftenverwaltung besteht. Andererseits deutet diese Entscheidung darauf hin, dass beim Vorliegen eines grossen Transaktionsvolumens jegliche Aufnahme von Fremdmitteln, auch wenn sie in keiner Weise erheblich ist, bereits zur Qualifikation von Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit führt, auch wenn die übrigen vom Bundesgericht zunächst in dieser Entscheidung angeführten Merkmale – wie der Handel mit Derivaten, die nicht der Absicherung des eigenen Wertschriftenportefolles dienen, und das Eingehen von beträchtlichen Risiken – nicht erfüllt sind.

Dadurch, dass das Bundesgericht die oben angeführten Argumente der Vorinstanz ignoriert, beraubt es sich auch der Möglichkeit, sich mit deren Argument (3) kritisch auseinanderzusetzen. Das Bundesgericht hätte allenfalls zum Ergebnis kommen können, dass das Verwaltungsgericht die Tatsache, dass das Ehepaar im Jahr 2004 Devisentransaktionen mit einem Volumen von ungefähr Fr. 20 Mio. (und damit etwa des 15-Fachen des Anfangsbestands bzw. knapp des 10-Fachen des Endbestands des gesamten Vermögens der Steuerpflichtigen, inkl. Eigenheim) umgesetzt hat, etwas leichtfertig mit der Bemerkung, das Investieren in unterschiedliche Währungen sei keineswegs derart exotisch, dass allein daraus etwas zu Ungunsten der Steuerpflichtigen abgeleitet werden könne, als bedeutungslos qualifiziert hat. Hier hätte das Bundesgericht allenfalls einen methodisch korrekten Ansatzpunkt für seine Entscheidung finden können – je nach der Bedeutung, den es, möglicherweise anders als die Vorinstanz, dem Transaktionsvolumen beimisst.

3. Am Ende seiner Grundsatzergwägungen zur Problematik der Abgrenzung der Vermögensverwaltung von der selbständigen Erwerbstätigkeit (E 2.7) erweckt das Bundesgericht den Eindruck (ohne dass es den Begriff der Praxisänderung verwendete), es habe seine bisherige Praxis im Sinn einer Anpassung an die Realitäten der Gegenwart zu Gunsten der Steuerpflichtigen angepasst, indem es ausführte, dass die Elemente des systematischen und planmässigen Vorgehens und der speziellen Fachkenntnisse nicht mehr zeitgemäss seien. Statt diese beiden Elemente aus dem Kriterienkatalog auszuschliessen, hat das Gericht jedoch entschieden, dass diese nur noch eine untergeordnete Bedeutung, namentlich im Sinn von «Ausschlusskriterien», hätten.

9 Sowohl das KS Gewerbsmässiger Wertschriftenhandel der ESTV als auch die Weisung ZH Gewerbsmässiger Wertschriftenhandel legen fest, dass der Kauf und Verkauf von Derivaten, insbesondere von Optionen, nur dann in jedem Fall unschädlich ist, wenn er der Absicherung eigener Wertschriftenpositionen dient. Damit entsteht ein Spannungsfeld zur hier wiedergegebenen Aussage des Bundesgerichts, an dessen Beseitigung die Praxis ein grosses Interesse hat.

10 Das Zürcher Verwaltungsgericht anerkannte, dass die Hypothek auf dem Eigenheim aus «privaten Gründen» und nicht im Zusammenhang mit der Finanzierung von Wertschriftengeschäften erhöht wurde und nahm damit eine objektmässige, dem wirtschaftlichen Zusammenhang der Schulden entsprechende Zuweisung des Fremdkapitals vor.

11 VGer ZH SB 2007.00127 (22.10.2008) E 3.4.2, RB 2008 Nr. 77. In diesem Punkt ist auch dieses Urteil nicht konsistent, indem es die objektmässige und die proportionale Zuordnung vermischt. Wenn das Gericht dem Umstand, dass die Schulden nicht im Zusammenhang mit den Wertschriftengeschäften eingegangen worden sind, entscheidende Bedeutung beimisst (objektmässige Zuordnung), hätte es zur Feststellung gelangen müssen, dass die Fremdkapitalquote null war. Stattdessen schwenkte das Gericht methodisch zur proportionalen Betrachtungsweise um und erachtete die Fremdkapitalquote (proportional über das gesamte Vermögen betrachtet) von 11 %, welche die Steuerrekurskommission ermittelt hatte, als «bei weitem» nicht erheblich.

Zu diesen Ausführungen ist zunächst anzumerken, dass die beiden Kriterien des systematischen und planmässigen Vorgehens sowie der speziellen Fachkenntnisse immer dann, wenn Steuerpflichtige im Rahmen eines Vermögensverwaltungsmandats ein professionelles Vermögensverwaltungsunternehmen beauftragen,¹² ohnehin sachwidrig wären. Da die Aktivitäten dieser Unternehmen gemäss ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung den Steuerpflichtigen integral zugerechnet werden, wenn es um die Frage der Ausübung einer selbständigen Erwerbstätigkeit geht, ergibt sich die Sachwidrigkeit der Anwendung dieser Kriterien – entgegen den Ausführungen des Bundesgerichts – nicht als Folge von dynamischen Entwicklungen an den Finanzmärkten, sondern aufgrund dieser Zurechnung von Handlungen von Beauftragten zum Handeln der Steuerpflichtigen iVm der Annahme, dass diese professionellen Beratungsunternehmen in jedem Fall über besondere Fachkenntnisse verfügen und in ihrer Arbeit systematisch und planmässig vorgehen. Würde man die genannten beiden Kriterien in Praxis und Rechtsprechung anwenden, hätte dies zur Folge, dass alleine schon die Vergabe eines allgemeinen Verwaltungsauftrags an ein Vermögensverwaltungsunternehmen das Vorliegen von 2 «schädlichen» Kriterien nach sich ziehen würde. Wenn anerkannt ist, dass Art. 18 Abs. 1 DBG und analoge Bestimmungen des kantonalen Rechts dieses Ergebnis nicht hergeben, muss konsequenterweise der Schluss gezogen werden, dass Steuerpflichtige, die keine solchen Vermögensverwaltungsaufträge vergeben, nicht schlechter gestellt werden dürfen als solche, die dies tun. Daraus folgt zwingend, dass ein systematisches und planmässiges Vorgehen, gepaart mit besonderen Fachkenntnissen, unabhängig von den Entwicklungen an den Finanzmärkten auch bei Personen, welche sich selbst um die Verwaltung ihres Vermögens kümmern, so lange keine Rolle spielen kann, als Praxis und Rechtsprechung auch Handlungen von beauftragten Dritten den Steuerpflichtigen zurechnen. Die beiden Kriterien «systematisches und planmässiges Vorgehen» und «spezielle Fachkenntnisse» hätten deshalb schon seit jeher aus dem Indizienkanon entfernt gehört.

Das Bundesgericht zieht jedoch diese Konsequenz nicht und schliesst auch aus seinem Argumentationsansatz, wonach diese beiden Kriterien nicht mehr zeitgemäss seien, nicht, dass sie künftig als Indizien für das Vorliegen einer selbständigen Erwerbstätigkeit ganz entfallen werden, sondern es positioniert diese beiden Kriterien, wie erwähnt, als «untergeordnete Ausschlusskriterien». Im Weiteren entscheidet das Gericht, dass die beiden Kriterien der Höhe des Transaktionsvolumens und des Ein-

satzes erheblicher fremder Mittel in den Vordergrund rückten und «fortan stärker zu gewichten seien» (E 2.7 zweitletzter Satz).

Zu diesen Aussagen ist zunächst kritisch anzumerken, dass es der Wendung «namentlich im Sinne von Ausschlusskriterien» iVm der Wertung, diese seien in Zukunft untergeordnet, an Aussagekraft mangelt. «Ausschlusskriterien» würde bedeuten, dass, wenn jemand nicht systematisch und planmässig vorgeht und/oder nicht über spezielle Fachkenntnisse verfügt, eine selbständige Erwerbstätigkeit in keinem Fall vorliegen könne. Wäre dies die vom Bundesgericht gewollte Aussage, wären jedoch diese beiden Kriterien nicht untergeordnet, sondern im Gegenteil allen andern Kriterien übergeordnet, weil beim Fehlen der vom Gericht genannten Kriterien diese andern Kriterien gar nicht mehr geprüft werden könnten. Da jedoch eine solche Überordnung vom Bundesgericht aufgrund seiner vorangehenden Ausführungen mit Sicherheit nicht gewollt ist, bleibt im Dunkeln, was der Begriff «Ausschlusskriterien» hier aussagen soll. Angesichts dieser Tatsache ist es angezeigt, den letzten Halbsatz des 2. Abs. von E 2.7 gedanklich zu streichen, wenn es darum geht, die präjudiziellen Auswirkungen des hier besprochenen Urteils auszuloten.

Im Weiteren ist festzustellen, dass die vom Bundesgericht in diesen allgemeinen Erwägungen aufgestellte Prioritätenordnung nur scheinbar eine Klärung der Rechtslage mit sich bringt. Wenn festgelegt wird, dass die Kriterien «systematisches und planmässiges Vorgehen» und «spezielle Fachkenntnisse» neu von untergeordneter Bedeutung sind, während die beiden Kriterien «Höhe des Transaktionsvolumens» und «Einsatz erheblicher fremder Mittel» in den Vordergrund rücken und künftig stärker zu gewichten sind, ist damit so lange wenig Konkretes gewonnen, als die Rechtsprechung weitergeführt wird, wonach jedes Indiz zusammen mit andern, u. U. jedoch auch allein, zur Annahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit führen kann.

Wollte man Rechtssicherheit schaffen oder diese zumindest markant verbessern, müsste man zweckmässigerweise, so wie das der Bundesrat in seiner Botschaft für das Unternehmenssteuerreformgesetz II getan hat, eine Eingrenzung auf gewisse Kriterien vornehmen und deren gegenseitiges Verhältnis regeln. Dass der Ansatz, wie ihn das Bundesgericht in seiner tragenden E 2.7 im hier besprochenen Entscheid getan hat, nicht zur Rechtssicherheit beiträgt, wird auch dadurch ersichtlich, dass das Gericht in seiner konkreten Entscheidungsfindung auch die Elemente der Anzahl der Transaktionen und des spekulativen, mit erheblichen Risiken behafteten Verhaltens des Ehepaars – indirekt, über den Vermögensverwalter – er-

12 Wie dies das Ehepaar, über dessen Vorgehen im hier besprochenen Entscheid zu befinden ist, getan hat.

wähnt, ohne klar zu sagen, welcher Stellenwert diesen Elementen in der Prioritätenordnung zukommt.

4. Einen methodischen Sündenfall begeht das Bundesgericht am Schluss der E 3.7 mit der Aussage, auch Müller habe in seinem Beitrag¹³ – zwar mit Vorbehalten – die beiden Kriterien des Transaktionsvolumens und des Einsatzes von fremden Mitteln als die tauglichsten Kriterien erachtet. Die Lektüre des vom Bundesgericht angeführten Beitrags zeigt jedoch, dass dieser Autor sich zur Frage des Einsatzes von fremden Mitteln nur am Rande (im Zusammenhang mit der Verwaltungsanweisung des Kantons Schwyz, und zwar kritisch) äussert und dieses Kriterium in keiner Weise als tauglich oder untauglich beurteilt. Er fokussiert seine Ausführungen weitgehend auf die Problematik des Transaktionsvolumens und vertritt die Auffassung, dass nicht auf das absolute Volumen abgestellt werden dürfe, sondern dass eine Relation zum Vermögensvolumen hergestellt werden müsse und weist dann aber auf die erheblichen praktischen Schwierigkeiten hin, die bei der Bestimmung dieses Transaktionsvolumens, namentlich bei indirekten Investitionen, bestehen. Der Autor zieht sodann das Fazit, dass die Frage der Abgrenzung der privaten Vermögensverwaltung zur selbständigen Erwerbstätigkeit nicht der Praxis überlassen werden könne, sondern dass es eine gesetzliche Lösung brauche. In diesem Zusammenhang weist er darauf hin, dass die Elemente der Einstiegsschwelle und der Umschlagshäufigkeit – nicht des Transaktionsvolumens! – «an sich tauglich» wären, dass sich jedoch in der praktischen Umsetzung nur schwer zu bewältigende Probleme stellten und tritt dafür ein, dass der Gesetzgeber die – vom Bundesgericht im hier zu besprechenden Entscheid erneut abgelehnte und damit definitiv begrabene – alte Zürcher Praxis, wonach ein gewerbsmässiger Wertschriftenhandel nur dann gegeben ist, wenn die Person nach aussen sichtbar am Wertpapierhandel teilnimmt, verankern solle. Dieser Autor eignet sich somit denkbar schlecht dafür, vom Bundesgericht als Zeuge für seine Auffassungen herangezogen zu werden. Dennoch hat es das getan und ihm Aussagen unterstellt, die er gar nie gemacht hat.

5. Die Beschwerdeführer haben einen interessanten Begründungsansatz für das Nicht-Vorliegen einer selbständigen Erwerbstätigkeit vorgebracht, indem sie geltend gemacht haben, die vom Vermögensverwalter der Steuerpflichtigen ausgeführten Transaktionen hätten auch über einen Anlagefonds abgewickelt werden können. Dann hätte sich die Frage des Vorliegens einer selbständigen Erwerbstätigkeit beim Ehepaar gar nie gestellt.

Dieses Vorbringen hört das Bundesgericht nicht, mit dem Argument, die Einfluss- und Reaktionsmöglichkeiten eines Investors auf einzelne Ereignisse seien auf dem Finanzmarkt viel grösser als bei Transaktionen, die in einem einzigen Fonds gebündelt seien.

Aus dem publizierten Urteil geht nicht hervor, ob die Steuerpflichtigen ihr Vorbringen tatsächlich auf einen einzigen Anlagefonds beschränkt haben. Unabhängig davon legt diese Argumentation ein generelles Problem im Zusammenhang mit der Zurechnung der Handlungen von Drittpersonen zum Handeln der Steuerpflichtigen auf den Tisch von Praxis und Rechtsprechung. Eine vertiefere Auseinandersetzung mit der Frage, ob es unter dem Aspekt der Rechtsgleichheit zu rechtfertigen sei, darauf zu verzichten, die Handlungen der für den Fonds handelnden Organe den Anlegern zuzurechnen, dies aber bei der Beauftragung eines professionellen Vermögensverwalters zu tun, steht noch aus. Das Bundesgericht beantwortet diese Frage aufgrund seiner Aussage, es sei nur die Möglichkeit der Investition in einen einzigen Fonds mit der Erteilung eines Vermögensverwaltungsauftrags zu vergleichen, nicht, sondern umschiffet sie nur. Wird der Fokus erweitert und wird berücksichtigt, welche vielfältigen Möglichkeiten der Diversifikation, aber auch der (indirekten) gezielten Auswahl von Investitionen den Anlegern heute offenstehen, zeigt es sich, dass ein solches Vorgehen grosse ökonomische Gemeinsamkeiten mit der Erteilung eines Vermögensverwaltungsauftrags, der dem Vermögensverwalter grundsätzliche anlagestrategische Vorgaben macht, ihm aber die Freiheit belässt, wie er diese Vorgaben konkret umsetzt, aufweist.

Wenn die Handlungen der Organe von Anlagefonds auch weiterhin nicht den Anlegern zugerechnet werden sollen, führt dies unweigerlich zur Frage, ob die Zurechnung von Handlungen von Vermögensverwaltern, die im Rahmen von strategischen Vorgaben tätig sind, zum Handeln der Steuerpflichtigen überhaupt zu rechtfertigen sei. Es fällt nicht leicht, einen rechtlich erheblichen Unterschied zu den Aktivitäten von Fondsleitungsorganen auszumachen, um zu rechtfertigen, weshalb hier eine einkommensteuerrechtliche Zurechnung zum Handeln der Anleger unterbleibt, während sie bei den Vermögensverwaltern vorgenommen wird. Mit dieser Zurechnungsfrage hat sich auch die OECD in einem anderen, aber im Kern verwandten Zusammenhang beschäftigt. Sie musste nämlich dazu Stellung beziehen, ob steuerlich transparente Anlagefonds für die Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen als nutzungsberechtigt angesehen werden könnten oder ob das Nutzungsrecht als Folge der steuerlichen Transparenz den Anlegern zukomme. Die OECD ist dabei zum Ergebnis gelangt, dass aufgrund der Unabhängigkeit der Fondsgorgane über die Anlageentscheide im Einzelfall das Nutzungsrecht für die vom

13 MÜLLER, Der Quasi-Wertschriftenhandel. Umqualifikation von steuerfreiem Kapitalgewinn in steuerbares Einkommen, 406.

Fonds getätigten Anlagen dem Fonds und nicht dessen Anlegern zustehe.¹⁴ Wird diese Position der OECD anerkannt und wird davon ausgegangen, dass die Frage des Nutzungsrechts an den Erträgen des Fonds gleich zu beurteilen sei wie jene der einkommensteuerrechtlichen Zurechnung der Handlungen der Fondsglieder zum Handeln der Anleger, dann ist es richtig, die Handlungen der Fondsglieder nicht den Anlegern zuzurechnen, wie dies der konstanten Praxis in der Schweiz entspricht. Damit stellt sich jedoch die Frage, ob die unterschiedliche Behandlung der Fondsglieder (Nichtzurechnung) einerseits und der professionellen Vermögensverwalter (Zurechnung) vor dem Gleichheitsgrundsatz (Art. 8 BV) standhalte. Da das Bundesgericht im hier zu besprechenden Fall diese Frage umschifft, steht deren Beantwortung durch die Rechtsprechung noch aus. Würde die Prüfung der hier aufgeworfenen Frage zeigen, dass keine rechtlich erheblichen Unterschiede ausgemacht werden können, müsste gefolgert werden, dass die Zurechnung der Handlungen von Vermögensverwaltern zum Handeln der Steuerpflichtigen unzulässig sei.

Bei der Beurteilung dieser Rechtsfrage sollten sich die Verantwortlichen in Praxis und Rechtsprechung auch bewusst sein, dass eine konsequente Zurechnung der Handlungen professioneller Vermögensverwalter im Rahmen allgemeiner Vermögensverwaltungsaufträge zum Handeln der Steuerpflichtigen aus fiskalischer Sicht einen Kollateralschaden verursachen würde. Würden nämlich schweizerische Steuerpflichtige ihre Vermögensverwaltungsaufträge im Ausland ansässigen Unternehmen erteilen, würde dies dazu führen, dass die Schweiz nicht nur das Besteuerungsrecht für die Kapitalgewinne, sondern auch für die Vermögenserträge verlieren würde. Aufgrund von Art. 6 Abs. 1 DBG und der analogen Bestimmungen in kantonalen Steuergesetzen sind von in der Schweiz aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtigen natürlichen Personen aus einem ausländischen Geschäftsbetrieb¹⁵ erzielte Einkünfte in der Schweiz – unter Progressionsvorbehalt – zu befreien. Die konsequente Zurechnung von Handlungen von Drittpersonen würde deshalb zu einer Steuerbefreiung in der Schweiz führen. Diese Gestaltung würde sogar zu einer gänzlichen Nichtbesteuerung der Kapitalgewinne und Vermögenserträge führen. Es ist nämlich davon auszugehen, dass das Steuerrecht des betroffenen ausländischen Staats eine spiegelbildliche Behandlung des Steuerpflichtigen und damit eine Zurechnung der Aktivitäten des Vermögensverwaltungsunternehmens (z. B. einer Bank) zum schweizerischen Auftraggeber nicht erlaubt.

Der schweizerische Auftraggeber müsste sich also nicht einmal auf ein allenfalls bestehendes Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und dem Ansässigkeitsstaat des Vermögensverwaltungsunternehmens berufen, um dort einer Besteuerung wegen Fehlens einer Betriebstätte zu entgehen.

Das Ergebnis einer konsequenten Zurechnung der Aktivitäten eines ausländischen Vermögensverwalters hätte somit zur Folge, dass die Kapitaleinkünfte der betreffenden Steuerpflichtigen vollständig steuerfrei blieben: in der Schweiz aufgrund der unilateralen Befreiung von Einkünften aus ausländischen Betriebstätten und Geschäftsbetrieben, im Ausland mangels fehlender Anknüpfung aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit des schweizerischen Steuerpflichtigen. Eine solche Null-Steuerung ergäbe sich auf der Ebene der Kantons- und Gemeindesteuern, nicht aber bei der direkten Bundessteuer, auch beim Bestehen eines Vermögensverwaltungsauftrags mit einem ausserkantonalen Unternehmen.

2 Teilbesteuerungsverfahren: Verfassungswidriges kantonales Gesetz ist vorübergehend anwendbar – Folgen für den Gesetzgeber?¹⁶

Sachverhalt

Vorbemerkung: Am 25.9.2009 hat das Bundesgericht verschiedene Urteile zur Frage der Verfassungsmässigkeit und zum Anwendungsgebot des Teilbesteuerungs- bzw. Teilsatzverfahrens für Ausschüttungen an Kapitalgesellschaften gefällt¹⁷ und dabei verschiedene Leitplanken gesetzt, welche an anderer Stelle behandelt worden sind.¹⁸ Vorliegend wird anhand des den Kanton Zürich betreffenden Urteils einzig der verfassungsrechtlich interessante Aspekt herausgegriffen und aufgezeigt, wie das Bundesgericht mit einer von ihm am gleichen Tag festgestellten Verfassungswidrigkeit eines kantonalen Steuergesetzes, das ein Jahr später von Art. 7 Abs. 1 StHG abgedeckt und deshalb vom verfassungsmässig an-

16 BGer 2C_30/2008 (25.9.2009).

17 BGE 136 I 49 (Kt. BE); BGE 136 I 65 (Kt. SH); BGer 2C_30/2008 (25.9.2009, Kt. ZH); BGer 2C_62/2008 (25.9.2009, Kt. BL).

18 S. z. B. die Entscheidbesprechungen von BEHNISCH/OPEL, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahr 2009, 453; BENZ, Kantonale Halbsatzverfahren für Dividenden aus Beteiligungen von mindestens 10 Prozent sind bundesrechtskonform; DERS., Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung – Aktueller Stand der Gesetzgebung und deren Gültigkeit im Lichte der vier Urteile des Bundesgerichts vom 25. September 2009; OESTERHELT, Verfassungsrechtliche Aspekte des Dividendenprivilegs. Bundesgerichtsurteile vom 25.9.2009 zur Unternehmenssteuerreform.

14 Taxation of Collective Investment Vehicles 2010, Tz 22 ff.

15 Dass das ausländische Vermögensverwaltungsunternehmen (z. B. eine Bank) einen Geschäftsbetrieb führt, ist evident.

geordneten Anwendungsgebot für das Bundesgericht (Art. 190 BV) erfasst wurde, umgegangen ist.

Am 9.7.2007 hatte der Kantonsrat des Kantons Zürich beschlossen, das Halbsatzverfahren für ausgeschüttete Gewinne von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften mit Sitz in der Schweiz einzuführen, sofern die steuerpflichtige Person mit wenigstens 10 % am Aktien-, Grund- oder Stammkapital beteiligt ist.

Nachdem gegen diesen Beschluss das Referendum ergriffen wurde, hiess das Stimmvolk diese Änderung am 25.11.2007 gut, und die Regelung trat am 1.1.2008 in Kraft.

Zeitlich fast parallel war der Bundesgesetzgeber in gleicher Sache tätig. Mit Beschluss vom 23.3.2007 führte die Bundesversammlung im Rahmen der Unternehmenssteuerreform II u. a. in Art. 7 Abs. 1 StHG die Möglichkeit ein, dass die Kantone bei Beteiligungen von mindestens 10 % die wirtschaftliche Doppelbelastung von Körperschaften und Anteilsinhabern mildern können. Gegen die Reform wurde ebenfalls das Referendum ergriffen. Die Volksabstimmung darüber fand am 24.2.2008 statt, und das Volk hat der Vorlage ganz knapp zugestimmt. Sie trat ein Jahr später als die Regelung des Kantons Zürich, d. h. am 1.1.2009 in Kraft. Gegen dieses Gesetz führte eine Steuerpflichtige Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten (abstrakte Normenkontrolle). Diese wurde vom Bundesgericht am 25.9.2009 abgewiesen.

Erwägungen des Bundesgerichts

Nach der Bejahung der Beschwerdelegitimation der Stimmbürgerin des Kantons Zürich verweist das Bundesgericht auf Art 190 BV und weist darauf hin, dass diese Bestimmung für das Bundesgericht und die andern rechtsanwendenden Behörden massgebend sei. Das Gericht unterliege somit einem Anwendungsgebot von Bundesgesetzen, was auch für die abstrakte Normenkontrolle gelte, jedoch kein Prüfungsverbot beinhalte (E 3.1). Im vorliegenden Fall gehe es jedoch um eine kantonale Gesetzesbestimmung, für welche das Anwendungsgebot von Art. 190 BV grundsätzlich nicht gelte. Auch der Umstand, dass der Bundesgesetzgeber eine Materie für seinen Kompetenzbereich, hier die direkte Bundessteuer, gleich oder ähnlich wie ein Kanton ordne, schränke die Befugnis des Bundesgerichts zur Überprüfung eines kantonalen Erlasses nicht ein. Dabei sei sogar in Kauf zu nehmen, dass sich bei einer solchen Prüfung allenfalls Zweifel an der Verfassungsmässigkeit eines Bundesgesetzes ergeben könnten. Sofern jedoch das kantonale Steuerrecht unmittelbar Harmonisierungsrecht des Bundes umsetze, das im Steuerharmonisierungsgesetz enthalten sei, greife das verfassungsrechtliche Anwendungsgebot auf das kantonale Recht durch. Das kantona-

le Steuergesetz, für welches das Anwendungsgebot an sich nicht gelte, werde davon als Umsetzungsakt der bundesgesetzlichen Ordnung erfasst. Auch diesfalls hänge es von den Umständen des Einzelfalles bzw. vom Vorliegen eines entsprechenden allgemeinen Interesses ab, ob sich die Prüfung der Vereinbarkeit mit dem Verfassungsrecht trotz Anwendungsgebots rechtfertige (E 3.3).

Bei einer abstrakten Normenkontrolle, namentlich bei der Überprüfung eines kantonalen Gesetzes, könne das Bundesgericht auch einer nachträglichen Änderung der Rechtslage Rechnung tragen und insbesondere neu in Kraft gesetztes, übergeordnetes Recht mitberücksichtigen. Dies könne jedoch nicht unbeschränkt gelten, sondern setze einen engen Zusammenhang vor allem in sachlicher und zeitlicher Hinsicht voraus.

Auch die Beschwerdeführerin räume in ihrer Replik ein, dass die angefochtene kantonale Gesetzesbestimmung dem revidierten Art. 7 Abs. 1 StHG entspreche und von diesem seit dessen Inkrafttreten am 1.1.2009 inhaltlich abgedeckt sei und deshalb seit dem 1.1.2009 das Anwendungsgebot einer allfälligen Verfassungswidrigkeit vorgehe und eine solche sich jedenfalls mit Wirkung ab diesem Zeitpunkt durch das Bundesgericht nicht mehr korrigieren liesse (E 3.5).

Damit sei, so das Bundesgericht, dem Antrag auf Aufhebung der fraglichen Bestimmung im kantonalen Recht die Grundlage entzogen. Selbst für den Fall, dass die angefochtene Bestimmung verfassungswidrig sein sollte, wäre es unverhältnismässig und würde es sich nicht rechtfertigen, diese Gesetzesnorm, die erst am 1.1.2008 in Kraft getreten sei, aufzuheben und damit den Kanton nochmals in ein Gesetzgebungsverfahren zu zwingen, um eine gleichlautende Bestimmung zu erlassen, die nunmehr vom neuen Bundesgesetz gedeckt wäre.

Diese Beurteilung werde einerseits durch die Tatsache bekräftigt, dass die Frage der Verfassungswidrigkeit bereits im Gesetzgebungsverfahren auf Bundesebene (StHG und DBG) breit diskutiert worden sei, dass sich aber der Gesetzgeber über die verfassungsrechtlichen Bedenken hinweggesetzt habe und dass mit der Ablehnung des Referendums die Mehrheit der Stimmberechtigten davon ausgegangen sei, dass die schliesslich gewählte – im zu fällenden Urteil angefochtene – Lösung verfassungsrechtlich zulässig sei. Im vorliegenden Fall sei jedoch der zeitliche Ablauf der Gesetzgearbeiten auf Bundes- und Kantonsebene entscheidend. Entsprechende Vorabklärungen seien durch die Bundesverwaltung bereits seit dem Jahr 2001 gelaufen. Die eigentliche Gesetzesrevision des Bundes sei vom Parlament am 23.3.2007 beschlossen worden, während jene des Kantons Zürich vom 9.6.2007 datiere und damit erst später ergangen sei. Der Kanton hätte allerdings seine Volksab-

stimmung früher als der Bund durchführen können, während dies beim Bund erst ein Jahr später möglich gewesen sei. Die kantonale Revision sei deshalb eindeutig im Hinblick auf die parallel laufende Änderung der Bundesgesetzesrevision zustande gekommen und habe eine rasche Umsetzung der im Steuerharmonisierungsgesetz neu eingeführten Entlastungsmöglichkeit bezweckt. Indem die kantonale Gesetzesnovelle in diesem Sinn das Ergebnis des Gesetzgebungsprozesses des Bundes vorweggenommen habe, sei sie daher inhaltlich auch durch dessen Ergebnis gedeckt, selbst wenn das Bundesrecht erst ein Jahr später formell in Kraft getreten sei. Damit bestehe auch insofern kein genügendes allgemeines Interesse an einer weitergehenden Überprüfung der Verfassungsmässigkeit der ohnehin anwendbaren gesetzlichen Regelung (E 4.5).

Bemerkungen und Schlussfolgerungen

1. Dieser Entscheid des Bundesgerichts hat dazu geführt, dass das Thema der Frage der Verfassungsmässigkeit des Teilbesteuerungsverfahrens in weiten Kreisen als abgehakt betrachtet wird. Dazu mag beitragen, dass das Gericht in diesem Entscheid zur materiellen Frage, ob die vom Bundesgesetzgeber getroffene Regelung mit der Verfassung in Einklang stehe, gar nicht prüft, obwohl es rechtlich dazu in der Lage gewesen wäre, weil es, wie es selbst festhält, nur dem Anwendungsgebot von Bundesgesetzen unterliegt, ihm aber kein Prüfungsverbot auferlegt ist.

Die Tatsache, dass sich das Gericht im hier zu besprechenden Entscheid zur materiellen Frage nicht äussert, mutet allerdings reichlich merkwürdig an, weil die gleiche Kammer des Bundesgerichts am gleichen Tag, in identischer Zusammensetzung und unter Mitwirkung des gleichen Gerichtsschreibers im nachfolgend kurz – ausschnittsweise – beschriebenen Urteil die Verfassungswidrigkeit festgestellt hat.

Das Gericht urteilte im Rahmen einer konkreten Normenkontrolle über die – bereits seit dem 1.1.2004 im Kanton Schaffhausen geltende – Norm, welche das Halbsatzverfahren für Dividenden usw. anordnete, sofern eine natürliche Person eine Beteiligungsquote von mindestens 20 % hält oder wenn ihre Beteiligung einen Verkehrswert von mindestens Fr. 2 Mio. aufweist.¹⁹ In diesem Urteil hielt das Bundesgericht in E 5.5 Folgendes fest: «Die vom Kanton Schaffhausen getroffene Regelung verletzt daher das Rechtsgleichheitsgebot, indem qualifizierte Anteilseigner ohne sachlichen Grund bevorzugt werden. Das verstösst gegen das Prinzip der Belastungsgleichheit. Die gezogene Trennlinie ist überdies

willkürlich: Wer eine Beteiligung von 19 % (oder von 1,99 Mio. Franken) hält, profitiert nicht vom Halbsatzverfahren, sondern muss seine Einkünfte vollständig versteuern. Die Grenzlinie beruht zwar auf einem politischen Entscheid; sie ist aber nicht mit sachlichen Gründen zu rechtfertigen und führt zu unhaltbaren Unterscheidungen bei der Besteuerung.»

Es ist offensichtlich, dass die Beurteilung der Beteiligungsquote von 20 % gemäss dem StG des Kantons Schaffhausen nicht nur als Verstoss gegen das Rechtsgleichheitsgebot, sondern als willkürlich, weil unhaltbar, auch für die im StHG als Mindestquote für die kantonalen Gesetzgeber angeordnete Beteiligungsschwelle von 10 % gilt.

Das Bundesgericht hätte also gar keine weiteren verfassungsrechtlichen Überlegungen anstellen müssen, um festzuhalten, dass auch die im StHG und im DBG getroffene Ordnung verfassungswidrig sei, weil sie gemäss seiner eigenen Beurteilung nicht nur gegen das Gebot der Rechtsgleichheit verstösst, sondern sogar willkürlich ist. Über die Gründe für diese Zurückhaltung im hier zu besprechenden Urteil kann nur spekuliert werden.

2. Nicht überzeugend sind die oben in der Sachverhaltsdarstellung wörtlich zitierten Ausführungen des Bundesgerichts in E 3.5, wonach eine Gutheissung der Beschwerde der Stimmbürgerin den Kanton nochmals in ein Gesetzgebungsverfahren gezwungen hätte. Das StHG schreibt nämlich den Kantonen nicht vor, dass sie beim Vorliegen von Beteiligungen von mindestens 10 % Massnahmen zur Milderung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung in ihr kantonales Gesetz aufnehmen müssen. Art. 7 Abs. 1 Satz 2 StHG enthält eine blosser Kannvorschrift. Der Gesetzgeber des Kantons Zürich hätte also im Fall der Gutheissung der Beschwerde entscheiden können, ob er eine vom Bundesgericht als gegen das Rechtsgleichheitsgebot verstossend beurteilte gesetzliche Ordnung, auch wenn sie von anderweitigem Bundesrecht abgedeckt ist, erlassen wolle. Regierung und Parlament hätten einen erheblichen Erklärungsbedarf für dieses Vorgehen gehabt, und es wäre interessant gewesen zu beobachten, ob – im Falle des Ergreifens eines erneuten Referendums – auch das Zürcher Stimmvolk eine vom Bundesgericht als verfassungswidrig, willkürlich erkannte Ordnung gutgeheissen hätte. Eine entsprechende politische Auseinandersetzung hätte möglicherweise zu einer – aus rechtsstaatlicher Sicht höchst erwünschten – Reflexwirkung auf andere Kantone, möglicherweise auch auf die Bundesebene geführt, und das Bundesparlament, welches ja auch an die Verfassung gebunden ist (obwohl die von ihm erlassenen Gesetze keiner richterlichen Kontrolle unterstehen), hätte sich möglicherweise aus politischen Gründen zur Herstellung eines verfas-

19 BGE 136 I 65.

sungsmässigen Zustands veranlasst gesehen. Möglicherweise will das Bundesgericht für eine solche Entwicklung nicht verantwortlich gemacht werden, und es auferlegt sich nicht nur, das fehlende Prüfungsverbot nicht auszuschöpfen, sondern sogar, Entscheidungen in gleicher Sache am gleichen Tag im hier zu besprechenden Entscheid nicht offenzulegen (siehe oben, Ziff. 2.).

3. Ist damit «aller Tage Ende» oder sogar: «Ende gut, alles gut»? Gut ist es aus rechtsstaatlicher Warte mit Sicherheit nicht, wenn Normen in Bundesgesetzen und in darauf abgestützten kantonalen Gesetzen, die vom höchsten schweizerischen Gericht als gegen das Rechtsgleichheitsgebot verstossend und als willkürlich qualifiziert worden sind, weiterbestehen. Ob auch aller Tage Ende ist, liegt im Verantwortungsbewusstsein der Parlamente. Sollte sich das Bundesparlament nicht zum Handeln entschliessen, können die kantonalen Gesetzgeber dennoch tätig werden, weil das StHG den Kantonen nur die Möglichkeit eröffnet, eine rechtsungleiche und willkürliche Ordnung aufrechtzuerhalten. Ein Zwang dazu besteht jedoch, wie aus Art. 7 Abs. 1 Satz 2 StHG deutlich hervorgeht, nicht.

Literatur

- BEHNISCH URS R./OPEL ANDREA, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahr 2009, ZBJV 2010, 446
- BENZ ROLF, Kantonale Halbsatzverfahren für Dividenden aus Beteiligungen von mindestens 10 Prozent sind bundesrechtskonform, zsis 2009 Best Case Nr. 11
- Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung – Aktueller Stand der Gesetzgebung und deren Gültigkeit im Lichte der vier Urteile des Bundesgerichts vom 25. September 2009, zsis 2009 Monatsflash Nr. 11
- MÜLLER FRITZ, Der Quasi-Wertschriftenhandel. Umqualifikation von steuerfreiem Kapitalgewinn in steuerbares Einkommen, ST 2007, 404
- OESTERHELT STEFAN, Verfassungsrechtliche Aspekte des Dividendenprivilegs. Bundesgerichtsurteile vom 25.9.2009 zur Unternehmenssteuerreform, ST 2010, 141

Berichte

Taxation of Collective Investment Vehicles 2010, The Granting of Treaty Benefits with Respect to the Income of Collective Investment Vehicles (of 4-23-

2010), OECD, Paris 2010, www.oecd.org/dataoecd/59/7/45359261.pdf

Rechtsquellen

- BdBSt, BRB über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (vom 9.12.1940; in Kraft bis 31.12.1994), BS 6, 350
- BV, Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (vom 18.4.1999), SR 101
- DBG, BG über die direkte Bundessteuer (vom 14.12.1990), SR 642.11
- StG ZH, SteuerG (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

Praxisanweisungen

- KS Gewerbmässiger Wertschriftenhandel, KS Nr. 8 (1-008-D-2005-d) der ESTV – Gewerbmässiger Wertpapierhandel (vom 21.6.2005)
- Weisung ZH Gewerbmässiger Wertschriftenhandel, Weisung des kantonalen Steueramtes über die steuerliche Behandlung von Einkünften aus gewerbmässigem Wertschriftenhandel (vom 20.7.2005), Zürcher Steuerbuch (ZH StB) Nr. 14/000

Materialien

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

Gesetzgebungs-Agenda 2010/3

Lic. iur. Rainer Zigerlig*/Lic. iur. Heinz Baumgartner**/Eric Hess, Fürspr.***

Inhalt

1	Bund	243	2.5	Bern	250
1.1	Unternehmenssteuerreform II – Besteuerung der Liquidationsgewinne	243	2.6	Freiburg	251
1.2	Steuerliche Rahmenbedingungen für konzerninterne Finanzierungen	243	2.7	Glarus	251
1.3	Steuerbefreiung des Feuerwehrosolds	243	2.8	Graubünden	251
1.4	Ersatzbeschaffung von selbstgenutztem Wohneigentum.	244	2.9	Nidwalden	252
1.5	Mehrwertsteuer – Einführung eines Einheitssatzes und Aufhebung von Steuerausnahmen	245	2.10	Solothurn	252
1.6	Steuerabzüge bei Aus- und Weiterbildungskosten	245	2.11	St.Gallen	253
1.7	Eidg. Volksinitiativen zum Bausparen.	246	2.12	Tessin	253
1.8	Eidg. Volksinitiative «Für faire Steuern. Stopp dem Missbrauch beim Steuerwettbewerb (Steuer-gerechtigkeits-Initiative)»	246	2.13	Thurgau	254
1.9	Eidg. Volksinitiative zur Eigenmietwertbesteue-rung («Sicheres Wohnen im Alter»)	247	2.14	Uri	254
1.10	Eidg. Volksinitiative «Familieninitiative: Steuerabzüge auch für Eltern, die ihre Kinder selber betreuen».	248	2.15	Wallis.	255
1.11	In der Sommersession 2010 behandelte Motionen und Initiativen	248	2.16	Zug	256
2	Kantone	249	2.17	Zürich	256
2.1	Appenzell Ausserrhoden.	249	3	Doppelbesteuerungsabkommen.	256
2.2	Appenzell Innerrhoden.	249	3.1	Informationsaustausch	256
2.3	Basel-Landschaft.	249	3.2	Chile	257
2.4	Basel-Stadt.	250	3.3	Georgien	257
			3.4	Japan.	257
			3.5	Polen	258
			3.6	Tadschikistan	258
			3.7	Türkei	258

* Leiter des Kantonalen Steueramts St.Gallen, St.Gallen.

** Juristischer Mitarbeiter des Kantonalen Steueramts St.Gallen, St.Gallen.

*** Stellvertreter a. i. des Chefs der Abteilung für Internationales, Eidg. Steuerverwaltung, Bern.

1 Bund

1.1 Unternehmenssteuerreform II – Besteuerung der Liquidationsgewinne

Das BG über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (Unternehmenssteuerreformgesetz II)¹ ist grundsätzlich seit 1.1.2009 in Kraft. Es enthält allerdings besondere Inkraftsetzungsbestimmungen, die für gewisse Regelungen einen späteren Anwendungsbeginn vorsehen.² Namentlich die privilegierte Besteuerung der Liquidationsgewinne bei definitiver Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit (Art. 37b DBG und Art. 11 Abs. 5 StHG) gelangt erst ab 1.1.2011 in Vollzug.

Art. 37b DBG sieht vor, dass der Liquidationsgewinn getrennt vom übrigen Einkommen privilegiert besteuert wird, wenn die selbständige Erwerbstätigkeit nach dem vollendeten 55. Altersjahr oder infolge Invalidität definitiv aufgegeben wird. Grundsätzlich ist ein Fünftel des Liquidationsgewinns satzbestimmend. Allerdings können Einkaufsbeiträge in die 2. Säule zum Abzug gebracht werden. Auch besteht für die steuerpflichtige Person die Möglichkeit, einen dem Einkauf in die berufliche Vorsorge entsprechenden fiktiven Einkauf (max. im Umfang des Liquidationsgewinns) geltend zu machen. Im Umfang des fiktiven Einkaufs wird der Liquidationsgewinn wie eine Kapitaleistung aus Vorsorge besteuert. Diese privilegierte Liquidationsgewinnbesteuerung kann unter bestimmten Voraussetzungen auch vom überlebenden Ehegatten, den anderen Erben und den Vermächtnisnehmern geltend gemacht werden.

Die gesonderte Besteuerung des Liquidationsgewinns ist eine besondere Besteuerungsart, und die Sonderlösung für den fiktiven Einkauf, als Teil des Liquidationsgewinns, stellt ein neues Steuerinstitut dar. Zur Umsetzung von Art. 37b DBG hat deshalb der Bundesrat am 17.2.2010 die V über die Besteuerung der Liquidationsgewinne bei definitiver Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit (LGBV) erlassen.³ Diese Verordnung regelt Detailfragen und tritt zusammen mit Art. 37b DBG am 1.1.2011 in Kraft.

1.2 Steuerliche Rahmenbedingungen für konzerninterne Finanzierungen

Am 18.6.2010 hat der Bundesrat die V über Änderungen im Bereich der Stempelabgaben und der Verrechnungs-

steuer⁴ erlassen, nach der konzerninterne Zahlungen grundsätzlich von der Verrechnungssteuer und der Emissionsabgabe befreit werden. Nach bisheriger Ordnung führten konzerninterne Finanzierungstätigkeiten regelmässig zu Steuerfolgen bei diesen beiden Steuerarten. Was die Stempelabgaben betrifft, so gelten neu zwischen Konzerngesellschaften bestehende Guthaben weder als Obligationen noch als Geldmarktpapiere. Für den Bereich der Verrechnungssteuer gelten sie neu weder als Obligationen noch als Kundenguthaben. Von dieser Neuregelung ausgeschlossen sind einzig schweizerische Konzerne, die eine Anleihe garantieren, welche von einer ausländischen Konzerngesellschaft ausgegeben wurde. Damit wird vermieden, dass verrechnungssteuerpflichtige Zinszahlungen mit künftig verrechnungssteuerfreien konzerninternen Zinszahlungen vermischt werden.

Der Bundesrat erhofft sich von diesen Änderungen eine Stärkung des Standorts Schweiz. Sie sollen den Anreiz erhöhen, konzerninterne Finanzierungstätigkeiten in der Schweiz anzusiedeln, was auch neue Arbeitsplätze generieren könnte.

Weitergehende Massnahmen in diesem Bereich wird der Bundesrat im Rahmen der Unternehmenssteuerreform III⁵ vorschlagen.⁶

1.3 Steuerbefreiung des Feuerwehrosolds

Am 21.4.2010 hat der Bundesrat die Botschaft zum BG über die Steuerbefreiung des Feuerwehrosolds⁷ verabschiedet. Mit dieser Botschaft, der ein Vernehmlassungsverfahren vorangegangen war,⁸ beantragt der Bundesrat, den Sold von Milizfeuerwehrlenten gesetzlich für steuerfrei zu erklären. Er soll damit dem Sold für Militär- und Schutzdienst sowie dem Taschengeld für den Zivildienst gleichgestellt werden. Da das Feuerwehrwesen in der Schweiz kantonal geregelt und die Zuständigkeit an die Gemeinden delegiert ist, gibt es keine einheitliche Definition des Feuerwehrosolds. Er muss deshalb in der entsprechenden gesetzlichen Bestimmung konkretisiert werden. Der Bundesrat orientiert sich bei seinem Vorschlag an den Kerntätigkeiten der Milizfeuerwehr. Steuerfrei soll der Sold sein, der für die Rettung von Mensch und Tier, zur Brandbekämpfung, zur allgemeinen Schadenwehr sowie zur Elementarschadenbewältigung entrichtet wird. Soldzahlungen für weitere Arbeiten, die zur

1 AS 2008, 2893.

2 Für Einzelheiten s. Gesetzgebungs-Agenda 2008/3, Abschn. 1.1, FStR 2008, 236.

3 AS 2010, 717.

4 AS 2010, 2963.

5 S. Gesetzgebungs-Agenda 2009/2, Abschn. 1.2, FStR 2009, 150.

6 S. Medienmitteilung des Eidg. Finanzdepartementes (vom 18.6.2010), www.efd.admin.ch/aktuell/medieninformation/00462/index.html?lang=de&msg-id=33777.

7 BBl 2010, 2855.

8 S. Gesetzgebungs-Agenda 2009/3, Abschn. 1.5, FStR 2009, 239.

Erfüllung dieser Kerntätigkeiten notwendig sind, sollen ebenso steuerfrei bleiben. Zu diesen Arbeiten gehören der Pikettdienst, die Kursbesuche sowie die Teilnahme an Inspektionen. Hingegen müssen Funktionsentschädigungen, Kaderpauschalen, Entschädigungen für administrative Arbeiten sowie Entschädigungen für Dienstleistungen, welche die Feuerwehr freiwillig erbringt, als Nebenerwerbseinkommen weiterhin versteuert werden. Auch das Entgelt für Berufsfeuerwehrleute bleibt weiterhin steuerbar. Bei der direkten Bundessteuer sollen die steuerfreien Soldzahlungen zudem auf max. Fr. 3000 begrenzt werden.

Entgegen seiner ursprünglichen Absicht⁹ hat der Bundesrat darauf verzichtet, mit dieser Vorlage gleichzeitig auch eine formelle Bereinigung der Gesetzestexte vorzuschlagen (Streichung der Bestimmungen zur zweijährigen Vergangenheitsbemessung).

1.4 Ersatzbeschaffung von selbstgenutztem Wohneigentum

Am 18.6.2004 hatte NR Rolf Hegetschweiler eine parlamentarische Initiative eingereicht, gemäss der in Art. 12 Abs. 3 Bst. e StHG bei der Grundstückgewinnsteuer für den Steueraufschub bei Ersatzbeschaffungen mit nur teilweiser Reinvestition die relative Methode vorgeschrieben werden soll. Nach dieser Methode wäre für die Bestimmung des Steueraufschubs auf das Verhältnis zwischen dem Veräusserungserlös für die alte Liegenschaft und dem Erwerbspreis für das Ersatzobjekt abzustellen. Die WAK-NR beauftragte am 21.1.2008 die ESTV mit der Erstellung eines Berichts für die Umsetzung der Initiative. Am 9.2.2009 nahm die WAK-NR einen entsprechenden Vorentwurf für eine Revision des Steuerharmonisierungsgesetzes an und entschied gleichzeitig, eine Vernehmlassung durchzuführen, bevor sie den Gesetzesentwurf ihrem Rat unterbreitet. Diese wurde im Frühling/Sommer 2009 durchgeführt, wobei sich eine überwiegende Mehrheit der Vernehmlassungsteilnehmer, darunter alle Kantone (ausser NE), für die Beibehaltung der absoluten Methode bei der Ersatzbeschaffung einer selbstbewohnten Liegenschaft aussprach. Bei der absoluten Methode wird die Besteuerung des Grundstückgewinns aufgeschoben, soweit der Grundstückgewinn in eine selbstbewohnte Ersatzliegenschaft reinvestiert wird. Der frei verfügbare Teil des Grundstückgewinns wird demgegenüber sofort besteuert. Übersteigt der Preis des Ersatzobjekts die Anlagekosten der veräusserten Liegenschaft nicht, so wird der ganze Grundstückgewinn besteuert.

An ihrer Sitzung vom 18./19.1.2010 beschloss die WAK-NR dennoch, dem Nationalrat den ursprünglichen Vernehmlassungsentwurf mit dem Wechsel zur relativen Methode zu unterbreiten. Nach Auffassung der Kommissionmehrheit erhöht die relative Methode die Mobilität der Eigenheimbesitzer, weil die Eigentümer aufgrund der unterschiedlichen Wohnungsmärkte oder unterschiedlichen Familienverhältnisse auch eine Ersatzliegenschaft erwerben können, die günstiger ist als das bisherige Wohneigentum. Die relative Methode entspreche auch dem Verfassungsauftrag der Wohneigentumsförderung gemäss Art. 108 BV.¹⁰

Demgegenüber sprach sich der Bundesrat in seiner Stellungnahme vom 31.3.2010¹¹ zum Beschluss der WAK-NR für die Beibehaltung der absoluten Methode gemäss heutiger Praxis aus. Nach seiner Auffassung führt der Wechsel zur relativen Besteuerungsmethode zu einer steuerlichen Privilegierung der Liegenschaftsbesitzer und zu Mindereinnahmen bei den Kantonen. Diese Methode stehe auch im Widerspruch zum Realisationsprinzip des Steuerrechts und zum verfassungsmässigen Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Sodann würde die relative Methode das Steuersystem unnötig verkomplizieren und die berufliche Mobilität nicht mehr fördern als die absolute Methode. Zudem sei zu berücksichtigen, dass seit dem entsprechenden Bundesgerichtsentscheid vom 2.3.2004, nach dem die absolute Methode die gesetzeskonforme Lösung darstellt, alle Kantone diese Methode anwendeten. Ein erneuter Systemwechsel würde damit die Rechtssicherheit unnötig beeinträchtigen.

Hingegen begrüsst der Bundesrat wie die WAK-NR die im Vorentwurf der ESTV vorgeschlagene Regelung der Besteuerungskompetenz bei Ersatzbeschaffungen über die Kantonsgrenze hinweg. Nach dieser soll gesetzlich festgelegt werden, dass die Besteuerungskompetenz für den aufgeschobenen Grundstückgewinn nach einer Frist von 5 Jahren vom Wegzugskanton auf den Zuzugskanton übergeht.

In der Sommersession 2010 stimmte der Nationalrat indessen entgegen dem Antrag des Bundesrats dem Entwurf der WAK-NR zu. Damit soll auf Gesetzesstufe die Massgeblichkeit der relativen Methode festgeschrieben werden. Auch die Besteuerungskompetenz bei Ersatzbeschaffungen über die Kantonsgrenze hinweg würde damit im beantragten Sinne geregelt.

9 S. Medienmitteilung des Eidg. Finanzdepartements (vom 20.1.2010), www.efd.admin.ch/aktuell/medieninformation/00462/index.html?lang=de&msg-id=31205.

10 S. Medienmitteilung der WAK-NR (vom 20.1.2010), www.parlament.ch/d/mm/2010/Seiten/mm-Wak-N-2010-01-20.aspx.

11 BBl 2010, 2619.

1.5 Mehrwertsteuer – Einführung eines Einheitssatzes und Aufhebung von Steuerausnahmen

Seit 1.1.2010 ist das neue Mehrwertsteuergesetz in Kraft, das den 1. Teil einer umfassenden Mehrwertsteuerreform beinhaltet.¹² Am 23.6.2010 hat der Bundesrat nunmehr die Zusatzbotschaft zur Botschaft zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer verabschiedet,¹³ welche den 2. Teil der Steuerreform konkretisiert. Wie bereits in der ursprünglichen Botschaft vorgesehen, sollen die heute geltenden drei Steuersätze durch einen Einheitssatz ersetzt und die Mehrheit der Steuerausnahmen abgeschafft werden. Von diesen Vereinfachungen erhofft sich der Bundesrat eine Stärkung des Wirtschaftsstandorts Schweiz sowie mehr Wachstum und Wohlstand.

Mit einem einheitlichen Steuersatz entfallen die Abgrenzungsschwierigkeiten zwischen den Leistungen, die zum Normalsatz besteuert, und solchen, die zum reduzierten Satz besteuert werden. Auch soll der einheitliche Steuersatz die Gleichbehandlung aller Wirtschaftsbranchen und Interessengruppen sicherstellen und zu mehr Transparenz führen. Durch die Aufhebung des Gros der Steuerausnahmen werden komplexe Abgrenzungsprobleme beseitigt. Steuerausnahmen sollen nur dort bestehen bleiben, wo der administrative Aufwand entweder in keinem Verhältnis zum Ertrag steht oder wo eine korrekte Bestimmung der Steuerbemessungsgrundlage technisch nicht machbar ist. Die Ausnahmen betreffen dementsprechend folgende Bereiche: Finanz- und Versicherungsdienstleistungen, Wetten, Lotterien und sonstige Glücksspiele, Verkauf und Vermietung von Immobilien, Urproduktion (Landwirtschaft, Forstwirtschaft), Leistungen innerhalb des gleichen Gemeinwesens. Nicht gewinnstrebige, ehrenamtlich geführte Sport- oder Kulturvereine sowie gemeinnützige Institutionen sind von der Steuerpflicht befreit, solange sie nicht mehr als Fr. 300 000 Einnahmen aus steuerbaren Leistungen im Jahr erzielen. Trotz Aufhebung der Steuerausnahmen wird die Zahl der abrechnungspflichtigen Vereine nicht zunehmen.

Mit seinen Vorschlägen nimmt der Bundesrat in Kauf, dass die Steuerbelastung auf Nahrungsmitteln und alkoholfreien Getränken sowie in den Bereichen Kultur, Sport, Bildung, Beherbergung und Gesundheitswesen ansteigen wird. Auf der anderen Seite werden die Konsumenten in weit zahlreicheren Bereichen von Steuererleichterungen profitieren.¹⁴

Der Bundesrat hat ausserdem am 18.6.2010 mit Rückwirkung ab 1.1.2010 die Mehrwertsteuerverordnung durch zwei Änderungen präzisiert.¹⁵ Einerseits wird mit diesen klargestellt, dass die Aufzählung von unternehmerischen Tätigkeiten in der Mehrwertsteuerverordnung nicht abschliessend ist und dass Gemeinwesen wie bisher grundsätzlich eine unbeschränkte Anzahl unternehmerischer Tätigkeiten ausüben können. Andererseits wird die Definition des Begriffs «Medikamente» in der Mehrwertsteuerverordnung an das Heilmittelrecht angepasst. Diese Änderungen dienen der Klarstellung und der Verbesserung der Rechtssicherheit.¹⁶

1.6 Steuerabzüge bei Aus- und Weiterbildungskosten

Die Frage der Abzugsfähigkeit von Aus- und Weiterbildungskosten beschäftigt die Praxis, aber auch die Gesetzgebung schon seit längerer Zeit. Zu dieser Thematik wurden in den vergangenen Jahren denn auch verschiedene parlamentarische Vorstösse und Standesinitiativen eingereicht. In der Septembersession 2009 überwies der Nationalrat als Zweitrat schliesslich eine Kommissionsmotion der WAK-SR unter dem Titel «Korrekte steuerliche Behandlung der Aus- und Weiterbildungskosten». Mit dieser Motion wurde der Bundesrat beauftragt, eine Vorlage zur Änderung des DBG und des StHG zu unterbreiten, wonach:

- die beruflich veranlassten und vom Steuerpflichtigen getragenen Aus- und Weiterbildungskosten abgezogen werden können;
- unter beruflich veranlasste Bildungskosten diejenigen Ausgaben fallen müssen, die dem Erhalt oder der Erweiterung der bisher ausgeübten unselbständigen Erwerbstätigkeit dienen (Berufsaufstieg) oder die zu einer neuen oder wieder aufgenommenen selbstständigen oder unselbstständigen Erwerbstätigkeit qualifizieren (Umschulung, Wiedereinstieg);
- für den Abzug eine betragsmässige Obergrenze festgesetzt werden muss;
- die Kosten für die berufsqualifizierende Erstausbildung nicht zum Abzug zugelassen werden;
- eine berufsqualifizierende Erstausbildung dann vorliegt, wenn die betroffene Person durch den Abschluss zum ersten Mal befähigt wird, eine berufliche Tätigkeit auszuüben, welche es ihr ermöglicht, ihren Lebensunterhalt fortan selbst zu verdienen.

12 AS 2009, 5203; für Einzelheiten s. Gesetzgebungs-Agenda 2009/4, Abschn. 1.4, FStR 2009, 306.

13 Vorabdruck: www.efd.admin.ch/dokumentation/gesetzgebung/00570/01713/index.html?lang=de.

14 S. Medienmitteilung des Eidg. Finanzdepartements (vom

24.6.2010), www.efd.admin.ch/aktuell/medieninformation/00462/index.html?lang=de&msg-id=33896.

15 AS 2010, 2833.

16 S. Medienmitteilung des Eidg. Finanzdepartements (vom 18.6.2010), www.efd.admin.ch/aktuell/medieninformation/00462/index.html?lang=de&msg-id=33780.

In Erfüllung dieses parlamentarischen Auftrags eröffnete der Bundesrat am 14.4.2010 eine Vernehmlassung über eine entsprechende Gesetzesänderung für Bund und Kantone, welche bis zum 7.8.2010 läuft. In einem neuen BG über die steuerliche Behandlung der Aus- und Weiterbildungskosten schlägt der Bundesrat die Einführung eines neuen, mit dem Beruf zusammenhängenden Aus- und Weiterbildungskostenabzugs vor. Als abzugsfähige Aus- und Weiterbildungskosten sollen nach DBG und StHG alle beruflich veranlassten Bildungskosten gelten, also sowohl die heute als Weiterbildungs- und durch äussere Umstände zwingend gegebenen Umschulungskosten als auch die als Ausbildungs- und Berufsaufstiegskosten qualifizierten Ausgaben. Hingegen sollen die Kosten für die berufsqualifizierende Erstausbildung nicht abgezogen werden können. Der neue Abzug soll als allgemeiner Abzug ausgestaltet und betragsmässig begrenzt sein. Für das Recht der direkten Bundessteuer soll er auf Fr. 4000 begrenzt werden. Für das kantonale Recht ist eine Beschränkung ebenfalls vorgeschrieben; die Festlegung der Höhe soll indessen in der Kompetenz der Kantone liegen. Der nach geltendem Recht ohne betragsmässige Einschränkung mögliche Abzug der Weiterbildungskosten als Gewinnungskosten würde entfallen.¹⁷

1.7 Eidg. Volksinitiativen zum Bausparen

Am 29.9.2008 reichten die Schweiz. Gesellschaft zur Förderung des Bausparens sowie ein «Initiativkomitee eidg. Bausparinitiative» eine Volksinitiative ein, welche den Kantonen die Einführung eines steuerbegünstigten Bausparmodells auf der Basis des im Kanton Basel-Landschaft praktizierten Modells ermöglichen soll. Zusätzlich soll neu auch das Ansparen von Investitionskapital für energiesparende Sanierungsmassnahmen an bestehendem Wohneigentum steuerlich begünstigt werden. Am 23.1.2009 reichte auch der Hauseigentümerverband Schweiz zusammen mit weiteren Verbänden eine Volksinitiative zum Bausparen («Eigene vier Wände dank Bausparen») ein.

Mit Botschaft vom 18.9.2009¹⁸ beantragte der Bundesrat den eidg. Räten, beide Initiativen Volk und Ständen mit der Empfehlung zu unterbreiten, diese abzulehnen. Der Bundesrat lehnte auch einen Gegenvorschlag ab. Seiner Auffassung nach ist ein steuerlich privilegiertes Bausparen weder ein effektives noch ein effizientes Mittel zur Förderung von selbstgenutztem Wohneigentum. Sodann

bestünden mit den Vorbezugsmöglichkeiten im Rahmen der beruflichen und der gebundenen Vorsorge bereits wirksame Instrumente für dessen Förderung. Auch habe das Bausparen negative volkswirtschaftliche Auswirkungen und würde das geltende Steuerrecht verkomplizieren.

Entgegen dem Antrag des Bundesrats beschloss der Nationalrat in der Frühjahrsession 2010 auf Antrag seiner WAK, beide Initiativen Volk und Ständen zur Annahme zu empfehlen. Da beide Initiativen nicht gleichzeitig Volk und Ständen zur Abstimmung vorgelegt werden können, weil bei der Annahme beider Begehren nicht klar wäre, welche Regelung zu gelten hätte, hat zuvor die WAK-NR ihren Antrag mit einer Kommissionsmotion verbunden, mit der der Bundesrat beauftragt wird, die föderalistisch angelegte Volksinitiative der Schweiz. Gesellschaft zur Förderung des Bausparens zeitlich vor der Volksinitiative des Hauseigentümerverbandes Schweiz zur Abstimmung zu bringen. Da die erste Initiative nur eine fakultative, die zweite aber eine zwingende Regelung vorsieht, würde, wenn beide Initiativen an der Urne angenommen würden, die fakultative Regelung für Ersterwerb von Wohneigentum gemäss erster Volksinitiative durch die zwingende Regelung der zweiten Volksinitiative ersetzt.

Demgegenüber hat der Ständerat in der Sommersession 2010 beschlossen, die Bausparinitiative abzulehnen und die Volksinitiative zum Bausparen («Eigene vier Wände dank Bausparen») an seine WAK zurückzuweisen, verbunden mit dem Auftrag, einen indirekten Gegenvorschlag (auf Gesetzesstufe) zu dieser Volksinitiative auszuarbeiten. Dieser soll die Stossrichtung der Initiative (Einführung eines Bausparabzugs) aufnehmen, diesen aber näher konkretisieren, namentlich was die Zeitdauer für den Einsatz der angesparten Mittel bzw. die steuerlichen Folgen betrifft, wenn das angesparte Kapital nicht oder nur teilweise für den Erwerb von Wohneigentum eingesetzt wird.

Als Folge dieser Beschlüsse lehnte der Ständerat die Kommissionsmotion der WAK-NR, mit der der Bundesrat beauftragt wird, die Volksinitiative der Schweiz. Gesellschaft zur Förderung des Bausparens zeitlich vor der Volksinitiative des Hauseigentümerverbandes Schweiz zur Abstimmung zu bringen, ab.

1.8 Eidg. Volksinitiative «Für faire Steuern. Stopp dem Missbrauch beim Steuerwettbewerb (Steurgerechtigkeits-Initiative)»

Am 6.5.2008 wurde die sog. Steurgerechtigkeits-Initiative in Form eines ausgearbeiteten Entwurfs eingereicht. Sie sieht einerseits Mindeststeuersätze für höhere Ein-

17 S. Medienmitteilung des Eidg. Finanzdepartements (vom 16.4.2010), www.efd.admin.ch/aktuell/medieninformation/00462/index.html?lang=de&msg-id=32601.

18 BBI 2009, 6975, und Medienmitteilung des Eidg. Finanzdepartements (vom 18.9.2009), www.efd.admin.ch/aktuell/medieninformation/00462/index.html?lang=de&msg-id=29112.

kommen und Vermögen und andererseits das Verbot von degressiven Steuertarifen vor. Namentlich soll der Grenzsteuersatz der kantonalen und kommunalen Einkommenssteuern zusammen für alleinstehende Personen mind. 22 % auf dem Teil des steuerbaren Einkommens betragen, der Fr. 250 000 übersteigt. In gleicher Weise soll für alleinstehende Personen der Grenzsteuersatz der kantonalen und kommunalen Vermögenssteuern zusammen mind. 5 ‰ auf dem Teil des steuerbaren Vermögens betragen, der Fr. 2 Mio. übersteigt. Für gemeinsam veranlagte Paare und für alleinstehende Personen, die mit Kindern oder unterstützungsbedürftigen Personen zusammenleben und deren Unterhalt zur Hauptsache bestreiten, können die Betragsgrenzen erhöht werden. Auch sollen die Folgen der kalten Progression periodisch ausgeglichen werden.¹⁹

Mit Botschaft vom 6.3.2009 lehnt der Bundesrat diese Initiative ohne Gegenvorschlag ab.²⁰ Nach seiner Auffassung stellt die Initiative die kantonale Souveränität in Steuerbelangen und damit den Steuerwettbewerb in Frage. Die Annahme der Initiative würde nicht nur die Niedrigsteuernkantone, sondern alle Kantone betreffen. Je nach gesetzlicher Umsetzung der Initiative wären auch tiefe und mittlere Einkommen direkt von der Initiative betroffen. Denn im Zug der Umsetzung der Initiative könne Druck entstehen, die Steuertarife auch für Steuerpflichtige unterhalb der Einkommensgrenze anzupassen sowie die Sozialabzüge zwischen den Kantonen zu harmonisieren. Der Handlungsspielraum der Kantone würde dadurch massiv eingeschränkt. Zudem würde sich die Annahme der Initiative negativ auf die Standortattraktivität des Landes auswirken.

Die Beeinträchtigung der Dynamik des Steuerwettbewerbs würde zudem die Vorteile des Steuerwettbewerbs schmälern. Auch bestehe die Gefahr, dass der Steuerwettbewerb durch einen Angebotswettbewerb ersetzt werde. Ein solcher würde sich bezüglich Effizienz und Transparenz negativ auf die Schweizer Volkswirtschaft auswirken.

In der Wintersession 2009 hat der Ständerat und in der Sommersession 2010 der Nationalrat die Initiative ohne Gegenvorschlag abgelehnt. Der Bundesrat hat beschlossen, die Volksinitiative am 28.11.2010 zur Abstimmung zu bringen.

1.9 Eidg. Volksinitiative zur Eigenmietwertbesteuerung («Sicheres Wohnen im Alter»)

Am 23.1.2009 reichte der Hauseigentümerverband Schweiz zusammen mit weiteren Verbänden neben der Volksinitiative zum Bausparen²¹ auch eine Volksinitiative zur Eigenmietwertbesteuerung ein. Diese Initiative will Rentnerinnen und Rentnern das Recht einräumen, den Eigenmietwert nicht mehr zu versteuern. Im Gegenzug könnten diese Personen die mit dem Wohneigentum verbundenen Schuldzinsen steuerlich nicht mehr geltend machen. Gemäss der Initiative sollen jedoch die jährlichen Unterhaltskosten bis zu einem Höchstbetrag von Fr. 4000 sowie die Kosten für Massnahmen, die dem Energiesparen, dem Umweltschutz und der Denkmalpflege dienen, vollumfänglich abzugsberechtigt bleiben.

In der Frage der Wohneigentumsbesteuerung haben die eidg. Räte bereits vor längerer Zeit eine Motion gutgeheissen, mit welcher der Bundesrat beauftragt wird, eine Vorlage mit dem Ziel auszuarbeiten, die Besteuerung des Eigenmietwerts des selbst bewohnten Wohneigentums auf allen Stufen aufzuheben. Die Schuldzinsen sowie die Unterhaltskosten sollen dabei in einem beschränkten Ausmass weiterhin abzugsfähig bleiben. Weitere Motionen in dieser Frage wurden im laufenden Jahr eingereicht.

Am 17.6.2009 fällte der Bundesrat in der Frage der Eigenmietwertbesteuerung einen Grundsatzentscheid. Er lehnt eine auf Rentnerinnen und Rentner beschränkte fakultative Befreiung von der Eigenmietwertbesteuerung, wie das von der Volksinitiative verlangt wird, ab, anerkennt jedoch einen Handlungsbedarf. Mit einem indirekten Gegenvorschlag will er die Besteuerung des Eigenmietwerts für alle Wohneigentümerinnen und Wohneigentümer aufgeben und im Gegenzug die bisherigen Abzugsmöglichkeiten auf 2 Ausnahmen beschränken. Künftig sollen nur noch Hypothekarzinsen bei Ersterwerb sowie qualitativ hochwertige Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen steuerlich berücksichtigt werden. Der Bundesrat beauftragte das Eidg. Finanzdepartement, eine entsprechende Botschaft auszuarbeiten.²² Dieses eröffnete am 6.11.2009 zu einem entsprechenden Botschaftsentwurf ein Vernehmlassungsverfahren, das bis 15.2.2010 dauerte.

19 S. Gesetzgebungs-Agenda 2008/3, Abschn. 1.8, FStR 2008, 239.

20 BBI 2009, 1907, und Medienmitteilung des Eidg. Finanzdepartements (vom 6.3.2009), www.efd.admin.ch/aktuell/medieninformation/00462/index.html?msg-id=25692.

21 S. Abschn. 1.7.

22 S. Medienmitteilung des Eidg. Finanzdepartements (vom 17.06.2009), www.efd.admin.ch/aktuell/medieninformation/00462/index.html?msg-id=27483.

Am 23.6.2010 hat der Bundesrat nunmehr seine Botschaft zur Volksinitiative verabschiedet.²³ Mit dieser beantragt er, entsprechend seinem früher gefällten Grundsatzentscheid, die Volksinitiative Volk und Ständen mit einer Empfehlung auf Ablehnung zur Abstimmung zu unterbreiten. Gleichzeitig unterbreitet er den eidg. Räten den Entwurf zu einem BG über die Besteuerung des privaten Wohneigentums als indirekten Gegenvorschlag mit dem Antrag auf Zustimmung. In seinem Gegenvorschlag hält der Bundesrat zwar an der Aufhebung der Eigenmietwertbesteuerung fest, weil er diese als Vereinfachung des Steuerrechts erachtet. Gegenüber dem in die Vernehmlassung gegebenen indirekten Gegenvorschlag weist der Entwurf indessen verschiedene Änderungen auf und umfasst nunmehr folgende Eckwerte: Mit dem Wegfall des steuerbaren Eigenmietwerts entfällt der Abzug für Unterhaltskosten, Versicherungsprämien und Kosten der Verwaltung durch Dritte. Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen können abgezogen werden, wenn sie konkrete energetische und ökologische Anforderungen einhalten. Bei denkmalpflegerischen Arbeiten ergibt sich gegenüber dem geltenden Recht keine Veränderung. Die Abzugsmöglichkeit für private Schuldzinsen setzt voraus, dass diese dazu dienen, steuerbaren Vermögensertrag zu generieren. Diesfalls sind sie im Umfang von 80 % der steuerbaren Vermögenserträge abzugsfähig. Zudem können Personen, die erstmals selbstbewohntes Wohneigentum in der Schweiz erwerben, zeitlich und betragsmässig begrenzt Schuldzinsen, die im Zusammenhang mit der Liegenschaft stehen, in Abzug bringen. Auf die Einführung einer Sondersteuer für Zweitliegenschaften, wie im Vernehmlassungsentwurf noch vorgesehen, wird wegen fehlender Verfassungskonformität verzichtet. Hingegen haben die Kantone die Möglichkeit, eine Kostenanlastungssteuer einzuführen, um zumindest einen Teil der wegfallenden Einnahmen aus der Eigenmietwertbesteuerung auf Zweitliegenschaften kompensieren zu können.

1.10 Eidg. Volksinitiative «Familieninitiative: Steuerabzüge auch für Eltern, die ihre Kinder selber betreuen»

Am 26.1.2010 hat die Schweizerische Volkspartei (SVP) die Unterschriftensammlung für ihre eidg. Volksinitiative «Familieninitiative: Steuerabzüge auch für Eltern, die ihre Kinder selber betreuen» gestartet. Nach dieser Initiative soll Art. 129 BV mit einem neuen Abs. 4 ergänzt werden, wonach Eltern, die ihre Kinder selbst betreuen, für die Kinderbetreuung mind. ein gleich hoher

Steuerabzug gewährt werden muss wie Eltern, die ihre Kinder fremdbetreuen lassen.²⁴

Die SVP hat bis zum 26.7.2011 Zeit, die nötigen 100 000 Unterschriften zu sammeln.

1.11 In der Sommersession 2010 behandelte Motionen und Initiativen

Der Nationalrat hat:

- *angenommen:*
 - eine Motion betr. Regelung der Amtshilfe bei illegal beschafften Daten in künftigen Doppelbesteuerungsabkommen;
 - eine Motion betr. Schaffung eines Amtshilfegesetzes;
 - eine Motion betr. Priorisierung der Abgeltungssteuer bei Steuerverhandlungen mit dem Ausland;
 - eine parlamentarische Initiative betr. BVG-Einkäufe von Selbstständigerwerbenden nach der Erwerbsaufgabe;
- *abgelehnt:*
 - eine Motion betr. Aufsichts- und Durchsetzungslücke im StHG;
 - eine Motion betr. Steuerbefreiung der AHV-Renten;
 - eine Motion betr. steuerliche Diskriminierung der familieninternen Kinderbetreuung;
 - eine parlamentarische Initiative betr. Steuerbefreiung der Kinder- und Ausbildungszulagen;
 - eine parlamentarische Initiative betr. Strafbarkeit der Steuerhinterziehung;
 - eine parlamentarische Initiative betr. Rechtshilfe bei vorsätzlicher Steuerhinterziehung.

Der Ständerat hat:

- *angenommen:*
 - eine Motion betr. Besteuerung von Sozialhilfeleistungen und Entlastung des Existenzminimums;
 - 2 Motionen betr. steuerliche Behandlung von Boni;
- *abgelehnt:* eine Motion betr. Bestrafung von schwerer Steuerhinterziehung.

23 Vorabdruck: www.efd.admin.ch/dokumentation/gesetzgebung/00570/01716/index.html?lang=de.

24 Vgl. BGer 1C_161/2009 (3.3.2010) zu einer Volksinitiative im Kt. Schwyz mit ähnlicher Stossrichtung.

2 Kantone

2.1 Appenzell Ausserrhoden

Die Sozialdemokratische Partei hat am 28.4.2010 eine Volksinitiative zur Abschaffung der Pauschalbesteuerung reicher Ausländer eingereicht. Die Volksabstimmung findet voraussichtlich im nächsten Jahr statt.

2.2 Appenzell Innerrhoden

Die Landsgemeinde hat am 25.4.2010 die Teilrevision des Steuergesetzes gutgeheissen. Die aktuell verabschiedete Teilrevision, welche per 1.1.2011 in Kraft tritt, umfasst folgende Massnahmen:

Natürliche Personen:

- Teilausgleich der kalten Progression: Erhöhung des Abzugs für Versicherungskosten von Fr. 2400 auf Fr. 2900 pro Person;
- Abzug für Kinder in Ausbildung: Erhöhung von Fr. 5000 auf Fr. 8000 pro Kind;
- Kapitaleistungen aus Vorsorge: Tarifsenkung von $\frac{1}{3}$ auf $\frac{1}{4}$ des ordentlichen Tarifs;
- Vermögenssteuer: Anrechnung der Einkommenssteuer auf qualifizierten Beteiligungserträgen an die Vermögenssteuer auf diesen Beteiligungen;
- Erbschafts- und Schenkungssteuer: Erhöhung des Freibetrags für direkte Nachkommen von Fr. 100 000 auf Fr. 300 000.

Juristische Personen:

- Einführung eines Doppeltarifs, welcher Gewinne, die in Form von Dividenden sofort ausgeschüttet werden, mit 50 % gegenüber dem ordentlichen Tarif begünstigt;
- Erweiterung der heutigen Bandbreite der Gewinnbesteuerung von 8,0 % - 11,5 % auf neu 6,0 % - 11,5 %.

Anpassungen an Bundesrecht: Bekämpfung der Schwarzarbeit,²⁵ indirekte Teilliquidation und Transponierung,²⁶ kollektive Kapitalanlagen,²⁷ Änderungen des Nachsteuerverfahrens und des Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung auf dem Gebiet der direkten Steuern,²⁸ Unter-

nehmenssteuerreform II,²⁹ Gaststaatgesetz,³⁰ Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und Einführung der straflosen Selbstanzeige³¹ sowie Abschaffung der Dumont-Praxis.³²

2.3 Basel-Landschaft

Die vom Landrat am 7.5.2009 beschlossene Änderung des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes³³ wurde am 27.9.2009 von der Baselbieter Stimmbevölkerung mit grosser Zustimmung angenommen. Der Regierungsrat hat mit Beschluss vom 20.4.2010 die Teilrevision auf den 1.7.2010 in Kraft gesetzt. Alle vor dem 1.7.2010 erfolgten Schenkungen und Erbschaften werden noch nach altem Recht besteuert.

Die Gesetzesänderung enthält verschiedene Entlastungen und Vereinfachungen bei der Erbschafts- und Schenkungssteuer, wie die Einführung von proportionalen Steuersätzen und neuen Freibeträgen sowie eine Neuordnung aller bisherigen Steuerklassen. Eltern werden neu generell steuerbefreit. Für besonders langjährige Stief- und Pflegekindsverhältnisse besteht neu auch eine vollständige Steuerbefreiung wie für eigene Nachkommen. Übrige Stief- und Pflegekinder werden neu der günstigsten Steuerklasse – von 7,5 % – mit einem Freibetrag von Fr. 50 000 zugeordnet. In die nächste Steuerklasse – von 15 % – mit einem Freibetrag von Fr. 30 000 fallen neben den Geschwistern, Grosseltern, Schwieger- und Stiefeltern neu auch Konkubinatspartner, welche seit mind. 5 Jahren eine häusliche Gemeinschaft bilden. Von weiteren Verwandten, wie Tanten und Onkel, Nichten und Nefen, Cousinen und Cousins, wird eine Steuer von 22,5 % erhoben, nach Abzug eines Freibetrags von Fr. 20 000. Alle übrigen Empfänger werden mit einer Steuer von 30 % belastet, nach Abzug eines Freibetrags von Fr. 10 000. Privilegiert behandelt wird zudem die Unternehmensnachfolge, d.h. die Übertragung eines ganzen Unternehmens oder von Geschäftsvermögen an einen nicht steuerbefreiten Empfänger, der die unternehmerische Tätigkeit weiterführt. In solchen Fällen wird nur die Hälfte der ordentlichen Steuer erhoben.

25 BG über Massnahmen zur Bekämpfung der Schwarzarbeit (vom 17.6.2005), SR 822.41.

26 BG über dringende Anpassungen bei der Unternehmensbesteuerung (vom 23.6.2006), AS 2006, 4883.

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

28 BG über Änderungen des Nachsteuerverfahrens und des Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung auf dem Gebiet der direkten Steuern (vom 20.12.2006), AS 2007, 2973.

29 BG über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (vom 23.3.2007), AS 2008, 2893.

30 BG über die von der Schweiz als Gaststaat gewährten Vorrechte, Immunitäten und Erleichterungen sowie finanziellen Beiträge (vom 22.6.2007), SR 192.12.

31 BG über die Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die Einführung der straflosen Selbstanzeige (vom 20.3.2008), AS 2008, 4453.

32 BG über die steuerliche Behandlung von Instandstellungskosten bei Liegenschaften (vom 3.10.2008), AS 2009, 1515.

33 S. Gesetzgebungs-Agenda 2008/4, Abschn. 2.3, FStR 2008, 315.

2.4 Basel-Stadt

Der Regierungsrat hat mit Beschluss vom 18.5.2010 dem Grossen Rat eine Vorlage zur Teilrevision des Steuergesetzes unterbreitet. Geplant ist eine Senkung der Steuerbelastung bei den Kapitalgesellschaften und Genossenschaften. Der max. Gewinnsteuersatz soll auf 20 % gesenkt werden. Vorgesehen ist eine Steuersenkung in mehreren Schritten: In einem 1. Schritt soll der max. Steuersatz für die Steuerperiode 2011 von bisher 22 % auf 21,5 % herabgesetzt werden. Für die anschliessenden Steuerjahre erfolgen weitere Reduktionen des Steuersatzes von jeweils 0,5 %-Punkten pro Steuerperiode. Diese drei weiteren Teilsenkungen erfolgen unter dem Vorbehalt, dass das reale Bruttoinlandprodukt der Schweiz in den 4 Quartalen vor der jeweiligen Steuerperiode zunimmt und die Nettoschuldenquote des Kantons eine bestimmte Limite nicht überschreitet. Mit diesen Bedingungen soll sichergestellt werden, dass die Steuerentlastungen nicht in eine Phase wirtschaftlicher Stagnation fallen und der Kanton den nötigen finanziellen Spielraum für Steuersenkungen hat.

Pro 0,5 %-Punkte Steuersatzreduktion resultieren für den Kanton Steuermindereinnahmen von jeweils Fr. 12 Mio. Somit hat die Gesetzesrevision insgesamt Steuerausfälle von jährlich rund Fr. 48 Mio. zur Folge. Die Vorlage kann im Internet eingesehen werden.³⁴

Mit Beschluss vom 30.3.2010 beantragt der Regierungsrat dem Grossen Rat, die SVP-Initiative «Konkurrenzfähige Einkommenssteuern für den Mittelstand im Vergleich zu Baselland (Mittelstandsinitiative)» dem Volk mit der Empfehlung auf Ablehnung und ohne Gegenvorschlag direkt zur Abstimmung zu unterbreiten. Die Initiative strebt eine Reduktion der Steuersätze beim Einkommenssteuertarif an. Bei Annahme der Initiative hätte dies Steuerausfälle von rund Fr. 115 Mio. zur Folge, was nach Auffassung des Regierungsrats für den Kanton Basel-Stadt nicht tragbar wäre. Der Grosse Rat hat dieses Geschäft am 5.5.2010 an die WAK überwiesen.

Ebenfalls mit Beschluss vom 30.3.2010 beantragt der Regierungsrat dem Grossen Rat, die FDP-Initiative «Milderung der Vermögenssteuer (Entlastung von Mittelstand und Gewerbe bei der Vermögenssteuer)» dem Volk mit der Empfehlung auf Ablehnung und ohne Gegenvorschlag direkt zur Abstimmung zu unterbreiten. Die Initiative wünscht eine Verdoppelung der Freibeträge bei der Vermögenssteuer. Bei Annahme der Initiative hätte dies Steuerausfälle von rund Fr. 12 Mio. zur Folge. Nach Auffassung des Regierungsrats besteht jedoch für eine Senkung der Vermögenssteuer kein vordringlicher

Handlungsbedarf. Der Grosse Rat hat dieses Geschäft ebenfalls am 5.5.2010 an die WAK überwiesen.

2.5 Bern

Der Grosse Rat hat am 23.3.2010 eine Teilrevision des Steuergesetzes verabschiedet. Im Wesentlichen geht es um folgende Punkte:

- Ausgleich der kalten Progression von 3 % sowie Einführung des jährlichen Ausgleichs der kalten Progression bei den Einkommenssteuertarifen;
- Besteuerung mind. des Eigenmietwerts, wenn eine Liegenschaft zu Vorzugskonditionen an nahestehende Personen vermietet wird;
- Besteuerung des für die direkte Bundessteuer massgeblichen, höheren Eigenmietwerts bei Liegenschaften, die nicht als Wohnsitz dienen;
- Senkung der Alterslimite beim Abzug für Drittbetreuungskosten auf Kinder unter 14 Jahre (bisher: Kinder unter 15 Jahre); neu ist der Abzug auch dann zulässig, wenn die Kosten der Drittbetreuung wegen einer Ausbildung der steuerpflichtigen Person anfallen;
- Anpassung des Abzugs für Parteispenden an die Regelung im Bundesrecht;
- Erhöhung des Kinderabzugs von Fr. 6300 auf Fr. 7000 und Einführung eines je hälftigen Kinderabzugs (analog dem Bundesrecht), wenn die Eltern getrennt besteuert werden, das Kind unter gemeinsamer elterlicher Sorge steht und keine Unterhaltsbeiträge geltend gemacht werden;
- Senkung des Einkommenssteuertarifs und des Tarifs bei Kapitaleistungen aus Vorsorge;
- Anpassung der Bestimmungen über das Teilsatzverfahren zur Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung aufgrund eines Urteils des Bundesgerichts³⁵: bei der Einkommenssteuer Aufhebung der Kriterien Sitz in der Schweiz und Verkehrswert der Beteiligung von mindestens Fr. 2 Mio., bei der Vermögenssteuer gänzliche Aufhebung des Teilsatzverfahrens;
- Senkung des Vermögenssteuertarifs;
- Senkung des Maximalsatzes bei der Vermögenssteuererbremse von 30 % auf 25 %;
- Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer, wobei jedoch bei Holding- und Domizilgesellschaften keine Anrechnung stattfindet;
- Aufnahme der Praxis, wonach die Verzugszinspflicht weder durch das Ergreifen eines Rechtsmittels noch durch die Gewährung einer Zahlungserleichterung berührt wird, ins Steuergesetz;

34 www.steuerverwaltung.bs.ch/10.0902-ra-10.0902.01.pdf.

35 BGE 136 I 49.

- Aufnahme von neuen Bestimmungen zur detaillierteren Regelung des Steuererlasses;
- Umsetzung von Bundesrecht: Unternehmenssteuerreform II,³⁶ Änderungen des Nachsteuerverfahrens und des Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung,³⁷ Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und straflose Selbstanzeige,³⁸ Gaststaatsgesetz.³⁹

Der Wortlaut der neuen Bestimmungen kann im Internet eingesehen werden.⁴⁰ Die Referendumsfrist läuft bis 15.7.2010. Der Grosse Rat hat gleichzeitig mit der Hauptvorlage eine Eventualvorlage beschlossen. Damit wird der sonst grundsätzlich mögliche sog. Volksvorschlag, also das konstruktive Referendum, verunmöglicht. Würde gegen die Teilrevision des Steuergesetzes das Referendum ergriffen, könnten die Stimmbürgerinnen und Stimmbürger zwischen Haupt- und Eventualvorlage wählen oder beide Vorlagen ablehnen. Die Eventualvorlage unterscheidet sich von der Hauptvorlage dadurch, dass auf die zusätzlichen Entlastungen bei der Einkommenssteuer verzichtet wird. Wird kein Referendum ergriffen, bleibt die Eventualvorlage bedeutungslos. Die Änderungen sollen am 1.1.2011 in Kraft treten.

Die Gewerkschaften haben beschlossen, eine Initiative zu lancieren, die insbesondere folgende Elemente enthalten soll:

- weitere Erhöhung des Kinderabzugs auf Fr. 8000;
- Aufhebung der Einkommens- und Vermögenssteuersenkungen, soweit sie über den blossen Teuerungsausgleich hinausgegangen sind;
- Wiedererhöhung des Grenzwerts bei der Vermögenssteuerbremse auf 30 %;
- Abschaffung der Aufwandbesteuerung ab dem 2. Jahr nach Zuzug.

Mit der Unterschriftensammlung wurde am 1.5.2010 begonnen. Eine Volksabstimmung könnte erst im Jahr 2011 stattfinden, sodass die Revisionen per 1.1.2011 wohl nicht mehr betroffen sind.

2.6 Freiburg

Der Grosse Rat hat am 17.3.2010 das Gesetz vom 23.5.1957 betreffend besondere Besteuerung der Immobilien von Gesellschaften, Vereinen und Stiftungen auf den 1.1.2011 abgeschafft. Der ordentliche Steuersatz dieser Sondersteuer beträgt 1 ‰ des Steuerwerts der betreffenden Grundstücke und trug dem Kanton im Jahr 2009 Fr. 4,7 Mio. sowie den Gemeinden ca. Fr. 2,1 Mio. ein. Mit der Abschaffung dieses Gesetzes soll sich die Lage des Kantons Freiburg im interkantonalen Vergleich der Immobilienbelastung verbessern.

2.7 Glarus

Die Landsgemeinde ist am 2.5.2010 dem Antrag des Landrats betr. Teilrevision des Steuergesetzes gefolgt. Demzufolge wurde die Dumont-Praxis rückwirkend per 1.1.2010 abgeschafft. Der Memorialsantrag eines Bürgers auf Senkung des Vermögenssteuertarifs von 3 ‰ auf 2 ‰ wurde abgelehnt.

Die Grünen des Kantons Glarus haben einen Memorialsantrag zur Abschaffung der Pauschalbesteuerung für Ausländerinnen und Ausländer⁴¹ gestellt. Die Landsgemeinde wird darüber im Jahr 2011 oder 2012 befinden.

2.8 Graubünden

Die Regierung hat am 29.6.2010 eine Teilrevision des Steuergesetzes beschlossen, die teilweise bereits auf den 1.1.2011 in Kraft treten soll.

Im geltenden Recht erfolgt die Quellensteuererhebung durch die Gemeinden. Das hat zur Folge, dass grössere Arbeitgeber die Quellensteuer mit einer Vielzahl von Gemeinden abrechnen müssen. Auch erschwert die dezentrale Datenhaltung die Meldungen für die NFA. Die Quellensteuererhebung soll auf den Kanton übergehen, wobei die Gemeinden weiterhin für die Registerführung zuständig sein werden. Der Übergang auf den Kanton ist auf das Steuerjahr 2013 geplant; auf diesen Zeitpunkt soll auch die neue EDV-Lösung zur Verfügung stehen.

Neben diesem Hauptpunkt der Revision soll das Steuergesetz in verschiedenen Punkten an Neuerungen im Bundessteuerrecht bzw. in der Rechtsprechung angepasst werden:

- Im DBG tritt auf den 1.1.2011 der neue Abzug für Mitgliederbeiträge und Zuwendungen an die politischen Parteien in Kraft.⁴² Abziehbar sind Zahlungen bis Fr. 10 000. Dieser Abzug soll auf den gleichen

36 BG über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (vom 23.3.2007), AS 2008, 2893.

37 BG über Änderungen des Nachsteuerverfahrens und des Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung auf dem Gebiet der direkten Steuern (vom 20.12.2006), AS 2007, 2973.

38 BG über die Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die Einführung der straflosen Selbstanzeige (vom 20.3.2008), AS 2008, 4453.

39 BG über die von der Schweiz als Gaststaat gewährten Vorrechte, Immunitäten und Erleichterungen sowie finanziellen Beiträge (vom 22.6.2007), SR 192.12.

40 www.sta.be.ch/site/referendum-erlass-steuergesetz-de.pdf.

41 Ein Memorialsantrag ist spätestens der übernächsten Landsgemeinde zur Behandlung vorzulegen.

42 BG über die steuerliche Abzugsfähigkeit von Zuwendungen an politische Parteien (vom 12.6.2009), AS 2010, 449.

Zeitpunkt ins kantonale Recht übernommen werden, um unterschiedliche Regelungen für Bund und Kanton zu vermeiden.

- Der Kinderbetreuungsabzug des kantonalen Rechts wird an die neue Regelung im Bund⁴³ angepasst, wobei die Höhe von (indexiert) Fr. 10 300 unverändert bleiben soll. Auch hier soll mit der Gleichschaltung von Bund und Kanton eine Vereinfachung erzielt werden.
- Bis 2001 wurden die Erbvorbezüge nicht direkt besteuert, sondern zusammen mit dem übrigen Nachlassvermögen erst im Zeitpunkt des Ablebens des Erblassers erfasst. Mit der Befreiung der Erben von der Nachlasssteuer wurde eine Übergangsbestimmung geschaffen, nach der diese Erbvorbezüge besteuert werden sollten. Das Verwaltungsgericht hat entschieden, dass dafür eine gesetzliche Grundlage fehle,⁴⁴ und das Bundesgericht ist auf eine entsprechende Beschwerde des Kantons mangels Legitimation nicht eingetreten.⁴⁵ Bis zum Zeitpunkt des Entscheids des Verwaltungsgerichts wurden zahlreiche gleiche Fälle rechtskräftig veranlagt. Um stossende Rechtsungleichheiten zu verhindern, soll eine Bestimmung geschaffen werden, welche die Revision dieser Fälle zulässt.
- Das Bundesgericht hat festgehalten, dass die Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung bei qualifizierten Beteiligungen nur bei der Einkommenssteuer und nicht auch bei der Vermögenssteuer erfolgen könne.⁴⁶ Um eine bundesrechtskonforme Lösung zu erreichen, soll das Halbsatzverfahren für qualifizierte Beteiligungen bei der Vermögenssteuer gestrichen werden. Die resultierenden Mehreinnahmen sollen für eine geringe Reduktion des Maximalsatzes der Vermögenssteuer verwendet werden; dieser soll neu 1,70 ‰ betragen.
- Die Quellensteuererhebung ist in Bewegung geraten, nachdem das Bundesgericht Korrekturen für Grenzgänger, die über 90 % des Familieneinkommens in der Schweiz erzielen, gefordert hat.⁴⁷ Die Rechtsentwicklung ist heute nicht genau abzusehen, weshalb die Regierung ermächtigt werden soll, die nachträgliche ordentliche Veranlagung und die Tarifkorrektur den sich verändernden Umständen anzupassen.

Die Beratungen im Grossen Rat sind für die Oktobersession 2010 geplant.

2.9 Nidwalden

Der Landrat hat am 17.3.2010 die Teilrevision des Steuergesetzes verabschiedet. Beschlossen wurden insbesondere folgende Massnahmen:

- Senkung des Maximalsteuersatzes bei der Einkommenssteuer von 3 % auf 2,75 %;
- Einführung eines Kinderabzugs von Fr. 3000 für die Eigenbetreuung;
- Senkung der festen Gewinnsteuer für Kapitalgesellschaften und Genossenschaften von 9 % auf 6 %;
- Senkung der festen Gewinnsteuer für kollektive Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz von 4,5 % auf 3 %;
- Senkung der festen Gewinnsteuer für Vereine und Stiftungen von 4,5 % auf 1 %;
- Senkung der festen Kapitalsteuer für juristische Personen von 1 ‰ auf 0,1 ‰;
- Aufhebung der Erbschafts- und Schenkungssteuer bei Unternehmensnachfolge;
- Aufhebung der Erbschafts- und Schenkungssteuer für Eltern, Stief- und Pflegeeltern sowie Schwiegereltern;
- Ausgleich der kalten Progression;
- Anpassungen an das Bundesrecht: Gaststaatgesetz,⁴⁸ Unternehmenssteuerreform II,⁴⁹ steuerliche Behandlung von Instandstellungskosten bei Liegenschaften (Abschaffung der Dumont-Praxis),⁵⁰ Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und straflose Selbstanzeige.⁵¹

Gegen die Teilrevision des Steuergesetzes ist das Referendum nicht ergriffen worden. Die Änderungen werden deshalb auf den 1.1.2011 in Kraft treten.

2.10 Solothurn

Der Kantonsrat hat die Vorlage zur Teilrevision des Steuergesetzes am 17.3.2010 verabschiedet. Damit werden die notwendigen Anpassungen an neues Bundesrecht vorgenommen. Umgesetzt werden insbesondere die Un-

43 BG über die steuerliche Entlastung von Familien mit Kindern (vom 25.9.2009), AS 2010, 455.

44 VGer A 09 3 (12.5.2009), einsehbar unter www.gr.ch/DE/institutionen/gerichte/vg/dokumentation/Seiten/Entscheidungssammlung.aspx.

45 BGer 2C_382/2009 (5.5.2010).

46 BGE 136 I 49.

47 BGer 2C_319/2009 und 2C_321/2009 (26.1.2010, zur amtlichen Publikation vorgesehen).

48 BG über die von der Schweiz als Gaststaat gewährten Vorrechte, Immunitäten und Erleichterungen sowie finanziellen Beiträge (vom 22.6.2007), SR 192.12.

49 BG über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (vom 23.3.2007), AS 2008, 2893.

50 BG über die steuerliche Behandlung von Instandstellungskosten bei Liegenschaften (vom 3.10.2008), AS 2009, 1515.

51 BG über die Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die Einführung der straflosen Selbstanzeige (vom 20.3.2008), AS 2008, 4453.

ternehmenssteuerreform II,⁵² das EMRK-konforme Nachsteuer- und Steuerstrafverfahren⁵³ sowie die erleichterte Nachbesteuerung in Erbfällen und die straflose Selbstanzeige.⁵⁴ Die Abschaffung der Dumont-Praxis⁵⁵ wird neu auch im Gesetz festgehalten, nachdem sie der Regierungsrat auf Verordnungsstufe bereits auf Anfang 2010 aufgehoben hatte. Zuwendungen und Beiträge an politische Parteien können neu im Rahmen der bundesrechtlichen Regelung⁵⁶ bis zu einem Betrag von Fr. 20 000 jährlich abgezogen werden. Ebenfalls an die bundesrechtlichen Vorgaben angepasst wurde der Abzug für Kinderbetreuungskosten,⁵⁷ dessen Höhe aber unverändert bei Fr. 6000 je Kind geblieben ist.

Soweit die Unternehmenssteuerreform II den Kantonen gesetzgeberischen Freiraum belässt, hat der Kantonsrat die Anträge der Regierung unverändert übernommen:

- Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung: Wechsel vom Halbsatzverfahren zur Teilbesteuerung analog zur direkten Bundessteuer. Erträge aus massgeblichen Beteiligungen von mind. 10 % werden im Privatvermögen zu 60 %, im Geschäftsvermögen zu 50 % besteuert.
- Die Gewinnsteuer wird an die Kapitalsteuer der juristischen Personen angerechnet.
- Bei der definitiven Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit wird der Liquidationsgewinn, soweit er nicht wie eine Vorsorgeleistung zu besteuern ist, für die Bestimmung des Steuersatzes durch 4 dividiert. Der Satz beträgt aber mind. 4 %.

Im Weiteren werden folgende Neuerungen eingeführt:

- Für Kapitalgesellschaften und Genossenschaften gilt neu eine Mindeststeuer von Fr. 200 bei persönlicher Zugehörigkeit und von Fr. 100 bei nur wirtschaftlicher Zugehörigkeit (je einfache Staatssteuer).
- Leistungen aus Lebensversicherungen im Todesfall, die nicht mit der Einkommenssteuer erfasst werden, unterliegen künftig der Erbschaftssteuer.

- Im Gegenzug werden erbrechtliche Zuwendungen und Schenkungen an Eltern von der Erbschafts- und Schenkungssteuer befreit.
- Die Arbeitgeber werden verpflichtet, ihre Leistungen an die Mitarbeitenden mit einer Kopie des Lohnausweises oder auf andere genehmigte Art dem Steueramt zu melden.
- Die Anzahl der innerkantonalen Steuerauscheidungen wird mit Mindestfaktoren beim steuerbaren Einkommen und Vermögen bzw. bei Gewinn und Kapital deutlich reduziert.

Verworfen hat der Kantonsrat den Antrag der Regierung, Alleinerziehende neu mit einem besonderen Abzug statt wie Verheiratete mit dem Teilsplitting zu entlasten.

Die Referendumsfrist ist am 2.7.2010 unbenutzt abgelaufen. Die Gesetzesänderungen treten damit grundsätzlich am 1.1.2011 in Kraft. Bei der neuen Bestimmung, die Arbeitgeber verpflichtet, ihre Leistungen an die Mitarbeitenden mit einer Kopie des Lohnausweises oder auf andere genehmigte Art dem Steueramt zu melden, bestimmt der Regierungsrat das Inkrafttreten.

2.11 St.Gallen

Die von der Sozialdemokratischen Partei lancierte Gesetzesinitiative «Schluss mit den Steuervorteilen für ausländische Millionärinnen und Millionäre (Abschaffung der Pauschalsteuer)» ist zustande gekommen. Die Initiative verlangt, dass das Recht zur Besteuerung nach dem Aufwand nach dem Zuzugsjahr abgeschafft wird. Die Abstimmung wird aller Voraussicht nach zu Beginn des Jahres 2011 stattfinden.

2.12 Tessin

Das Finanzdepartement hat dem Parlament eine Botschaft betreffend eine Steueramnestie für natürliche und juristische Personen, mit einer entsprechenden Änderung des Steuergesetzes, unterbreitet. Der Zweck der Änderung ist eine Stärkung des Tessiner Finanzplatzes nach den jüngsten Ereignissen, die ihn und den schweizerischen Finanzplatz betroffen haben.

Dem Kapitalabfluss will man mit einer Steueramnestie für diejenigen, die im Kanton ansässig sind, entgegenwirken. Nach der Vorlage wäre eine Steueramnestie auf Bundesebene eine bessere Lösung gewesen. Nachdem sich eine solche aber nicht verwirklichen liess, will man eine kantonale Steueramnestie vorschlagen, die mit dem Bundesrecht vereinbar ist. Die Botschaft stellt fest, dass der Kanton Tessin vom sog. scudo fiscale ter am meisten betroffen sei. Der Bundesrat habe ebenfalls die Schwierigkeiten für den Kanton anerkannt, indem er die Verhandlungen über das Doppelbesteuerungsabkommen mit Italien nicht fortgesetzt hat.

52 BG über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (vom 23.3.2007), AS 2008, 2893.

53 BG über Änderungen des Nachsteuerverfahrens und des Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung auf dem Gebiet der direkten Steuern (vom 20.12.2006), AS 2007, 2973.

54 BG über die Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die Einführung der straflosen Selbstanzeige (vom 20.3.2008), AS 2008, 4453.

55 Vgl. auch BG über die steuerliche Behandlung von Instandstellungskosten bei Liegenschaften (vom 3.10.2008), AS 2009, 1515.

56 BG über die steuerliche Abzugsfähigkeit von Zuwendungen an politische Parteien (vom 12.6.2009), AS 2010, 449.

57 BG über die steuerliche Entlastung von Familien mit Kindern (vom 25.9.2009), AS 2010, 455.

Art. 129 Abs. 2 BV und Art. 1 Abs. 3 StHG überlassen den Kantonen die Kompetenz im Bereich der Steuertarife und Steuersätze. Davon möchte der Kanton Tessin Gebrauch machen, um eine Steueramnestie für alle kantonalen und kommunalen Steuern zu schaffen, wobei die Steuerpflichtigen nur während der Jahre 2010 und 2011 profitieren können sollen. Es wird vorgeschlagen, dass zu diesem Zweck die Steuersätze der Nachsteuer um 70 % herabgesetzt werden. Die Vorlage kann im Internet eingesehen werden.⁵⁸

2.13 Thurgau

Der Grosse Rat hat am 9.6.2010 einer Teilrevision des Steuergesetzes zugestimmt. Es geht dabei im Wesentlichen um folgende Änderungen:

- Senkung des Einkommenssteuertarifs: Der Tarifvorschlag gemäss regierungsrätlicher Vorlage sah eine Tarifstruktur von 7 Stufen vor, wobei die ersten 5 Stufen unverändert bleiben sollten und der Satz der höchsten Stufe noch 8 % betragen sollte. In den parlamentarischen Beratungen wurde die Tarifstruktur um eine Stufe auf 8 Tarifstufen erweitert, wobei der Höchstsatz von 8 % ab einem steuerbaren Einkommen von Fr. 150 000 gilt. Ausserdem wird für Ehepaare und Alleinerziehende das Vollsplitting eingeführt (bisher: Teilsplitting mit Divisor 1,9);
- Senkung der Quellensteuer: Mit der Glättung des Tarifverlaufs bei der Einkommenssteuer werden auch die Quellensteuersätze gesenkt, und zwar für Künstler, Artisten, Sportler und Referenten von 15 % auf 13 %, für Verwaltungsräte von 20 % auf 15 %, für Hypothekargläubiger von 15 % auf 13 % und für Grundstückvermittler von 20 % auf 15 %;
- Rentenversicherungen unterliegen während der Bezugsphase neu nicht mehr der Vermögenssteuer;
- wirtschaftliche Handänderung bei juristischen Personen: Ausschluss des Beteiligungsabzugs, wenn Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften eine Mehrheitsbeteiligung an einer Immobiliengesellschaft mit Gewinn veräussern;
- wirtschaftliche Handänderung bei Holdinggesellschaften: Festschreibung der bisherigen Praxis im Gesetz, wonach Kapitalgewinne aus der Veräusserung einer Mehrheitsbeteiligung an einer Immobiliengesellschaft als Erträge aus Grundeigentum der ordentlichen Besteuerung unterworfen werden;
- wirtschaftliche Handänderung bei Gesellschaften mit besonderem Steuerstatus: Bei Domizil- und Verwaltungsgesellschaften werden Kapitalgewinne aus wirtschaftlichen Handänderungen gemäss bisheriger Praxis der ordentlichen Besteuerung unterworfen;

- gesetzliches Grundpfandrecht: Neu besteht das Grundpfandrecht für alle Steuerforderungen, die durch das Halten oder Veräussern von Liegenschaften entstehen. Dies gilt insbesondere auch für Grundstückgewinne aufgrund wirtschaftlicher Handänderungen und für Kapitalgewinne aus der direkten oder indirekten Veräusserung von Liegenschaften, die der Gewinnsteuer für juristische Personen unterworfen sind;
- Anpassungen an Bundesrecht: kollektive Kapitalanlagen,⁵⁹ Unternehmenssteuerreform II,⁶⁰ Änderungen des Nachsteuerverfahrens und des Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung auf dem Gebiet der direkten Steuern⁶¹ sowie Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und Einführung der straflosen Selbstanzeige.⁶²

Die Referendumsfrist läuft noch. Es ist jedoch nicht mit der Ergreifung eines Referendums zu rechnen, da sich alle politischen Kräfte im Kanton hinter die Vorlage gestellt haben. Der Regierungsrat hat in Aussicht gestellt, die Änderungen per 1.1.2011 in Kraft zu setzen.

Die Grüne Partei und die Sozialdemokratische Partei haben zudem eine Volksinitiative eingereicht, die eine Abschaffung der Aufwandbesteuerung fordert (Volksinitiative «Abschaffung der Pauschalbesteuerung – Schweizer und Ausländer gleich behandeln»).

2.14 Uri

Der Landrat hat am 30.6.2010 die Totalrevision der Urner Steuergesetze beraten und zuhanden der Volksabstimmung vom 26.9.2010 verabschiedet. Mit der Totalrevision sollen die 3 geltenden Urner Steuergesetze – das Gesetz über die direkten Steuern, das Grundstückgewinnsteuergesetz sowie das Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz – in einem Rechtserlass zusammengefasst werden. Gleichzeitig sind verschiedene materielle Massnahmen vorgesehen, um die Steuerbelastung insgesamt massvoll zu senken. Dabei sind nebst mehreren Steuerentlastungen auch geringfügige Anpassungen mit Steuererleichterungen vorgesehen, soweit dies neue Erkenntnisse empfehlen. In materieller Hinsicht geht es im Wesentlichen um folgende Punkte:

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

60 BG über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (vom 23.3.2007), AS 2008, 2893.

61 BG über Änderungen des Nachsteuerverfahrens und des Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung auf dem Gebiet der direkten Steuern (vom 20.12.2006), AS 2007, 2973.

62 BG über die Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die Einführung der straflosen Selbstanzeige (vom 20.3.2008), AS 2008, 4453.

58 www.ti.ch/CAN/SegGC/comunicazioni/GC/odg-mes/6328.htm.

Natürliche Personen:

- Verzicht auf eine Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung beim Vermögen (Vermögen aus Beteiligungen von mind. 10 %);
- Festsetzung des steuerbaren Eigenmietwerts auf 75 % der Marktmiete (bisher 80 %);
- Senkung des Einkommenssteuersatzes von 15,4 % auf 15,2 %;
- Erhöhung des Sozialabzugs beim Vermögen für Alleinstehende von Fr. 80 000 auf Fr. 100 000, für Verheiratete von Fr. 160 000 auf Fr. 200 000 und pro Kind von Fr. 20 000 auf Fr. 30 000;
- Beseitigung der steuerlichen Besserstellung von Konkubinatspaaren gegenüber Ehepaaren;
- Senkung des proportionalen Vermögenssteuersatzes von 2,6 ‰ auf 2,3 ‰;
- jährlicher Ausgleich der kalten Progression (in Analogie zum DBG).

Juristische Personen:

- Senkung des proportionalen Gewinnsteuersatzes von 10,4 % auf 9,4 %;
- Besteuerung der Korporationen als juristische Personen.

Grundstückgewinnsteuer:

- Der progressive Grundstückgewinnsteuertarif soll durch einen proportionalen Tarif ersetzt werden, und gleichzeitig soll der Steuerfreibetrag von Fr. 7000 auf Fr. 10 000 erhöht werden. Der Steuersatz soll bei Besitzdauer von weniger als 1 Jahr 31 % und bei einer Besitzdauer von mehr als 20 Jahren 11 % betragen.
- Verrechnung von Betriebsverlusten mit Grundstücksgewinnen.

Erbschafts- und Schenkungssteuer:

- Der progressive Erbschafts- und Schenkungssteuertarif soll ebenfalls durch einen proportionalen Tarif ersetzt werden, und gleichzeitig soll der Steuerfreibetrag von Fr. 5000 auf Fr. 15 000 erhöht werden. Der Steuersatz soll in Abhängigkeit des Verwandtschaftsgrads zwischen 8 % und 24 % betragen: 8 % für Geschwister und Stiefgeschwister, 12 % für Onkel, Tanten und Nachkommen von Geschwistern, 24 % für übrige erbberechtigte Personen und Nichtverwandte.
- Befreiung von erbrechtlichen Zuwendungen und Schenkungen an Adoptiv- und Stiefkinder sowie zwischen Konkubinatspartnern.

Anpassungen an Bundesrecht: Abschaffung der Dumont-Praxis⁶³ (Umsetzung bereits per 1.1.2010); Einfüh-

– rung eines Abzugs von bis zu Fr. 10 000 für Zuwendungen an politische Parteien;⁶⁴ Erhöhung des Alters von 12 auf 14 Jahre beim Abzug für die Fremdbetreuung von Kindern⁶⁵ bei gleichzeitiger Beibehaltung des unbeschränkten Abzugs; Übernahme der Bestimmungen zur Unternehmenssteuerreform II (2. Teil).⁶⁶ Bei der definitiven Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit soll der Liquidationsgewinn, der nicht zur Vorsorge verwendet wird, ebenfalls zum Sondersatz für Kapitalleistungen aus Vorsorge besteuert werden; Anschlussgesetzgebung in weiteren Bereichen des Bundesrechts: kollektive Kapitalanlagen,⁶⁷ Nachsteuer- und Strafverfahren,⁶⁸ Gaststaatgesetz,⁶⁹ Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und straflose Selbstanzeige,⁷⁰ Bundesgericht⁷¹ und Bundesverwaltungsgericht.⁷²

Das neue Gesetz soll per 1.1.2011 in Kraft treten.

2.15 Wallis

Der Entwurf zur Teilrevision des Steuergesetzes wurde in der Mai-Session 2010 in 1. Lesung behandelt. Vorgehen sind insbesondere folgende Massnahmen:

- gesetzliche Verankerung der Zusammenarbeit zwischen den Gemeinden und dem Kanton;
- Anpassung der Steuersätze bereits bei einer Änderung des Landesindex der Konsumentenpreise von 3 %;
- Einführung eines Abzugs für die Eigenbetreuung der Kinder;
- Anpassung an das BG über die Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die Einführung der straflosen Selbstanzeige,⁷³ das BG über die steu-

63 Vgl. BG über die steuerliche Behandlung von Instandstellungskosten bei Liegenschaften (vom 3.10.2008), AS 2009, 1515.

64 BG über die steuerliche Abzugsfähigkeit von Zuwendungen an politische Parteien (vom 12.6.2009), AS 2010, 449.

65 BG über die steuerliche Entlastung von Familien mit Kindern (vom 25.9.2009), AS 2010, 455.

66 BG über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (vom 23.3.2007), AS 2008, 2893.

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

68 BG über Änderungen des Nachsteuerverfahrens und des Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung auf dem Gebiet der direkten Steuern (vom 20.12.2006), AS 2007, 2973.

69 BG über die von der Schweiz als Gaststaat gewährten Vorrechte, Immunitäten und Erleichterungen sowie finanziellen Beiträge (vom 22.6.2007), SR 192.12.

70 BG über die Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die Einführung der straflosen Selbstanzeige (vom 20.3.2008), AS 2008, 4453.

71 BG über das Bundesgericht (Bundesgerichtsgesetz) (vom 17.6.2005), SR 173.110.

72 BG über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz) (vom 17.6.2005), SR 173.32.

73 BG über die Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die Einführung der straflosen Selbstanzeige (vom 20.3.2008), AS 2008, 4453.

erliche Entlastung von Familien mit Kindern⁷⁴ und das BG über die steuerliche Abzugsfähigkeit von Zuwendungen an politische Parteien.⁷⁵

Die 2. Lesung ist für die September-Session 2010 geplant.

2.16 Zug

Am 29.6.2010 hat der Regierungsrat in 1. Lesung die 4. Teilrevision des Steuergesetzes verabschiedet und bis zum 8.10.2010 in die Vernehmlassung gegeben. Das Inkrafttreten ist auf den 1.1.2012 geplant. Die wichtigsten Punkte sind:

Natürliche Personen:

- Erhöhung des Maximalabzugs für die Fremdbetreuung von Kindern⁷⁶ auf Fr. 10 000 pro Kind;
- Erhöhung des allgemeinen Kinderabzugs um Fr. 6000 ab dem 15. Altersjahr;
- Einführung eines Abzugs von bis zu Fr. 10 000 für Zuwendungen an politische Parteien;⁷⁷
- Ausdehnung des Mieterabzugs auf alle Steuerpflichtigen (Fr. 2000 für Ledige/Fr. 4000 für Verheiratete) unter Beibehaltung der heutigen Privilegierung von Steuerpflichtigen mit einem Reineinkommen unter Fr. 76 000;
- Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung beim Einkommen: Erträge aus Beteiligungen von mind. 10 % sollen im Privatvermögen und im Geschäftsvermögen zu 50 % besteuert werden;
- bei der definitiven Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit soll für den Steuersatz nur ein Fünftel des Liquidationsgewinnes berücksichtigt werden;
- Verzicht auf eine Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung beim Vermögen;
- bei der Vermögenssteuer sollen die Regeln für die Bewertung von verpachtetem Bauland an das geänderte BG über die landwirtschaftliche Pacht angepasst werden, damit die heutige Ertragswertbesteuerung beibehalten werden kann;
- jährlicher Ausgleich der kalten Progression.

Juristische Personen:

- Gestaffelte Senkung des einfachen oberen Gewinnsteuersatzes auf 6,25 % im Steuerjahr 2012, auf 6 % im Steuerjahr 2013 und auf 5,75 % ab dem Steuerjahr 2014.

Anpassungen an Bundesrecht: Übernahme der Bestimmungen zur Unternehmenssteuerreform II;⁷⁸ Abschaffung der Dumont-Praxis⁷⁹ (Umsetzung durch Verordnungsänderung bereits per 1.1.2010); Gaststaatgesetz;⁸⁰ Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und straflose Selbstanzeige;⁸¹ Bundesgerichtsgesetz⁸² und Verwaltungsgerichtsgesetz.⁸³

2.17 Zürich

Der Kantonsrat hat am 12.7.2010 die Steuergesetzrevision zum Nachvollzug des Unternehmenssteuerreformgesetzes II⁸⁴ in der Schlussabstimmung gutgeheissen. Mit der Gesetzesänderung können neu Kapitalgesellschaften und Genossenschaften die Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer anrechnen. Für den Kanton bringt dies Steuerausfälle von rund Fr. 50 Mio. und für die Gemeinden von rund Fr. 55 Mio.

3 Doppelbesteuerungsabkommen

3.1 Informationsaustausch

Folgende Verhandlungen über eine Teilrevision bestehender Doppelbesteuerungsabkommen zwecks Aufnahme einer Bestimmung über den Informationsaustausch gemäss dem OECD-Standard bzw. über den Abschluss neuer Abkommen, die ebenfalls eine entsprechende Amtshilfebestimmung enthalten, fanden im 2. Quartal 2010 statt:

- *Hongkong:* Im Anschluss an die 2. Verhandlungsrunde am 15.4.2010 konnte ein Entwurf für ein Einkommenssteuerabkommen paraphiert werden.
- *Rumänien:* Ende Mai 2010 wurden Verhandlungen über eine Teilrevision des bestehenden Abkommens von 1993 aufgenommen. Auch hier gelang es, eine weitgehende Einigung zu erzielen. Vor einer Para-

74 BG über die steuerliche Entlastung von Familien mit Kindern (vom 25.9.2009), AS 2010, 455.

75 BG über die steuerliche Abzugsfähigkeit von Zuwendungen an politische Parteien (vom 12.6.2009), AS 2010, 449.

76 BG über die steuerliche Entlastung von Familien mit Kindern (vom 25.9.2009), AS 2010, 455.

77 BG über die steuerliche Abzugsfähigkeit von Zuwendungen an politische Parteien (vom 12.6.2009), AS 2010, 449.

78 BG über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (vom 23.3.2007), AS 2008, 2893.

79 Vgl. BG über die steuerliche Behandlung von Instandstellungskosten bei Liegenschaften (vom 3.10.2008), AS 2009, 1515.

80 BG über die von der Schweiz als Gaststaat gewährten Vorrechte, Immunitäten und Erleichterungen sowie finanziellen Beiträge (vom 22.6.2007), SR 192.12.

81 BG über die Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die Einführung der straflosen Selbstanzeige (vom 20.3.2008), AS 2008, 4453.

82 BG über das Bundesgericht (Bundesgerichtsgesetz) (vom 17.6.2005), SR 173.110.

83 BG über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz) (vom 17.6.2005), SR 173.32.

84 BG über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (vom 23.3.2007), AS 2008, 2893.

phierung des Änderungsprotokolls muss dieses in Rumänien noch genehmigt werden.

- *Russland*: Im Mai 2010 wurden Verhandlungen über eine Anpassung des geltenden Doppelbesteuerungsabkommens von 1995 geführt. Obwohl eine weitgehende Einigung erzielt werden konnte, wurde das Änderungsprotokoll noch nicht paraphiert, weil das Verhandlungsergebnis in Russland zuerst noch einer Genehmigung bedarf.
- *Spanien*: Die Meistbegünstigungsklausel im geltenden Abkommen verpflichtet beide Vertragsstaaten, einander Amtshilfe in Bezug auf die unter das Abkommen fallenden Steuern im gleichen Umfang zu gewähren, wie er von der Schweiz einem anderen EU-Staat zugesichert worden ist. Nachdem die Schweiz mit mehreren EU-Staaten einen Informationsaustausch im Sinne des OECD-Standards vereinbart hat und die Lösungen teilweise unterschiedlich sind, stellte sich die Frage der Tragweite dieser Meistbegünstigungsklausel. Zu deren Klärung fanden Ende Juni 2010 Verhandlungen statt.
- *Südkorea*: Ende April 2010 fanden Verhandlungen über eine Teilrevision des geltenden Einkommenssteuerabkommens von 1980 statt.

Unterzeichnet wurden im 2. Quartal 2010 folgende Protokolle und Abkommen, die eine Amtshilfebestimmung gemäss OECD-Standard enthalten:

- *Japan*: Protokoll zum Abkommen von 1971 (am 21.5.2010, s. Abschn. 3.4);
- *Polen*: Protokoll zum Abkommen von 1991 (am 20.4.2010, s. Abschn. 3.5); und
- *Türkei*: neues Abkommen (am 18.6.2010, s. Abschn. 3.7).

3.2 Chile

Am 10.5.2010 ist das Abkommen vom 2.4.2008 mit Chile zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen in Kraft getreten. Dessen Bestimmungen finden ab 1.1.2011 Anwendung.

Dieses Abkommen enthält eine Amtshilfeklausel, die den Austausch von Informationen für die ordnungsgemässe Anwendung des Abkommens und zur Durchsetzung des internen Rechts in Fällen von Steuerbetrug in Bezug auf die unter das Abkommen fallenden Steuern vorsieht. Nachdem die Schweiz im März 2009 bekannt gegeben hatte, im Bereich des Informationsaustauschs den OECD-Standard zu übernehmen, stellte sich die Frage, ob diese Bestimmung an diese neue schweizerische Amtshilfepolitik angepasst werden solle. Weil eine solche Änderung eine Verzögerung des Inkrafttretens bewirkt hätte und weil beide Seiten an einer möglichst bal-

ancen Anwendbarkeit dieses Abkommens interessiert waren, wurde hierauf verzichtet und in Aussicht genommen, diese Anpassung im Rahmen einer künftigen Teilrevision zu realisieren.

3.3 Georgien

Am 15.6.2010 wurde mit Georgien ein Einkommens- und Vermögenssteuerabkommen unterzeichnet. Es folgt weitgehend dem Musterabkommen der OECD und der schweizerischen Vertragspraxis.

Baustellen und Montagen begründen eine Betriebsstätte, wenn deren Dauer 6 Monate übersteigt.

Dividenden, die an eine Gesellschaft gezahlt werden, die an der ausschüttenden Gesellschaft eine Direktbeteiligung von mind. 10 % hält, sind von der Besteuerung im Quellenstaat befreit. Für sonstige Dividenden beträgt das Besteuerungsrecht des Quellenstaates 10 %. Zinsen und Lizenzgebühren können nur im Ansässigkeitsstaat des Empfängers besteuert werden.

Das Abkommen enthält eine auf den Austausch der für die ordnungsgemässe Durchführung des Abkommens erforderlichen Informationen beschränkte Amtshilfebestimmung. Wie bei Chile wurde zwecks Vermeidung einer Verzögerung des Inkrafttretens vorläufig einvernehmlich auf eine Anpassung an die neue schweizerische Amtshilfepolitik verzichtet.

3.4 Japan

Das am 21.5.2010 unterzeichnete Protokoll zum Abkommen von 1971 enthält – neben einer umfassenden Amtshilfebestimmung, die für Steuern jeglicher Art und Bezeichnung gilt – zahlreiche weitere Änderungen. Teilweise handelt es sich dabei um Anpassungen an das geltende OECD-Musterabkommen.

Generell konnten die Quellensteuersätze für Dividenden (heute 15 % bzw. 10 % bei Direktbeteiligungen von mind. 25 %) sowie für Zinsen und Lizenzgebühren (heute jeweils 10 %) herabgesetzt werden: Dividenden können im Quellenstaat höchstens mit 10 % besteuert werden. Für Dividenden aus Beteiligungen, die während mind. 6 Monaten gehalten werden, wird die Quellensteuer bei einem Beteiligungsgrad ab 10 % auf 5 % bzw. bei einem Beteiligungsgrad ab 50 % auf 0 % reduziert. Ebenfalls von der Quellensteuer befreit werden Dividendenzahlungen an Pensionskassen und Vorsorgeeinrichtungen. Die Quellensteuer auf Zinsen im Finanzbereich sowie auf Zinsen, die an Pensionseinrichtungen oder im Zusammenhang mit Kreditverkäufen gezahlt werden, wird künftig entfallen. Ausserdem konnte auch für Lizenzgebühren ein genereller Nullsatz vereinbart werden.

Im Gegenzug musste die Einfügung einer für Japan unverzichtbaren Bestimmung über die Einschränkung von Abkommensvorteilen in Kauf genommen werden.

3.5 Polen

Das am 1.7.2009 paraphierte Revisionsprotokoll mit Polen wurde am 20.4.2010 unterzeichnet. Es enthält eine Bestimmung über den Informationsaustausch, die für Steuern jeglicher Art und Bezeichnung gilt.

Dividenden aus Beteiligungen ab 10 %, die während mind. 2 Jahren gehalten werden, sowie Dividenden, die an Pensionseinrichtungen gezahlt werden, sind neu von der Besteuerung im Quellenstaat befreit. Für Zinsen wurde der Quellensteuersatz generell von 10 % auf 5 % reduziert und für Zinszahlungen zwischen verbundenen Gesellschaften ein Nullsatz vorgesehen. Die Quellensteuer auf Lizenzgebühren wurde von 10 % auf 5 % herabgesetzt und für Zahlungen unter verbundenen Unternehmen eine Quellensteuerbefreiung vereinbart. Andererseits wurde die heutige Protokollbestimmung, wonach Lizenzgebühren so lange, als die Schweiz hierauf keine Quellensteuer erhebt, nur im Ansässigkeitsstaat des Empfängers besteuert werden können, gestrichen.

Schliesslich wurde die Bestimmung über das Verständigungsverfahren durch eine Schiedsgerichtsklausel ergänzt.

3.6 Tadschikistan

Am 23.6.2010 konnte das im Juni 2009 paraphierte Einkommens- und Vermögenssteuerabkommen mit Tadschikistan unterzeichnet werden. Die vereinbarten Lösungen entsprechen weitgehend der schweizerischen Abkommenspolitik.

Bauausführungen und Montagen sowie damit zusammenhängende Aufsichtstätigkeiten gelten als Betriebsstätten, wenn deren Dauer 12 Monate übersteigt. Die Montage von Maschinen oder Ausrüstungen durch ein Unternehmen, welches diese Maschinen oder Ausrüstungen hergestellt und geliefert hat, begründet jedoch ungeachtet der Dauer dieser Montage keine Betriebsstätte.

Dividenden, die an eine Gesellschaft gezahlt werden, die an der ausschüttenden Gesellschaft über eine direkte Beteiligung von mind. 20 % verfügt, können in dem Staat, aus dem sie stammen, mit 5 % besteuert werden. In den übrigen Fällen beträgt das Besteuerungsrecht des Quellenstaats 15 %. Für Zinsen sieht das Abkommen eine Quellensteuer von 10 % vor. Zinsen im Zusammenhang mit Kreditverkäufen und Zinszahlungen für ein von einer Bank gewährtes Darlehen sind indessen von der Besteuerung im Quellenstaat befreit. Die Quellensteuer auf Lizenzgebühren wird auf 5 % begrenzt.

Das Abkommen enthält keine Bestimmung über den Austausch von Informationen. Tadschikistan verzichtete auf die nachträgliche Einfügung einer Amtshilfebestimmung gemäss OECD-Standard.

3.7 Türkei

Mit der Türkei, dem einzigen OECD-Staat, mit dem die Schweiz noch kein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung abgeschlossen hatte, wurde bereits am 22.5.2008 ein Einkommenssteuerabkommen unterzeichnet. Es wurde mit der Botschaft vom 6.3.2009⁸⁵ den eidg. Räten zur Genehmigung vorgelegt. Dieses Abkommen enthielt eine Bestimmung über den Austausch von Informationen, die für die ordnungsgemässe Anwendung des Abkommens sowie für die Durchsetzung des internen Rechts in Fällen von Steuerbetrug erforderlich sind.

Nachdem der Bundesrat jedoch eine Woche später die Bereitschaft der Schweiz zur Übernahme des OECD-Standards im Bereich des Informationsaustauschs bekannt gegeben hatte, beharrte die Türkei auf einer Anpassung der Amtshilfebestimmung an diese neue schweizerische Politik. In der Folge wurde das Abkommen in der Fassung vom 22.5.2008 von den eidg. Räten nicht behandelt.

Dem türkischen Begehren wurde in Nachverhandlungen Rechnung getragen. Dabei konnte der Anwendungsbereich auf die unter das Abkommen fallenden Steuern eingeschränkt werden. Im Gegenzug erklärte sich die Türkei bereit, die Dauer, während der die Schweiz für Zinsen und Lizenzgebühren, die aufgrund des türkischen Rechts von der Quellensteuer befreit sind oder ihr zu einem Satz unterliegen, der niedriger ist als die im Abkommen vorgesehenen Sätze, eine fiktive Anrechnung zu gewähren hat, von 7 auf 5 Jahre herabzusetzen.

Dieses angepasste Abkommen ist am 18.6.2010 unterzeichnet worden.

85 BBI 2009, 2185.

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. Raoul Stocker
Prof. 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 416 pro Jahr, beginnend mit:

Ausgabe 2001/1 Ausgabe 200__/1 Ausgabe 2010/1

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:
