

---

IFF Institut für Finanzwissenschaft  
und Finanzrecht



Universität St.Gallen

---

# IFF Forum für Steuerrecht

Aus dem Inhalt

Prof. Dr. iur. Madeleine  
Simonek/  
Peter Hongler, MLaw

Dr. iur. Natalie Peter

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

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

**Massgeblichkeitsprinzip und neue Rechnungslegung**

**Die steuerliche Massgeblichkeit eines Abschlusses nach einem anerkannten Standard vor dem Hintergrund des neuen Rechnungslegungsrechts**

**Schweizer Grundstücke und Trusts – grundbuchliche und grundsteuerliche Aspekte**

**Rechtsprechung im Jahr 2009 (2. Teil)**

**Gesetzgebungs-Agenda 2010/4**

2010/4

---

---

## Impressum

### IFF Forum für Steuerrecht

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

### Herausgeber und Verlag

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

Telefon: +41 (0)71 224 25 20

Telefax: +41 (0)71 224 26 70

E-Mail: [fstr-iff@unisg.ch](mailto:fstr-iff@unisg.ch)

Internet-Website: [www.iff.unisg.ch](http://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 (ab 2011: CHF 420; 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 (ab 2011: CHF 105). Es werden die effektiven Versandkosten verrechnet.

### Bestellungen

Beim Verlag

### Abbestellungen

Schriftlich beim Verlag bis spätestens sechs Wochen vor Jahresende

### Manuskripte und Rezensions-Exemplare

Bitte an den Verlag

### Urheber- und Verlagsrechte

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

### Herstellung

Cavelti AG, Druck und Media, CH-9201 Gossau

### Internet-Auftritt

[www.iff.unisg.ch](http://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**

**2010/4**

---

# Inhalt

	Artikel	
Prof. Dr. iur. Madeleine Simonek/ Peter Hongler, MLaw	<b>Massgeblichkeitsprinzip und neue Rechnungslegung Die steuerliche Massgeblichkeit eines Abschlusses nach einem anerkannten Standard vor dem Hintergrund des neuen Rechnungslegungsrechts</b>	<b>262</b>
	Praxis-Forum	
Dr. iur. Natalie Peter	<b>Schweizer Grundstücke und Trusts – grundbuchliche und grundsteuerliche Aspekte</b>	<b>280</b>
	Rechtsprechungs-Überblick	
Prof. Dr. iur. et lic. oec. Robert Waldburger	<b>Rechtsprechung im Jahr 2009 (2. Teil)</b>	<b>293</b>
	Gesetzgebungs-Agenda	
Lic. iur. Rainer Zigerlig/ Lic. iur. Heinz Baumgartner/ Eric Hess, Fürspr.	<b>Gesetzgebungs-Agenda 2010/4</b>	<b>310</b>

### **Liebe Leserin, lieber Leser**

Unmittelbar vor Redaktionsschluss hat uns die Nachricht erreicht, dass am 4. November dieses Jahres Prof. Dr. Ernst Höhn gestorben ist.

Mit seiner umfassenden und profunden Kenntnis des Steuerrechts, aber auch durch sein umsichtiges und jahrzehntelanges verlässliches Wirken hat er in hohem Mass zur steuerrechtlichen Ausbildung der Studenten unserer Universität wie auch vieler Praktiker, zur steuerrechtlichen Forschung und zur Entwicklung des Steuerrechts beigetragen. Dem Gemeinwesen hat er zahlreiche, mitunter aufopferungsreiche Dienste geleistet. An unserem Institut war er seinen Mitarbeitern ein anspruchsvoller, aber sehr menschlicher Chef; er hat sie wie auch das Institut nachhaltig geprägt.

Eine adäquatere Würdigung ist für die nächste Ausgabe vorgesehen.

Das Institut für Finanzwissenschaft und Finanzrecht gedenkt seiner in grosser Dankbarkeit.

Dr. Ruedi Baumann, Prof. Dr. Robert Waldburger

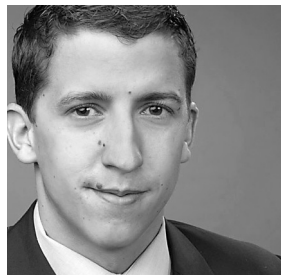
# Massgeblichkeitsprinzip und neue Rechnungslegung

Die steuerliche Massgeblichkeit eines Abschlusses nach einem anerkannten Standard vor dem Hintergrund des neuen Rechnungslegungsrechts

Prof. Dr. iur. Madeleine Simonek/Peter Hongler, MLaw



*Prof. Dr. iur. Madeleine Simonek, Fürsprecherin, dipl. Steuerexpertin, Professorin für Schweizerisches und Internationales Steuerrecht an der Universität Zürich, Konsulentin bei Schellenberg Wittmer, Zürich  
madeleine.simonek@rwi.uzh.ch*



*Peter Hongler, MLaw, Doktorand an der Universität Zürich, z. Zt. Wirtschaftsuniversität Wien  
peterhongler@hotmail.com*

## Inhalt

1	Einleitung . . . . .	263	4.3	Ausgewählte Gewinnermittlungsprinzipien. . . . .	271
1.1	Problemstellung und Übersicht . . . . .	263	4.3.1	Realisationsprinzip. . . . .	271
1.2	Massgeblichkeitsprinzip. . . . .	264	4.3.2	Imparitätsprinzip. . . . .	273
			4.3.3	Aktivierungsgrundsätze . . . . .	274
2	Neues Rechnungslegungsrecht . . . . .	265	5	Eignung eines Abschlusses nach einem anerkannten Standard für Steuerzwecke . . . . .	275
2.1	Entwicklungsschritte . . . . .	265	5.1	Vorbemerkungen . . . . .	275
2.2	Parlamentarische Beratungen . . . . .	265	5.2	Ausgewählte Bilanzierungsgrundsätze . . . . .	275
2.3	Zielsetzung des neuen Rechnungslegungsrechts . . . . .	266	5.2.1	Realisationsprinzip. . . . .	275
2.4	Art. 962 Abs. 1 E-OR . . . . .	266	5.2.2	Imparitätsprinzip. . . . .	276
			5.2.3	Aktivierungsgrundsätze . . . . .	276
3	Rechnungslegung nach einem anerkannten Standard, insbesondere nach den IFRS . . . . .	267	5.3	Fazit . . . . .	276
3.1	Vorgehensweise . . . . .	267	6	Schlusswort . . . . .	277
3.2	Zielsetzung. . . . .	267		Literatur . . . . .	277
3.3	Grundprämissen . . . . .	267		Berichte, Dokumente . . . . .	279
3.4	Qualitative Anforderungen . . . . .	268		Rechtsquellen . . . . .	279
3.5	Bewertungsgrundsätze . . . . .	269		Materialien . . . . .	279
3.6	Aktivierungsgrundsätze . . . . .	269			
4	Ziel und Zweck der steuerlichen Gewinnermittlung . . . . .	269			
4.1	Vorbemerkungen . . . . .	269			
4.2	Wirtschaftliche Leistungsfähigkeit eines Unternehmens . . . . .	270			

## 1 Einleitung

### 1.1 Problemstellung und Übersicht

Das Verhältnis zwischen handelsrechtlicher und steuerlicher Gewinnermittlung ist seit Jahren ein viel diskutiertes Thema. Trotz des in der Schweiz fest verankerten Massgeblichkeitsprinzips ist dabei weitgehend unbestritten, dass die handelsrechtliche und steuerliche Gewinnermittlung nicht identische Ziele verfolgen und der handelsrechtliche Gewinnausweis für Steuerzwecke korrigiert werden muss. Verschiedentlich ist dabei in der Literatur zu lesen, dass die Zweckdifferenz zwischen Handels- und Steuerbilanz bei einer Einschränkung oder einem Verbot der Bildung stiller Reserven reduziert, wenn nicht aufgehoben würde<sup>1</sup> und eine Rechnungslegung nach true and fair view den steuerrechtlichen Bedürfnissen besser entspräche<sup>2</sup>.

Das neue Rechnungslegungsrecht, das sich zur Zeit in der parlamentarischen Beratung befindet, sieht in Art. 962 Abs. 1 E-OR die Möglichkeit vor, dass ein Unternehmen seinen Abschluss nur nach einem anerkannten Standard zur Rechnungslegung erstellen kann, der in diesem Fall auch für die Ermittlung des steuerbaren Gewinns gelten soll. Dieser Vorschlag wirft eine Vielzahl von Fragen auf. So stellen sich durch die Wahlmöglichkeit, die den Unternehmen gewährt werden soll, Probleme hinsichtlich einer rechtsgleichen und gleichmässigen Besteuerung der Steuerpflichtigen. Weiter ist fraglich, ob eine steuerliche Gewinnermittlung, die sich nach Rechnungslegungsnormen richtet, die von einer privaten Organisation erstellt werden und ständigen Änderungen unterworfen sind, mit dem Legalitätsprinzip in Einklang gebracht werden kann. Vorweg entscheidend ist aber, ob und inwieweit sich die anerkannten Rechnungslegungsstandards überhaupt für die steuerliche Gewinnermittlung eignen. Oder mit anderen Worten: ob bei einer Rechnungslegung nach einem anerkannten Standard am Massgeblichkeitsprinzip festgehalten werden kann. Diese Frage ist nicht neu. Sie wurde in den letzten Jahren in Deutschland und Österreich ausgiebig untersucht<sup>3</sup> und vereinzelt auch bereits in der Schweiz auf-

gegriffen<sup>4</sup>. Sie soll in diesem Beitrag aus grundsätzlicher Sicht, hauptsächlich unter dem Blickwinkel des Realisations- und Imparitätsprinzips, beurteilt werden. Besondere Usancen der geltenden Steuerpraxis, die entweder aus praktischen oder ausserfiskalischen Gründen bestehen, und ihre Vereinbarkeit mit einer Rechnungslegung nach einem anerkannten Standard sollen deshalb vorläufig ausser Acht bleiben.<sup>5</sup>

Ausgangspunkt der folgenden Untersuchungen müssen Ziel- und Zwecksetzung der unterschiedlichen Gewinnermittlungsvorschriften sein. Die Massgeblichkeit einer Jahresrechnung nach einem anerkannten Standard für die steuerliche Gewinnermittlung macht nur Sinn, wenn eine genügend grosse Schnittmenge zwischen diesen beiden Ordnungen gefunden werden kann. Nachfolgend ist deshalb zuerst ein Blick auf den Gesetzesentwurf zu einem neuen Rechnungslegungsrecht sowie Ziel und Zweck der handelsrechtlichen Gewinnermittlung zu werfen (Abschn. 2). Anschliessend sind die wichtigsten Normen einer Rechnungslegung nach einem anerkannten Standard zu analysieren, wobei dafür hauptsächlich das auch in der Schweiz weit verbreitete<sup>6</sup> IFRS-Regelwerk<sup>7</sup>, mit Nebenblick auf die FER, herangezogen wird (Abschn. 3). Daraufhin ist zu untersuchen, wie der steuerbare Gewinn eines Unternehmens richtigerweise ermittelt werden müsste. Im Zentrum dieses Abschnittes stehen vor allem das Realisations- und das Imparitätsprinzip wie auch der Aktivierungsbegriff (Abschn. 4). Gestützt darauf ist die Eingangsfrage zu beantworten, ob und ggf. in welcher Form am Massgeblichkeitsprinzip auch bei einer Rechnungslegung nach einem anerkannten Standard festgehalten werden kann (Abschn. 5).

1 So etwa BEHNISCH, Zur Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz, 24 Fn 13.

2 GLAUSER, IFRS et droit fiscal, 573 f.; LOCHER, Art. 58 DBG N 4; SPORI, Differenzierte Massgeblichkeit bei «getreuer Darstellung», 112 f.

3 Hinzuweisen ist namentlich auf das von Herzig im Auftrag des Bundesministeriums für Finanzen erstattete Gutachten (HERZIG, IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung). Im Weiteren ist auch auf die ausführlichen Untersuchungen von MÖSSNER, Internationale Rechnungslegung und steuerliche Gewinnermittlung, oder SCHÖN, Steuerliche Massgeblichkeit in Deutschland und Europa, hinzuweisen. In Österreich hat sich EBER-

HARTINGER, Ertragsteuerliche Konsequenzen der Internationalisierung der Rechnungslegung, eingehend damit beschäftigt.

4 GLAUSER, IFRS et droit fiscal, 566 ff.; GURTNER, Neues Rechnungslegungsrecht nach OR. Eine kritische Beurteilung aus steuerlicher Sicht, 392 ff.; SPORI, Differenzierte Massgeblichkeit bei «getreuer Darstellung», 111 ff.

5 Zu denken ist bspw. an den Warendrittel oder besondere Abschreibungsmethoden. Vgl. dazu GURTNER, Neues Rechnungslegungsrecht nach OR. Eine kritische Beurteilung aus steuerlicher Sicht, 386 f.; DERS., Neues Rechnungslegungsrecht und steuerliche Massgeblichkeit, 852 f.

6 Hierzu BÖCKLI, Schweizer Aktienrecht, § 10 N 3 f. Die weite Verbreitung in der Praxis hängt u. a. damit zusammen, dass die EG-Verordnung 1606/2002 vom 19.7.2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards (V/EG 1606/2002) vorschreibt, dass alle Unternehmen in der EU, die am Kapitalmarkt auftreten, ihren Abschluss nach IFRS zu erstellen haben.

7 Mit IFRS (International Financial Reporting Standards) werden alle nach 2001 vom IASB (International Accounting Standards Board) erlassenen oder überarbeiteten Bestimmungen bezeichnet. Früher verabschiedete, aber weiterhin geltende Vorschriften werden mit IAS (International Accounting Standards) bezeichnet.

## 1.2 Massgeblichkeitsprinzip

Die Ermittlung des steuerbaren Reingewinns folgt in der Schweiz traditionell dem Massgeblichkeitsprinzip. Der steuerbare Gewinn entspricht dem handelsrechtskonformen, in der handelsrechtlichen Jahresrechnung ausgewiesenen Gewinn, sofern keine steuerrechtlichen Korrekturvorschriften ein Abweichen vom handelsrechtlichen Ergebnis erlauben.<sup>8</sup> Die Massgeblichkeit ist infolge der Korrekturvorschriften somit nur eine prinzipielle und keine absolute.<sup>9</sup> Unterschieden wird dabei zwischen der materiellen und formellen Massgeblichkeit. *Materielle* Massgeblichkeit bedeutet, dass die Grundsätze ordnungsgemässer Rechnungslegung – vorbehaltlich steuerrechtlicher Korrekturvorschriften – auch für die Bemessung des steuerbaren Gewinns gelten. Die *formelle* Massgeblichkeit besagt, dass nicht nur die Grundsätze als solche verbindlich sind, sondern dass die von den Unternehmen konkret gewählten handelsrechtskonformen Bilanzierungs- und Bewertungsansätze massgebend sind. Aus der formellen Massgeblichkeit fliesst schliesslich die *umgekehrte* Massgeblichkeit, indem steuerlich vorteilhafte Bilanzierungs- oder Bewertungsansätze nur beachtlich sind, wenn sie in der handelsrechtlichen Jahresrechnung entsprechend angewendet werden.<sup>10</sup>

In der Lehre wird seit Jahren die Frage diskutiert, ob am Massgeblichkeitsprinzip festgehalten werden soll. In der Schweiz fand die Diskussion mit dem VE-RRG (1998)<sup>11</sup> einen ersten Höhepunkt und wird seither sporadisch immer wieder aufgenommen. Die Hauptalternativen zum heutigen System liegen auf der Hand. Die steuerliche Gewinnermittlung könnte vollständig von der handelsrechtlichen Gewinnermittlung gelöst werden; es wäre demnach ein eigenständiges steuerliches Bilanzrecht zu

schaffen.<sup>12, 13</sup> Als eine Art Mittelweg wird auch vorge schlagen, einzig an der materiellen Massgeblichkeit – kombiniert mit den notwendigen steuerrechtlichen Korrekturvorschriften – festzuhalten, die formelle Massgeblichkeit hingegen abzuschaffen.<sup>14</sup> Bemerkenswert ist, dass Deutschland diesen Schritt im Rahmen des auf den 29.5.2009 in Kraft gesetzten Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) bereits getan hat. Die umgekehrte (bzw. formelle) Massgeblichkeit wurde abgeschafft, so dass steuerliche Wahlrechte ausgeübt werden können, obwohl sie dem handelsrechtlichen Abschluss entgegenstehen.<sup>15</sup> Gemäss dem neuen Wortlaut von § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG ist am Bilanzstichtag das Betriebsvermögen anzusetzen, «das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsgemässer Buchführung auszuweisen ist, es sei denn, im Rahmen der Ausübung eines steuerlichen Wahlrechts wird oder wurde ein anderer Ansatz gewählt».

Unabhängig davon kann vorweg festgehalten werden, dass für die steuerliche Anknüpfung am handelsrechtlichen Ergebnis nach überwiegender schweizerischer<sup>16</sup> wie deutscher<sup>17</sup> Lehre vor allem Praktikabilitätsüberlegungen sprechen. Das Massgeblichkeitsprinzip erlaubt den Unternehmen, nur einen Abschluss zu erstellen, der

8 Statt vieler BRÜLISAUER/POLTERA, Art. 58 DBG N 11 f.; LOCHER, Art. 58 DBG N 2 ff.

9 GIGER, Die prinzipielle Massgeblichkeit. Steuerliche Gewinnermittlung im Spannungsverhältnis von Handelsrecht und Steuerrecht am Beispiel verdeckter Kapitaleinlagen, 324; GURTNER, Neue Rechnungslegung – Prinzipielle Massgeblichkeit oder eigenständige Steuerbilanz?, 76; DERS., Neues Rechnungslegungsrecht nach OR. Eine kritische Beurteilung aus steuerlicher Sicht, 385 f.; LOCHER, Art. 58 DBG N 2.

10 Vgl. zum Ganzen u. v. BRÜLISAUER/POLTERA, Art. 58 DBG N 12; BURKHALTER, Massgeblichkeitsgrundsatz, 13 ff.; GIGER, Die prinzipielle Massgeblichkeit. Steuerliche Gewinnermittlung im Spannungsverhältnis von Handelsrecht und Steuerrecht am Beispiel verdeckter Kapitaleinlagen, 324 f.; GLAUSER, Apports et impôts sur le bénéfice, 71 f.; GURTNER, Neues Rechnungslegungsrecht nach OR. Eine kritische Beurteilung aus steuerlicher Sicht, 386; LOCHER, Art. 58 DBG N 5 ff.

11 Vgl. dazu Abschn. 2.1, hinten.

12 In der Schweiz hat die Schaffung eines eigenständigen steuerrechtlichen Bilanzrechts bislang allerdings noch wenig Unterstützung gefunden; so GURTNER, Neues Rechnungslegungsrecht nach OR. Eine kritische Beurteilung aus steuerlicher Sicht, 388.

13 Etliche Staaten kennen ein eigenständiges steuerrechtliches Gewinnermittlungsrecht, so namentlich die angelsächsischen Staaten, aber auch die Niederlande (vgl. dazu die Beiträge zu den Ordnungen in Grossbritannien, Frankreich, Österreich und den USA in SCHÖN, Steuerliche Massgeblichkeit in Deutschland und Europa, 283 ff., 365 ff., 443 ff. und 571 ff.). Nach Schön, 6 ff., steht in verschiedenen dieser Staaten indes eine stärkere Bezugnahme der steuerrechtlichen Gewinnermittlung auf die handelsrechtliche Bilanzierung, namentlich die IFRS, in Diskussion.

14 So in der Schweiz GLAUSER, IFRS et droit fiscal, 578 f.; GURTNER, Neue Rechnungslegung – Prinzipielle Massgeblichkeit oder eigenständige Steuerbilanz?, 96; DERS., Neues Rechnungslegungsrecht nach OR. Eine kritische Beurteilung aus steuerlicher Sicht, 388. Ähnlich auch SPORI, Differenzierte Massgeblichkeit bei «getreuer Darstellung», 115 f.

15 Vgl. hierzu WEHRHEIM/FROSS, Plädoyer für eine Stärkung des Massgeblichkeitsprinzips, 1348 ff., oder auch WEBER-GRELLET, § 5 EStG N 26 ff.

16 Statt vieler BEHNISCH, Zur Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz, 25; BRÜLISAUER/POLTERA, Art. 58 DBG N 14; LOCHER, Art. 58 DBG N 3; REICH, Steuerrecht, 348 f. N 62 ff.; SIMONEK, Massgeblichkeitsprinzip und Privatisierung, 11; SPORI, Differenzierte Massgeblichkeit bei «getreuer Darstellung», 109.

17 So u. a. BÖCKING/GROS, IFRS und die Zukunft der steuerlichen Gewinnermittlung, 2339; DÖLLERER, Massgeblichkeit der Handelsbilanz in Gefahr, 1335; TREISCH/MÜSSIG, IFRS und steuerliche Gewinnermittlung, 109 f. Weitere Nachweise bei BURKHALTER, Massgeblichkeitsgrundsatz, 123. Kritisch aber WEBER-GRELLET, Massgeblichkeitsschutz und eigenständige Zielsetzung der Steuerbilanz, 289.



sowohl für handelsrechtliche als auch steuerliche Zwecke verwendet werden kann. Eine zweifache Buchführung wird damit vermieden.<sup>18</sup> Weiter wird das Massgeblichkeitsprinzip mit dem Postulat der Einheit der Rechtsordnung begründet.<sup>19</sup> Das Steuerrecht soll nicht Wertansätze und Buchungen vorschreiben, die aus handelsrechtlicher Sicht unzulässig sind. Dem Massgeblichkeitsprinzip kommt demnach auch eine gewisse Schutzfunktion zu, einerseits zugunsten der Steuerpflichtigen, andererseits infolge der formellen Massgeblichkeit aber auch zugunsten der Steuerbehörden.<sup>20</sup>

## 2 Neues Rechnungslegungsrecht

### 2.1 Entwicklungsschritte

Das schweizerische Rechnungslegungsrecht hat trotz zahlreicher Neuerungen und Entwicklungen auf internationaler Ebene in den letzten Jahren nur wenige Modifikationen erfahren.<sup>21</sup> Zwar schickte der Bundesrat bereits 1998 einen ersten Vorentwurf zu einem neuen BG über die Rechnungslegung und Revision (VE-RRG [1998]) in die Vernehmlassung,<sup>22</sup> das eine Rechnungslegung nach dem Prinzip der fair presentation vorschlug. Die Ergebnisse der Vernehmlassung waren indessen enttäuschend, und vor allem die Kritik an der ungenügenden Berücksichtigung der steuerlichen Konsequenzen einer fair presentation<sup>23</sup> führte dazu, dass der Revisionsprozess auf Eis gelegt wurde. Erst Ende 2005 kam wieder Bewegung

in die Angelegenheit, als das EJPD ein Vernehmlassungsverfahren zu einem neuen Aktien- und Rechnungslegungsrecht eröffnete.<sup>24</sup> Diesmal wurden die Revisionsbestimmungen ins OR integriert, und auf die Erarbeitung eines eigenen BG wurde verzichtet. Der Gesetzesentwurf<sup>25</sup> und die Botschaft<sup>26</sup> zur Revision des Aktien- und Rechnungslegungsrechts wurden vom Bundesrat am 21.12.2007 veröffentlicht.<sup>27</sup>

### 2.2 Parlamentarische Beratungen

Der Ständerat behandelte das neue Aktien- und Rechnungslegungsrecht in der Sommersession 2009 als Erstrat.<sup>28</sup> Um der «Abzocker-Initiative» rechtzeitig einen Gegenvorschlag entgegenstellen zu können, wurde das Rechnungslegungsrecht indes vom Aktienrecht getrennt<sup>29</sup> und kam erst in der Wintersession 2009 zur Beratung<sup>30</sup>. Der Ständerat hat die Vorlage des Bundesrats nur in wenigen Punkten geändert. Zu nennen ist bspw. die Einführung des Postens «Steuern» in der Erfolgsrechnung.<sup>31</sup> Keine Änderungen hat Art. 962 Abs. 1 E-OR erfahren. Von Interesse ist aber eine Bemerkung von SR Inderkum.<sup>32</sup> Er machte in seinem Votum darauf aufmerksam, dass es problematisch sei, wenn ein Abschluss nach einem anerkannten Rechnungslegungsstandard als Grundlage für die Ausschüttungsbemessung diene. Die steuerliche Massgeblichkeit eines solchen Abschlusses könne zudem zu einer steuerwirksamen Erfassung von Erträgen führen, die noch nicht im Rahmen einer Veräusserung echt realisiert seien.<sup>33</sup> SR Inderkum stellte aber keine Anträge, sondern gab den Ball an den Nationalrat weiter.

Der Nationalrat nahm die Beratungen zum Aktien- und Rechnungslegungsrecht in der Herbstsession 2010 auf, konnte sie aber nicht beenden und wird das Geschäft

18 Ausführlicher dazu BURKHALTER, Massgeblichkeitsgrundsatz, 123 ff., wobei dieses Argument wegen der nicht nur von börsenkotierten Unternehmen zunehmend gewählten Rechnungslegung nach einem anerkannten Standard, die zu einem fair presentation reporting zwingt, an Gewicht verloren hat.

19 BEHNISCH, Zur Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz, 25; GURTNER, Neue Rechnungslegung – Prinzipielle Massgeblichkeit oder eigenständige Steuerbilanz?, 91 f.; LOCHER, Art. 58 DBG N 3; SIMONEK, Massgeblichkeitsprinzip und Privatisierung, 11; SPÖRI, Differenzierte Massgeblichkeit bei «getreuer Darstellung», 109. Kritisch in Deutschland allerdings SCHNEIDER, Abbau von Steuervergünstigungen durch Skalpierung der Massgeblichkeit und Verlustverrechnung als «Stärkung der Investitionskraft»?, 106; WEBER-GRELLET, Massgeblichkeitsschutz und eigenständige Zielsetzung der Steuerbilanz, 290.

20 BEHNISCH, Zur Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz, 25; BRÜLISAUER/POLTERA, Art. 58 DBG N 13 ff.; REICH, Steuerrecht, 350 f. N 66 f.; SIMONEK, Massgeblichkeitsprinzip und Privatisierung, 11; SPÖRI, Differenzierte Massgeblichkeit bei «getreuer Darstellung», 109. Für Deutschland u. v. HEY, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 17 N 43 ff. mwN.

21 Vgl. Botschaft OR-Änderung, 1589 ff.

22 Vgl. auch Botschaft OR-Änderung, 1601 ff.

23 Vgl. dazu u. v. BURKHALTER, Massgeblichkeitsgrundsatz, 27 ff.; GURTNER, Neue Rechnungslegung – Prinzipielle Massgeblichkeit oder eigenständige Steuerbilanz?, 63 ff.; NEUHAUS, Rechnungslegungs- und Revisionsgesetz: Steuerrechtliche Berührungspunkte, 11 ff.; SPÖRI, Differenzierte Massgeblichkeit bei «getreuer Darstellung», 105 ff.

24 BBI 2005, 7029.

25 BBI 2008, 1751 ff. Das gesamte Rechnungslegungsrecht ist als 32. Titel «Kaufmännische Buchführung und Rechnungslegung» in Art. 957 ff. in den Gesetzesentwurf aufgenommen worden.

26 BBI 2008, 1589 ff.

27 Zur Entstehung auch BUCHSER/DZAMKO, Von einem Etappenziel, sich scheidenden Geistern und einem blassen Stern am Steuerhimmel. Zwischenstand aus der Sicht des Steuerrechts bei der Revision der Rechnungslegungsvorschriften, 336 ff.

28 AB S 2009 - 9.6.2009 Nrn. 08.011/08.080, 601 ff.; 10.6.2009 Nr. 08.011, 643 ff.; 11.6.2009 Nr. 08.011, 699 ff.

29 Vgl. Medienmitteilung der RK-N – OR. Aktien- und Rechnungslegungsrecht (vom 26.6.2009), www.parlament.ch/d/mm/2009/Seiten/mm-rk-n-2009-06-26.aspx (besucht am 11.8.2010); Votum von SR Janiak, AB S 2009 - 9.6.2009 Nrn. 08.011/08.080, 602.

30 AB S 2009 - 3.12.2009 Nr. 08.011, 1187 ff.

31 AB S 2009 - 3.12.2009 Nr. 08.011, 1193 f. Zur neuen Vorlage auch bereits SIMONEK, Unternehmenssteuerrecht. Entwicklungen 2009, 27 ff.

32 AB S 2009 - 3.12.2009 Nr. 08.011, 1200.

33 Vgl. dazu ausführlich Abschn. 3.4, hinten.

voraussichtlich in der Wintersession wieder aufnehmen.<sup>34</sup> Der in diesem Beitrag im Vordergrund stehende Art. 962 E-OR ist noch nicht behandelt worden. Bekannt ist aber bereits, dass NR Kaufmann beantragt hat, Art. 962 Abs. 1 E-OR zu streichen. Er macht hauptsächlich geltend, dass die handelsrechtliche Rechnungslegung nach OR und eine solche nach einem anerkannten Standard zu stark voneinander abwichen und die Probleme, die sich aus einem Nebeneinander der beiden Ordnungen ergäben, weder in der Praxis noch in der Lehre auch nur ansatzweise gelöst seien.<sup>35</sup>

### 2.3 Zielsetzung des neuen Rechnungslegungsrechts

Gemäss Botschaft OR-Änderung sollen die neuen handelsrechtlichen Rechnungslegungsnormen gewährleisten, dass den an einem Unternehmen beteiligten und interessierten Personen zuverlässige Informationen über die wirtschaftliche Situation des Unternehmens<sup>36</sup> zur Verfügung stehen.<sup>37</sup> Die Revision soll unter Wahrung des Massgeblichkeitsprinzips aber auch steuerneutral sein.<sup>38</sup> Demzufolge beinhalten die neuen Bestimmungen – im Gegensatz zum VE-RRG (1998) – keine true and fair view-Bilanzierung.<sup>39</sup> Die Bildung stiller Reserven ist weiterhin zulässig.<sup>40</sup> Der Bundesrat rechtfertigt diese Ausrichtung mit dem Umstand, dass das Ausland für kleine und mittlere Unternehmen häufig auch keine fair presentation kenne und eine solche mit Blick auf das Ver-

hältnis zwischen Kosten und Nutzen sowie der individuellen Steuerplanung der Unternehmen auch nicht notwendig sei.<sup>41</sup> Für Publikumsgesellschaften, wenn die Börse dies verlangt, Genossenschaften mit mindestens 2000 Genossenschaftern sowie für Stiftungen, die von Gesetzes wegen zu einer ordentlichen Revision verpflichtet sind, verlangt der Gesetzesentwurf aber einen zusätzlichen Abschluss nach einem anerkannten Standard.<sup>42</sup> Einen solchen können nach dem Gesetzesentwurf auch Gesellschafter, die mindestens 10 % bzw. nach der Fassung des Ständerats mindestens 20 % des Grundkapitals halten, verlangen.<sup>43</sup>

### 2.4 Art. 962 Abs. 1 E-OR

Unabhängig davon, dass gewisse Unternehmen zusätzlich zur handelsrechtlichen Rechnungslegung einen Abschluss nach einem anerkannten Standard erstellen müssen, steht allen Unternehmen offen, ihre Rechnungslegung nur nach einem anerkannten Standard zu erstellen. Art. 962 Abs. 1 E-OR hat folgenden Wortlaut:

**Art. 962 Abs. 1 E-OR** Erstellt das Unternehmen einen Abschluss nach einem anerkannten Standard zur Rechnungslegung, so kann es auf die Erstellung der Jahresrechnung nach diesem Titel verzichten.

Den Unternehmen soll nach der Botschaft OR-Änderung damit die Möglichkeit gegeben werden, auf das bisherige dual reporting zu verzichten.<sup>44</sup> Welche Regelwerke als anerkannter Standard gelten, ist vom Bundesrat in einer Verordnung zu bestimmen.<sup>45</sup> Es ist davon auszugehen, dass dies die in der Schweiz am häufigsten verwendeten 3 Standards IFRS, US GAAP und FER sein werden.<sup>46</sup>

Die Wahl eines anerkannten Standards nach Art. 962 Abs. 1 E-OR soll nach dem Gesetzesentwurf nicht nur für die handelsrechtliche, sondern auch für die steuerliche Gewinnermittlung gelten. Der Bundesrat will somit auch bei der ausschliesslichen Wahl der Rechnungslegung nach einem anerkannten Standard am Massgeblichkeitsprinzip festhalten. Weil eine Umstellung der Rechnungslegung auf einen anerkannten Standard in aller Regel zu einer steuerlichen Mehrbelastung und zu einer Auflö-

34 Der NR hat die Vorlage in seiner Sitzung vom 20.9.2010 bis und mit Art. 961d E-OR behandelt; AB N - 20.9.2010 Nr. 08.011, 1362 ff.

35 Der Antrag ist verfügbar auf: [www.parlament.ch/d/suche/seiten/ratsunterlagen.aspx?gesch\\_nr=20080011](http://www.parlament.ch/d/suche/seiten/ratsunterlagen.aspx?gesch_nr=20080011), N2-2-04 (besucht am 22.9.2010).

36 Das neue Rechnungslegungsrecht gilt grundsätzlich rechtsformunabhängig für Einzelunternehmen, Personengesellschaften und juristische Personen: Art. 957 E-OR.

37 Art. 958 Abs. 1 E-OR. Vgl. auch Botschaft OR-Änderung, 1623.

38 Vgl. Botschaft OR-Änderung, insb. 1626.

39 BÖCKLI, Schweizer Aktienrecht, § 8 N 73; DERS., Das neue OR-Rechnungslegungsrecht. Die Fassung des Ständerats unter der kritischen Lupe, 162. Interessant sind hierzu auch die Ausführungen in der Botschaft OR-Änderung, 1625 f. Zu den Änderungen im Allgemeinen BÖCKLI, Schweizer Aktienrecht, § 8 N 68 ff.; DERS., Das neue OR-Rechnungslegungsrecht. Die Fassung des Ständerats unter der kritischen Lupe, 160 ff.

40 Vgl. Art. 960a Abs. 4 bzw. Art. 960e Abs. 4 E-OR. Ausführlich zur Problematik der «stillen Bildung stiller Reserven» nach neuem Rechnungslegungsrecht BÖCKLI, Schweizer Aktienrecht, § 8 N 926 ff. Aus steuerrechtlicher Sicht ist vor allem auf Art. 960f E-OR hinzuweisen, wonach von den Steuerbehörden nicht anerkannte Abschreibungen, Wertberichtigungen und Rückstellungen im Anhang entweder offenzulegen (Abs. 1) oder direkt in der Bilanz aufzulösen sind (Abs. 2). Dadurch soll der handelsrechtlich fast unbeschränkt zulässige Möglichkeit der Bildung stiller Reserven entgegengetreten werden. Eingehend und kritisch dazu GURTNER, Neues Rechnungslegungsrecht nach OR. Eine kritische Beurteilung aus steuerlicher Sicht, 390 ff.

41 Botschaft OR-Änderung, 1625 f.

42 Art. 962 Abs. 3 E-OR.

43 Art. 962 Abs. 4 E-OR. Zu den Beratungen des Ständerats, AB S 2009 - 3.12.2009 Nr. 08.011, 1198 ff.

44 Von einem dual reporting sind – wie bereits die heutigen Erfahrungen zeigen – nicht nur börsenkotierte Unternehmen betroffen. Zunehmend erstellen auch nicht kotierte mittelgrosse Unternehmen zur Befriedigung der Bedürfnisse ihrer Investoren und der Banken einen zusätzlichen Abschluss nach einem anerkannten Standard.

45 Art. 962a Abs. 5 E-OR.

46 Botschaft OR-Änderung, 1722.

sung stiller Reserven führt,<sup>47</sup> statuiert der Gesetzesentwurf steuerrechtliche Übergangsbestimmungen. Nach Art. 207b E-DBG bzw. Art. 78d E-StHG werden die im Zusammenhang mit dem Wechsel zur Rechnungslegung nach Art. 962 f. E-OR aufgedeckten stillen Reserven gestaffelt besteuert. Vorgesehen ist, dass Unternehmen, die in den ersten 3 Jahren nach Inkrafttreten der neuen Bestimmungen ihre Jahresrechnung nur noch nach einem anerkannten Standard führen, die aufgelösten stillen Reserven zu je einem Drittel in den nachfolgenden Perioden zu versteuern haben.<sup>48</sup>

### 3 Rechnungslegung nach einem anerkannten Standard, insbesondere nach den IFRS

#### 3.1 Vorgehensweise

Es kann weder Ziel noch Zweck dieses (Kurz-)Beitrags sein, die Rechnungslegung nach einem anerkannten Standard umfassend zu untersuchen. Nachfolgend kann nur auf die Grundkonzeption der IFRS und die aus steuerrechtlicher Sicht meist relevanten Bestimmungen eingegangen werden. Bezug genommen wird dabei auf die Bestimmungen im Rahmenkonzept der IFRS, das übergreifende, von den einzelnen Richtlinien unabhängige Konzeptionen der Rechnungslegung festhält. Im Rahmenkonzept finden sich jedoch keine Lösungen für konkrete Bilanzierungsfragen. Entsprechend ist zu beachten, dass die aufgezeigten konzeptionellen Unterschiede anhand der Rahmenkonzept-Bestimmungen nicht zwangsläufig zu unterschiedlichen Regeln in concreto führen.<sup>49</sup> Im Konfliktfall zwischen einem Standard und dem Rahmenkonzept gehen die konkreten Bilanzierungsvorschriften dem Rahmenkonzept vor.<sup>50</sup>

#### 3.2 Zielsetzung

Die Gewinnermittlung nach IFRS dient nicht primär dem Gläubigerschutz,<sup>51</sup> sondern sie soll den Adressaten «in den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unterneh-

mens»<sup>52</sup> vermitteln. Im Vordergrund steht somit die Gewährleistung einer entscheidungsnützlichen Informationsbasis für die verschiedenen Adressaten,<sup>53</sup> namentlich die Eigenkapital- und Fremdkapitalgeber.<sup>54</sup> Ferner soll der IFRS-Abschluss dazu dienen, die Qualität und Effizienz des Managements zu beurteilen.<sup>55</sup> Eine ähnliche Zielsetzung enthalten auch die FER.<sup>56</sup>

Verglichen mit der handelsrechtlichen Jahresrechnung nach OR kommt einer IFRS-Bilanz kaum eine Kapital- schutzfunktion zu. Auch steht die Ermittlung des ausschüttungsfähigen Gewinns nicht im Vordergrund. Dies zeigt sich u. a. darin, dass ein nach IFRS ausgewiesener Gewinn Erträge enthalten kann, die noch nicht durch einen Umsatzakt realisiert worden sind.<sup>57</sup> Dient ein IFRS-Abschluss als Ausschüttungsgrundlage, können demnach Mittel an die Beteiligten abfliessen, die der Gesellschaft noch gar nicht zugeflossen sind.<sup>58</sup> Namentlich aus diesem Grund, d. h. wegen fehlender Korrekturbe- stimmungen zur Bemessung der Ausschüttungsbasis, steht Art. 962 Abs. 1 E-OR auch aus handelsrechtlicher Sicht unter Kritik. Nach Böckli<sup>59</sup> wie auch Meyer T.<sup>60</sup> müsste Art. 962 Abs. 1 E-OR zwingend mit einer Neutralisierungsbestimmung verknüpft werden, die eine Ausschüttung noch nicht realisierter Gewinne an die Beteiligten verhindert.

#### 3.3 Grundprämissen

Dem IFRS-Regelwerk sind 2 Grundprämissen zu entnehmen: Einerseits gilt das Konzept der Unternehmensfort- führung (going concern)<sup>61</sup>, und andererseits hat sich die Rechnungslegung am Konzept der Periodenabgrenzung

47 Vgl. dazu RÖTHLISBERGER/PFLÜGER-NIGGLI, Steueraspekte gemäss Entwurf zum Aktien- und Rechnungslegungsrecht, 476 ff.

48 Botschaft OR-Änderung, 1740 f. Dazu mit kritischer Betrachtung GURTNER, Neues Rechnungslegungsrecht nach OR. Eine kritische Beurteilung aus steuerlicher Sicht, 396; DERS., Neues Rechnungslegungsrecht und steuerliche Massgeblichkeit, 870.

49 Ausführlicher LÜDENBACH/HOFFMANN, in: Haufe IFRS-Kommentar, § 1 N 8 ff.

50 Vgl. IFRS R/3. Die gleiche Regelung gilt für die FER: MEYER C., Swiss GAAP FER. Erläuterungen, Illustrationen und Beispiele, 29.

51 BÖCKLI, Schweizer Aktienrecht, § 10 N 39.

52 Zit.: IFRS R/46.

53 LÜDENBACH/HOFFMANN, in: Haufe IFRS-Kommentar, § 1 N 15. Vgl. IFRS R/12. Eine Auflistung verschiedener möglicher Adressatenkreise findet sich in IFRS R/9. Interessant ist, dass sowohl die Regierungen und ihre Institutionen (lit. f) als auch die Öffentlichkeit (lit. g) als Adressaten aufgeführt werden. Eine Rechnungslegung nach IFRS kann u. a. als Grundlage für die Ermittlung des Volkseinkommens u. ä. Statistiken dienen.

54 BÖCKLI, Schweizer Aktienrecht, § 10 N 41 ff.; LÜDENBACH/HOFFMANN, in: Haufe IFRS-Kommentar, § 1 N 5. Diese Zielsetzung ergibt sich auch direkt aus den Bestimmungen in IFRS R/9 f. Vgl. IFRS R/14.

55 FER R/5 f. Vgl. auch MEYER C., Swiss GAAP FER. Erläuterungen, Illustrationen und Beispiele, 30.

57 Dazu die Ausführungen zum Realisationsprinzip nach IFRS in Abschn. 3.4, hinten.

58 Zum Ganzen BÖCKLI, Schweizer Aktienrecht, § 1 N 282 ff.

59 BÖCKLI, Der bilanzbezogene Eigenkapitalschutz, 22 f.

60 MEYER T., Kapitalschutz als Selbstzweck? Die Kapitalverfassung gemäss dem Gesetzesentwurf zur Revision des Aktien- und Rechnungslegungsrechts im Kontext internationaler Entwicklung, 225 und 233 f. Für Deutschland: MÖSSNER, Internationale Rechnungslegung und steuerliche Gewinnermittlung, 180 f., oder zur Ausschüttungsbemessung auch SCHÖN, Steuerliche Massgeblichkeit in Deutschland und Europa, 46 ff.

61 IFRS R/23. So auch FER R/9.

(accrual basis)<sup>62</sup> zu orientieren.<sup>63</sup> Das Konzept der Unternehmensfortführung besagt, dass dem Abschluss die Annahme zu Grunde liegt, dass in absehbarer Zeit nicht mit der Unternehmensaufgabe bzw. einer wesentlichen Einschränkung der Unternehmenstätigkeit gerechnet werden müsse. Zum Konzept der Periodenabgrenzung wird im Rahmenkonzept festgehalten, dass «die Auswirkungen von Geschäftsvorfällen und anderen Ereignissen erfasst (werden), wenn sie auftreten (und nicht wenn ein Zahlungsmittel oder ein Zahlungsmitteläquivalent eingeht oder bezahlt wird)».<sup>64</sup> Aus diesen beiden Grundsätzen sowie aus der Zielsetzung der fair presentation fliesen verschiedene qualitative Anforderungen an den IFRS-Abschluss.

### 3.4 Qualitative Anforderungen

Als wichtigste qualitative Merkmale nennt das Rahmenkonzept die Grundsätze der Verständlichkeit, Relevanz, Verlässlichkeit und Vergleichbarkeit.<sup>65</sup> Aus dem Kriterium der Verlässlichkeit<sup>66</sup> fliesst auch der Grundsatz der Vorsicht (prudence). Dieser nimmt im Rahmenkonzept – trotz ausdrücklicher Erwähnung<sup>67</sup> – aber keine vorherrschende Stellung ein und hat nicht denselben Charakter wie das Vorsichtsprinzip von Art. 662a Abs. 2 Ziff. 3 OR. Es wird in den IFRS als «Methode der Schätzung»<sup>68</sup> verstanden, indem die Ermessensausübung im Rahmen der erforderlichen Bewertungen, sei es von Aktiven, Schulden, Erträgen oder Aufwendungen, vorsichtig erfolgen muss. Bewusste Unterbewertungen sind nicht zulässig,<sup>69</sup> und die bewusste Bildung stiller Reserven ist explizit untersagt.<sup>70</sup>

Ein Realisationsprinzip im Sinn des geltenden Handelsrechts gibt es nach IFRS nicht. Eine ähnliche Funktion haben zwar die Grundsätze der Erfassung (recognition),<sup>71</sup> die aber nicht aus dem Vorsichtsprinzip, sondern in erster Linie aus dem Bedürfnis nach einer periodengerechten Gewinnermittlung (accrual basis) fliessen.<sup>72</sup> Erträge sind zu erfassen, «wenn es zu einer Zunahme des künftigen wirtschaftlichen Nutzens in Verbindung mit einer Zunah-

me bei einem Vermögenswert oder einer Abnahme bei einer Schuld gekommen ist, die verlässlich bewertet werden kann».<sup>73</sup> Diesem Grundsatz folgend werden unter gewissen Voraussetzungen auch erst realisierbare Erträge berücksichtigt.<sup>74</sup> Ferner werden Erlöse bei langfristigen Auftragsfertigungen unter bestimmten Bedingungen entsprechend dem Leistungsfortschritt erfasst (percentage-of-completion-Methode).<sup>75</sup> Sinngemäss ist nach IFRS auch bei der Umsatzrealisation bei Dienstleistungen vorzugehen: Erlöse aus Dienstleistungen sind nach Massgabe des Leistungsfortschritts zu bilanzieren, sofern der Erlös und der Fertigstellungsgrad verlässlich geschätzt werden können, ein wirtschaftlicher Nutzen wahrscheinlich ist und die angefallenen bzw. noch zu erwartenden Kosten des Geschäfts bestimmt werden können.<sup>76</sup> Es kann infolgedessen – entgegen den geltenden handelsrechtlichen Prinzipien – zu einer Ertragserfassung kommen, noch bevor ein durchsetzbarer Rechtsanspruch besteht.

Auch eine Art Imparitätsprinzip ist im Rahmenkonzept nicht enthalten. Für die Erfassung von Aufwendungen gelten – mit umgekehrten Vorzeichen – grundsätzlich dieselben Voraussetzungen wie für die Erfassung von Erträgen: Es liegt eine Abnahme des künftigen wirtschaftlichen Nutzens oder eine Verminderung eines Vermögenswerts vor, die verlässlich bemessen werden kann.<sup>77</sup> In den einzelnen Standards sind aber durchaus Bestimmungen enthalten, denen ein imparitätischer Gedanke entnommen werden kann.<sup>78</sup> Wegen des Kriteriums der verlässlichen Schätzung ist der Rückstellungsbegriff der IFRS eher enger definiert als derjenige des geltenden OR.<sup>79</sup>

62 IFRS R/22. Fast wortgleich FER R/11.

63 Vgl. zu den Grundprämissen BÖCKLI, Schweizer Aktienrecht, § 10 N 45 ff.; LÜDENBACH/HOFFMANN, in: Haufe IFRS-Kommentar, § 1 N 16; PELLENS/FÜLBIER/GASSEN/SELLHORN, Internationale Rechnungslegung, 113 f.

64 Zit. IFRS R/22.

65 Vgl. IFRS R/24 ff.

66 Vgl. IFRS R/31 ff.

67 IFRS R/37.

68 LÜDENBACH/HOFFMANN, in: Haufe IFRS-Kommentar, § 1 N 18.

69 Vgl. IFRS R/37. Ähnlich auch FER R/13.

70 IFRS R/37.

71 BÖCKLI, Schweizer Aktienrecht, § 10 N 76 ff. und 138.

72 Vgl. HERZIG, IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung, 46; PELLENS/FÜLBIER/GASSEN/SELLHORN, Internationale Rechnungslegung, 169.

73 Zit. IFRS R/92.

74 Vgl. PELLENS/FÜLBIER/GASSEN/SELLHORN, Internationale Rechnungslegung, 169. Zu den fair value-Bewertungen Abschn. 3.5, hinten.

75 Vgl. IAS 11/22 ff. Ausführlich zur Erfassung von Fertigungsaufträgen nach IFRS und zu den Voraussetzungen einer Bilanzierung anhand des Leistungsfortschritts LÜDENBACH, in: Haufe IFRS-Kommentar, § 18 N 1 ff. Ähnlich scheint auch das Vorgehen nach FER 22/2 ff.

76 IAS 18/20. Vgl. hierzu PELLENS/FÜLBIER/GASSEN/SELLHORN, Internationale Rechnungslegung, 247.

77 IFRS R/94. Vgl. zum Ganzen auch BÖCKLI, Schweizer Aktienrecht, § 10 N 81 ff.

78 Herzig nennt als Beispiele unterschiedliche Wahrscheinlichkeitsschwellen für die Aktivierung bzw. die Passivierung gemäss IAS 37 oder unterschiedliche Anforderungen an die Verbuchung von Erträgen bzw. Verlusten aus Fertigungsaufträgen (HERZIG, IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung, 51). Vgl. auch die Beispiele von LÜDENBACH/HOFFMANN, in: Haufe IFRS-Kommentar, § 1 N 19 ff.

79 Vgl. zum Rückstellungsbegriff nach IFRS u. a. BÖCKLI, Schweizer Aktienrecht, § 10 N 74.



### 3.5 Bewertungsgrundsätze

Wie nach OR bilden in der IFRS-Praxis die Anschaffungs- und Herstellungskosten die am häufigsten verwendete Bewertungsgrundlage.<sup>80</sup> Als andere Wertarten, die ggf. herangezogen werden können, nennt das Rahmenkonzept Tageswert, Veräusserungswert und Barwert.<sup>81</sup> Zudem sind den einzelnen IFRS-Standards weitere Wertarten zu entnehmen.<sup>82</sup> Anders als gelegentlich unterstellt wird, ist eine Bewertung nach dem Verkehrswert (fair value) aber nicht immer möglich.<sup>83</sup> Fair value-Bewertungen sind vor allem dort anzutreffen, wo die Vermögenswerte an funktionsfähigen Märkten gehandelt werden können und eine ermessensfreie Bewertung möglich ist.<sup>84</sup> Gegebenenfalls steht dem Bilanzierenden auch ein Wahlrecht zu. Zwingend sind aber gewisse Finanzinstrumente<sup>85</sup> zum fair value zu bewerten. Dies wurde im geltenden Recht im Rahmen der Bewertung von Wertschriften mit Kurswert bereits nachvollzogen.<sup>86</sup> Zu beachten ist, dass bei der Neuermittlung des fair value die Wertsteigerungen u. U. erfolgsneutral erfasst werden.<sup>87</sup> Namentlich sind nach IAS 39/55 lit. b Wertsteigerungen auf «einem zur Veräusserung verfügbaren finanziellen Vermögenswert»<sup>88</sup> erfolgsneutral im Eigenkapital zu verbuchen. Kommt es zur Veräusserung, werden die kumulierten Gewinne jedoch im Periodenergebnis berücksichtigt. Mit diesem Vorgehen soll verhindert werden, dass es durch Volatilitäten am Markt zu erfolgsrelevanten Verzerrungen kommt.<sup>89</sup>

### 3.6 Aktivierungsgrundsätze

Im Gegensatz zum geltenden Handelsrecht finden sich in den IFRS ausführliche Bestimmungen zur Aktivierungspflicht bzw. Aktivierungsfähigkeit. Die Aktivierung hat

gemäss Rahmenkonzept zu erfolgen, wenn ein zukünftiger wirtschaftlicher Nutzen wahrscheinlich ist und die Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder ein anderer Wert zuverlässig bewertet werden können.<sup>90</sup> In den einzelnen Standards finden sich ähnliche Formulierungen: Immaterielle Vermögenswerte können aktiviert werden, «wenn: (a) es wahrscheinlich ist, dass dem Unternehmen der erwartete künftige wirtschaftliche Nutzen aus dem Vermögenswert zufließen wird; und (b) die Anschaffungs- und Herstellungskosten des Vermögenswerts verlässlich bewertet werden können».<sup>91</sup> Demgegenüber sind einzelnen Standards auch beschränkende Umschreibungen zu entnehmen.<sup>92</sup> Namentlich dürfen selbst geschaffene immaterielle Vermögenswerte nur unter restriktiveren Bedingungen aktiviert werden.<sup>93</sup>

## 4 Ziel und Zweck der steuerlichen Gewinnermittlung

### 4.1 Vorbemerkungen

Ob am Massgeblichkeitsprinzip auch bei einer Rechnungslegung nach einem anerkannten Standard festgehalten werden kann, hängt im Wesentlichen vom Ausmass der Zweckkongruenz bzw. -disparität der beiden Ordnungen ab. Eine Massgeblichkeit wäre namentlich dann in Frage zu stellen, wenn mit einer Rechnungslegung nach einem anerkannten Standard zwingende steuerrechtliche Gewinnermittlungsgrundsätze verletzt würden. Diejenigen Stimmen, die eine Vereinbarkeit ablehnen, machen denn auch unlösbare Widersprüche einer true and fair view-Bilanzierung zum Realisations- und Imparitätsprinzip wie auch zum Totalgewinnprinzip geltend.<sup>94</sup> In den folgenden Abschnitten sind diese Prinzipien deshalb vertieft auf ihre steuerrechtlichen Inhalte zu untersuchen. Vorweg ist aber ein Blick auf den Begriff

80 Vgl. IFRS R/101. Hierzu auch BÖCKLI, Schweizer Aktienrecht, § 10 N 87.

81 IFRS R/99 f.

82 Vgl. hierzu BÖCKLI, Schweizer Aktienrecht, § 10 N 86 ff.

83 Der Einfachheit halber wird in diesem Beitrag nur vom fair value gesprochen und der davon leicht abweichende market value beiseite gelassen.

84 PELLENS/FÜLBIER/GASSEN/SELLHORN, Internationale Rechnungslegung, 954.

85 Nach IAS 39/46 sind alle ausser die in dieser Rz – z. B. in lit. c: Finanzinstrumente, die keinen verlässlich bestimmbaren Marktwert haben – aufgeführten finanziellen Vermögenswerte zum beizulegenden Zeitwert (fair value) zu bewerten. Dazu ausführlich: LÜDENBACH, in: Haufe IFRS-Kommentar, § 28 N 1 ff. Nach FER 2/7 sind Wertschriften des Umlaufvermögens grundsätzlich ebenfalls zum fair value zu bewerten.

86 Art. 667 Abs. 1 OR.

87 Nachweise finden sich bei GLAUSER, IFRS et droit fiscal, 569. Nach den FER sind Wertsteigerungen grundsätzlich erfolgswirksam zu erfassen. Ausnahmen sind in den einzelnen Empfehlungen erwähnt (vgl. FER 2/4), namentlich für die Bewertung von betrieblichen Sachanlagen in FER 18/13.

88 Der Begriff wird in IAS 39/9 näher umschrieben.

89 Vgl. LÜDENBACH, in: Haufe IFRS-Kommentar, § 28 N 39.

90 IFRS R/89, ähnlich auch FER R/15.

91 Zit. IAS 38/21. Vgl. auch die davon teilweise abweichende Formulierung in FER 10/4.

92 Ausführlicher mit Beispielen PELLENS/FÜLBIER/GASSEN/SELLHORN, Internationale Rechnungslegung, 121.

93 Vgl. IAS 38/51 ff., insb. 57. Hierzu auch BÖCKLI, Schweizer Aktienrecht, § 8 N 734. U. a. dürfen selbst geschaffene Marken trotz Vorliegens der genannten allgemeinen Bedingungen nicht als immaterielle Vermögenswerte aktiviert werden (vgl. IAS 38/63). Ähnlich auch FER 2/31 ff. bzw. FER 10/4.

94 So GURTNER, Neues Rechnungslegungsrecht nach OR. Eine kritische Beurteilung aus steuerlicher Sicht, 395 f.; DERS. Neues Rechnungslegungsrecht und steuerliche Massgeblichkeit, 868 ff. Für HERZIG (IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung, 26 ff.) sprechen vor allem die Zweckdivergenz sowie verfassungsrechtliche Aspekte gegen eine steuerliche Massgeblichkeit der IFRS-Rechnungslegung. Einzelne IFRS-Regelungen könnten aber durchaus Referenzpunkt für die Erörterung steuerrechtlicher Bilanzierungsprobleme sein.

der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit eines Unternehmens zu werfen.

#### 4.2 Wirtschaftliche Leistungsfähigkeit eines Unternehmens

In der Lehre besteht grundsätzlich Einigkeit darüber, dass aus steuerrechtlicher Sicht ein möglichst periodengerechter, der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Unternehmens entsprechender Gewinn zu ermitteln ist.<sup>95</sup> Mit den Worten von Herzig<sup>96</sup> ist eine Bemessungsgrundlage zu erarbeiten, «die den Zuwachs an Leistungsfähigkeit in der abgelaufenen Periode zutreffend zum Ausdruck bringt». Richtschnur bildet in der Schweiz dabei das in Art. 127 Abs. 2 BV verankerte Leistungsfähigkeitsprinzip.

Aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip fliesst auch die Vorgabe einer möglichst gleichmässigen Besteuerung aller Steuerpflichtigen.<sup>97</sup> Es müssen demnach objektive Kriterien zur Bemessung der Leistungsfähigkeit führen.<sup>98</sup> Eine Gewinnermittlung, die auf (zu vielen) Schätzungen und Ermessensentscheiden der Steuerpflichtigen beruht, erfüllt diese Vorgabe nicht.<sup>99</sup> Wie bemisst sich nun aber die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit eines Unternehmens?

In der Lehre wird häufig geltend gemacht, wirtschaftliche Leistungsfähigkeit meine Ausschüttungsfähigkeit. Nach dieser Lehrmeinung besteht (weitgehende) Zweck-

identität von Handels- und Steuerbilanz.<sup>100</sup> So geht der von Döllerer<sup>101</sup> entwickelte Ansatz des Fiskus als «stiller Teilhaber» davon aus, dass der in der Handelsbilanz ermittelte Gewinn bereits Ausdruck der Leistungsfähigkeit sei. Der steuerbare Gewinn wird folglich dem ausschüttungsfähigen Gewinn gleichgesetzt<sup>102</sup> und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit als «Entnahmefähigkeit» definiert<sup>103</sup>. Für Spori<sup>104</sup> ist der Teilhabergedanke auch in der Schweiz tief verwurzelt.<sup>105</sup> Die Stiller-Teilhaber-Theorie ist für die Frage, wie sich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit eines Unternehmens bemisst, aber nicht weiterführend. Sie beantwortet nicht, wie die (nahezu unbestrittene) Zweckdifferenz zwischen handels- und steuerrechtlicher Gewinnermittlung korrigiert werden muss.<sup>106</sup> Auch trägt sie den verfassungsrechtlichen Vorgaben der Besteuerung in keiner Art und Weise Rechnung. Sie ist deshalb nicht weiterzuverfolgen.

Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit kommt im Vermögensstandsgewinn zum Ausdruck.<sup>107</sup> Dabei steht der

95 Vgl. u. v. GLAUSER, IFRS et droit fiscal, 536 f.; GURTNER, Neue Rechnungslegung – Prinzipielle Massgeblichkeit oder eigenständige Steuerbilanz?, 77; DERS., Das Steuerobjekt der Gewinnsteuer, 359; LOCHER, Art. 57 DBG N 85; SIMONEK, Massgeblichkeitsprinzip und Privatisierung, 10. Für Deutschland u. v. BÖCKING/GROS, IFRS und die Zukunft der steuerlichen Gewinnermittlung, 2340; SPENGLER, International Accounting Standards und Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union, 32; WEBER-GRELLET, Massgeblichkeitschutz und eigenständige Zielsetzung der Steuerbilanz, 289.

96 Zit. HERZIG, IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung, 32.

97 Vgl. GURTNER, Das Steuerobjekt der Gewinnsteuer, 359; LOCHER, Art. 57 DBG N 85.

98 Vgl. in der deutschen Lehre BÖCKING/GROS, IFRS und die Zukunft der steuerlichen Gewinnermittlung, 2341; HERZIG, IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung, 16; Hochschullehrer Rechtswissenschaft, Zur Fortentwicklung des deutschen Bilanzrechts, 2379; SPENGLER, International Accounting Standards und Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union, 32; WEBER-GRELLET, Der Massgeblichkeitsgrundsatz im Lichte aktueller Entwicklungen, 2660 f.

99 Zu den Ermessensentscheiden zählen auch bilanzielle Wahlrechte. So HAUSER, Die Massgeblichkeit der Handelsbilanz im Lichte neuer Entwicklungen, 272; SCHÖN, Steuerliche Massgeblichkeit in Deutschland und Europa, 19 f.; SPENGLER, International Accounting Standards und Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union, 33; WEBER-GRELLET, Der Massgeblichkeitsgrundsatz im Lichte aktueller Entwicklungen, 2661.

100 Vgl. BENZ, Handelsrechtliche und steuerrechtliche Grundsätze ordnungsmässiger Bilanzierung, 191; BÖCKING/GROS, IFRS und die Zukunft der steuerlichen Gewinnermittlung, 2340; DÖLLERER, Massgeblichkeit der Handelsbilanz in Gefahr, 1333 ff. Zahlreiche weitere Nachweise zur deutschen Literatur bei HEY, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 17 N 46. Ausführlich zum Zielkonflikt zwischen Steuer- und Handelsbilanz auch EBERHARTINGER, Ertragsteuerliche Konsequenzen der Internationalisierung der Rechnungslegung, 220 ff.

101 DÖLLERER, Massgeblichkeit der Handelsbilanz in Gefahr, 1333 ff. Vgl. dazu auch HERZIG, IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung, 6 f.; MOXTER, Zum Verhältnis von Handelsbilanz und Steuerbilanz, 195; SCHÖN, Steuerliche Massgeblichkeit in Deutschland und Europa, 51 f.

102 In diesem Sinn auch GASSNER/LANG, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 81; HAUSER, Die Massgeblichkeit der Handelsbilanz im Lichte neuer Entwicklungen, 269 f.

103 Vgl. TREISCH/MÜSSIG, IFRS und steuerliche Gewinnermittlung, 109.

104 SPORI, Differenzierte Massgeblichkeit bei «getreuer Darstellung», 109.

105 So auch BENZ, Handelsrechtliche und steuerrechtliche Grundsätze ordnungsmässiger Bilanzierung, 190 ff.; DERS., Paradigmenwechsel im schweizerischen Bilanzrecht?, 548; WEIDMANN, Einkommensbegriff und Realisation, 105 f.

106 Auf die grosse Zweckdifferenz zwischen handels- und steuerrechtlicher Gewinnermittlung weist ebenfalls MÖSSNER, Internationale Rechnungslegung und steuerliche Gewinnermittlung, 171, hin. Kritisch gegenüber der Stiller-Teilhaber-Theorie u. a. DORALT, Sind Rückstellungen steuerpolitisch gerechtfertigt?, 1357; HEY, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 17 N 46; PEZZER, Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur Konkretisierung öffentlich-rechtlicher Verpflichtungen, 29; WEBER-GRELLET, Massgeblichkeitschutz und eigenständige Zielsetzung der Steuerbilanz, 288 f.; DERS., Der Massgeblichkeitsgrundsatz im Lichte aktueller Entwicklungen, 2661.

107 Da andere Modelle wie die Cashflow-Steuer, die bei der Steuerberechnung an die unternehmerische Überschussrechnung anknüpft, noch zu wenig ausgereift sind, wird für nachfolgende Überlegungen weiterhin von einer Vermögensstandsgewinnberechnung ausgegangen. Vgl. zur Cashflow-Steuer ausführlich HERZIG, IAS/IFRS und steuerliche Gewinn-

«richtige» steuerbare Gewinn eines Unternehmens im Grunde erst im Zeitpunkt seiner Liquidation fest,<sup>108</sup> nämlich als Differenz zwischen dem Anfangs- und dem Schlusskapital unter Hinzurechnung der Kapitalentnahmen<sup>109</sup> und Abzug der Kapitaleinlagen<sup>110</sup>. Dieser Totalgewinn zeigt den gesamten von einem Unternehmen während seines Bestehens erarbeiteten Gewinn und verkörpert seine Leistungsfähigkeit.<sup>111</sup> Selbstredend kann mit der Besteuerung von Unternehmen nicht bis zu deren (steuerlicher) Liquidation zugewartet werden. Das Totalgewinnprinzip hat für die steuerliche Gewinnermittlung aber als Leitlinie zu gelten.<sup>112</sup>

### 4.3 Ausgewählte Gewinnermittlungsprinzipien

#### 4.3.1 Realisationsprinzip

Das Realisationsprinzip bestimmt den Zeitpunkt der Ertragsverwirklichung und -verbuchung.<sup>113</sup> Ein Ertrag gilt danach als realisiert, wenn ein fester, durchsetzbarer Rechtsanspruch entstanden ist.<sup>114</sup> Das Realisationsprinzip ist nicht nur für die Erfassung der laufenden Erträge aus Lieferungen oder Leistungen, sondern auch für die Aktivierung und Passivierung sowie die Bewertung von Aktiven und Passiven bestimmend.<sup>115</sup>

Das Realisationsprinzip fliesst aus dem handelsrechtlichen Vorsichtsprinzip.<sup>116</sup> Für die vorliegende Untersuchung ist indes von besonderem Interesse, ob den verfassungsrechtlichen Vorgaben oder zwingenden steuerrechtlichen Bestimmungen ein vom Handelsrecht losgelöstes, eigenständiges und somit steuerrechtliches Realisationsprinzip entnommen werden kann. Die schweizerische Lehre äussert sich meist nicht ausdrücklich dazu oder geht davon aus, dass das handelsrechtliche Realisationsprinzip wegen des Massgeblichkeitsprinzips im Steuerrecht wirkt.<sup>117</sup> Teilweise wird auch von einem steuerrechtlichen Realisationsprinzip gesprochen, das aber – als Folge des Massgeblichkeitsprinzips – dem handelsrechtlichen gleichgesetzt wird.<sup>118</sup> Für ein eigenständiges, über das Massgeblichkeitsprinzip hinausgehendes steuerrechtliches Realisationsprinzip hat sich indes Weidmann<sup>119</sup> ausgesprochen.<sup>120</sup>

Um den Inhalt eines steuerrechtlichen Realisationsprinzips ermitteln zu können, ist es hilfreich, sich 2 zentrale Sachverhalte, in denen die IFRS vom geltenden Handels- und damit auch Steuerrecht abweichen, in Erinnerung zu rufen: 1. die Folgebewertung von gewissen Aktiven zum Verkehrswert, und 2. die mögliche Ertragserfassung bei langfristigen Auftragsfertigungen oder Dienstleistungsverträgen nach dem Stand der Erbringung.<sup>121</sup>

Aus finanzwissenschaftlicher Sicht vergrössert ein Wertzuwachs, auch wenn er erst realisierbar ist, die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit eines Unternehmens.<sup>122</sup> Auch aus betriebswirtschaftlicher Sicht sind noch nicht realisierte Wertvermehrungen beachtlich und beeinflus-

ermittlung, 334 ff.; HEY, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 17 N 55; SCHÖN, Steuerliche Massgeblichkeit in Deutschland und Europa, 61 ff.

108 So auch GLAUSER, IFRS et droit fiscal, 533; LOCHER, Art. 57 DBG N 3; REICH, Die Realisation stiller Reserven im Bilanzsteuerrecht, 45; SIMONEK, Massgeblichkeitsprinzip und Privatisierung, 10.

109 Wozu selbstredend auch verdeckte Gewinnausschüttungen gehören.

110 Richtigerweise unter Einbezug auch der verdeckten Kapitaleinlagen.

111 So auch REICH, Die Realisation stiller Reserven im Bilanzsteuerrecht, 45 f. und 59.

112 Ebenso DANON, Art. 57 - 58 LIFD N 57 ff.; GLAUSER, Apports et impôts sur le bénéfice, 19. Die Leitlinienfunktion des Totalgewinnprinzips wird vom Bundesgericht fälschlicherweise immer wieder verkannt: so wiederum in BGer 2C\_33/2009 (vom 27.11.2009), StR 2010, 318 = RDAF 2010 II, 205, besprochen von SIMONEK, Unternehmenssteuerrecht. Entwicklungen 2009, 105 ff.

113 LOCHER, Art. 57 DBG N 31; REICH, Unternehmensumstrukturierungen im internen Steuerrecht von Bund und Kantonen, 23 f.; DERS., Steuerrecht, 354 f. N 77 ff. Vgl. im Weiteren BENZ, Handelsrechtliche und steuerrechtliche Grundsätze ordnungsmässiger Bilanzierung, 91; WEIDMANN, Einkommensbegriff und Realisation, 49. Auf die aufwandseitige Bedeutung des Realisationsprinzips wird im Zusammenhang mit dem Imparitätsprinzip eingegangen, s. Abschn. 4.3.2, hinten.

114 Vgl. zu den Ausnahmen BENZ, Handelsrechtliche und steuerrechtliche Grundsätze ordnungsmässiger Bilanzierung, 91 ff.; WEIDMANN, Einkommensbegriff und Realisation, 117 ff.

115 So auch GURTNER, Neues Rechnungslegungsrecht nach OR. Eine kritische Beurteilung aus steuerlicher Sicht, 394; REICH, Unternehmensumstrukturierungen im internen Steuerrecht von Bund und Kantonen, 23 f.; DERS., Steuerrecht, 354 N 77.

116 Dazu ausführlich BÖCKLI, Schweizer Aktienrecht, § 8 N 122; FORSTMOSER/MEIER-HAYOZ/NOBEL, Schweizerisches Aktienrecht, § 50 N 231.

117 So namentlich LOCHER, Art. 57 DBG N 31; REICH, Steuerrecht, 350 N 65.

118 So etwa GIGER, Die prinzipielle Massgeblichkeit. Steuerliche Gewinnermittlung im Spannungsverhältnis von Handelsrecht und Steuerrecht am Beispiel verdeckter Kapitaleinlagen, 325; GURTNER, Neues Rechnungslegungsrecht nach OR. Eine kritische Beurteilung aus steuerlicher Sicht, 395; SPORI, Differenzierte Massgeblichkeit bei «getreuer Darstellung», 119.

119 WEIDMANN, Einkommensbegriff und Realisation, 80 f.

120 Ebenso sind nach BENZ (Handelsrechtliche und steuerrechtliche Grundsätze ordnungsmässiger Bilanzierung, 217) das Vorsichts- und das Realisationsprinzip rein steuerlich anzuerkennen. Ein steuerrechtliches Realisationsprinzip wird herrschend auch in Deutschland befürwortet: vgl. u. a. HAUSER, Die Massgeblichkeit der Handelsbilanz im Lichte neuer Entwicklungen, 269 f.; HEY, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 17 N 202; MOXTER, Zum Verhältnis von Handelsbilanz und Steuerbilanz, 197; SPENGLER, International Accounting Standards und Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union, 33; TREISCH/MÜSSIG, IFRS und steuerliche Gewinnermittlung, 115; ZEITLER, Rechnungslegung und Rechtsstaat, 1531.

121 Vgl. Abschn. 3.4 und 3.5, vorne.

122 REICH, Die Realisation stiller Reserven im Bilanzsteuerrecht, 49 ff.; WEIDMANN, Einkommensbegriff und Realisation, 12 ff., je mwN.

sen bspw. die Kreditfähigkeit eines Unternehmens.<sup>123</sup> Ferner wird davon ausgegangen, dass ein Ausweis erst realisierbarer Wertvermehrungen zu keinen oder zumindest geringeren Verzerrungen von Finanzierungs- und Investitionsentscheiden führt.<sup>124</sup> Nach Reich<sup>125</sup> entspräche es auch einem sachlich richtigen Einkommensbegriff, bereits realisierbare Wertsteigerungen zu besteuern, wobei er als realisierbar zu Recht nur Wertmehrerungen auf nicht betriebsnotwendigen und damit liquidierbaren Vermögenswerten erachtet. Infolge der Rechtsunsicherheiten bei der Mehrwert-Ermittlung (Praktikabilität), der fehlenden Liquidität im Zeitpunkt des Wertzuwachses und der Gefährdung der Substanzerhaltung lehnt er eine entsprechende Konzeption aber dennoch ab.

Ein wesentliches Kriterium, das gegen die steuerliche Erfassung erst realisierbarer Wertvermehrungen spricht, ist denn auch der fehlende Liquiditätszugang. Steuern führen zu einem Liquiditätsabgang. Aus Sicht einer verhältnismässigen und die unternehmerische Tätigkeit nicht übermässig behindernden Steuererhebung hat der steuerliche Zugriff korrespondierend am Liquiditätszugang bzw. am rechtlich durchsetzbaren Anspruch auf die Gegenleistung anzuknüpfen. Anderenfalls müssten die geschuldeten Steuern entweder durch den Verkauf anderer Aktiven oder durch zusätzliches Fremdkapital finanziert werden.<sup>126</sup> Eine steuerliche Erfassung erst realisierbarer Gewinne wäre nach Schön<sup>127</sup> zwar dann ein denkbare Modell, wenn sich die Unternehmen die für die geschuldeten Steuern notwendigen Fremdmittel auf einem vollkommenen Kapitalmarkt jederzeit transaktionskostenfrei beschaffen könnten. Wie Schön<sup>128</sup> selber zugesteht, entspricht dieses theoretische Konzept aber nicht der wirtschaftlichen Realität. Ein vollkommener Kapitalmarkt ist – zumindest für einen grossen Teil der Unternehmen – nicht vorhanden.

Die steuerliche Erfassung erst realisierbarer Wertvermehrungen setzte ferner einen unbefristeten Verlustvortrag sowie (verzinster) Verlustrücktrag voraus.<sup>129</sup> Auch wenn Wertvermehrungen nach den anerkannten Rechnungslegungsstandards, namentlich nach den IFRS, erst ausgewiesen werden dürfen, wenn sie sich verlässlich schätzen lassen, können Fehlschätzungen zweifelsohne geschehen. Solche Fehlschätzungen müssten aus steuerlicher Sicht, namentlich mit Blick auf das Totalgewinnprinzip, zwingend korrigiert werden können. Folge einer solchen Konzeption wären einerseits erheblich grössere Schwankungen in der Höhe der von den Unternehmen geschuldeten Steuern und andererseits in den Steuereinnahmen des Fiskus.<sup>130</sup>

Gegen eine steuerliche Erfassung erst realisierbarer Wertvermehrungen wird schliesslich vorgebracht, dass die Steigerung der Leistungsfähigkeit zu wenig gesichert und damit für die Steuerbemessung ungeeignet sei.<sup>131</sup> Zudem könne die Vorgabe der gleichmässigen Besteuerung besser eingehalten werden, wenn erst Zahlungszugänge erfasst und die Besteuerung nicht durch Ermessensspielräume bei der Bewertung beeinflusst werde.<sup>132</sup> Letzterem kann freilich entgegengehalten werden, dass das geltende handelsrechtliche Realisationsprinzip den Unternehmen ebenfalls etlichen Handlungsspielraum eröffnet und die gewährten Wahlmöglichkeiten einer gleichmässigen Besteuerung nicht sehr förderlich sind. Entsprechend müssen sie (teilweise) durch steuerrechtliche Korrekturvorschriften eingeschränkt werden.

Diese Überlegungen zeigen, dass eine Besteuerung erst realisierbarer Wertvermehrungen theoretisch zwar denkbar ist, dass die dafür notwendigen Voraussetzungen in der Realität aber nicht vorliegen. Eine steuerliche Erfassung erst realisierbarer Wertvermehrungen führte deshalb zu einer unverhältnismässigen Veranlagung, die die Unternehmen in ihrem wirtschaftlichen Fortkommen ungebührlich behinderte. Die Gefahr, dass der Staat mit einer solchen Konzeption in die Substanz des Unternehmens eingriffe, wäre zu gross.<sup>133</sup>

123 So namentlich SCHÖN, Steuerliche Massgeblichkeit in Deutschland und Europa, 38, der aus diesem Umstand auch steuerrechtliche Ableitungen für denkbar hält.

124 Eingehend KAHLE, Massgeblichkeitsgrundsatz auf Basis der IAS?, 182 ff.; SCHÖN, Steuerliche Massgeblichkeit in Deutschland und Europa, 36 ff.

125 REICH, Die Realisation stiller Reserven im Bilanzsteuerrecht, 49 ff. Vgl. auch NEUHAUS, Rechnungslegungs- und Revisionsgesetz: Steuerrechtliche Berührungspunkte, 22.

126 So auch GLAUSER, IFRS et droit fiscal, 569; REICH, Die Realisation stiller Reserven im Bilanzsteuerrecht, 55 f. In Deutschland wird darin eine Verletzung des Grundsatzes der eigentumschonenden Besteuerung gesehen. So vor allem HERZIG, IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung, 49; HELIOS/SCHLOTTER, Steuerbilanzielle Behandlung von Finanzinstrumenten nach § 6 Abs. 1 Nr. 2b) EStG i. d. F. des BilMoG, 552; ebenso, wenn auch etwas relativierend, SCHÖN, Steuerliche Massgeblichkeit in Deutschland und Europa, 22 f.

127 SCHÖN, Steuerliche Massgeblichkeit in Deutschland und Europa, 36 ff.

128 SCHÖN, Steuerliche Massgeblichkeit in Deutschland und Europa, 38 f.

129 In diesem Sinn SCHÖN, Steuerliche Massgeblichkeit in Deutschland und Europa, 20 ff.

130 Ähnlich GURTNER, Neues Rechnungslegungsrecht nach OR. Eine kritische Beurteilung aus steuerlicher Sicht, 394.

131 So GLAUSER, IFRS et droit fiscal, 569; GURTNER, Neue Rechnungslegung – Prinzipielle Massgeblichkeit oder eigenständige Steuerbilanz?, 85. Für Deutschland u. a. HELIOS/SCHLOTTER, Steuerbilanzielle Behandlung von Finanzinstrumenten nach § 6 Abs. 1 Nr. 2b) EStG i. d. F. des BilMoG, 552; HERZIG, IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung, 49; ZEITLER, Rechnungslegung und Rechtsstaat, 1531.

132 HERZIG, IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung, 49; KAHLE, Massgeblichkeitsgrundsatz auf Basis der IAS?, 185 f.

133 Dazu REICH, Die Realisation stiller Reserven im Bilanzsteuerrecht, 54 ff., mit weiteren Argumenten. Vgl. auch die Diskussion in Deutschland, wo eine möglichst eigentumschonende



Die gleiche Beurteilung gilt, wenn nicht sogar verstärkt, für die Vorverlagerung der Ertragserfassung bei langfristigen Auftragsfertigungen oder Dienstleistungsverträgen.<sup>134</sup> Zwar kann künftigen Leistungsansprüchen bereits ein wirtschaftlicher Wert zukommen; vor der Erbringung sämtlicher für die Entstehung eines rechtlich durchsetzbaren Anspruchs notwendigen Leistungen ist die Ertragsverwirklichung aber noch mit (zu) vielen Unsicherheiten behaftet. Auch in diesem Fall müsste eine Ertragserfassung somit mit einem unbefristeten Verlustrück- wie (verzinster) -vortrag verbunden werden.<sup>135</sup> Zudem stellt sich in gleicher Weise wie bei erst realisierbaren Wertvermehrungen ein Liquiditätsproblem.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass aus den verfassungsmässigen Vorgaben der Besteuerung auch ein eigenständiges steuerrechtliches Realisationsprinzip abgeleitet werden kann und sich dieses nicht einzig auf das geltende Handelsrecht stützt.

#### 4.3.2 Imparitätsprinzip

Dem Realisationsprinzip steht das Imparitätsprinzip gegenüber. Im Gegensatz zur Ertragserfassung sind Verluste nach dem Imparitätsprinzip bereits zu berücksichtigen, wenn sie drohen.<sup>136</sup> Sie sind über Abschreibungen oder Rückstellungen grundsätzlich in derjenigen Rechnungsperiode zu verbuchen, in der sie verursacht werden.<sup>137</sup> Ob das Imparitätsprinzip auch eine eigenständige steuerrechtliche Rechtfertigung hat, ist umstritten.

Für Herzig<sup>138</sup> ist eine asymmetrische Behandlung von Erträgen und Aufwendungen auch steuerlich systemgerecht, und das Imparitätsprinzip trägt nach ihm dazu bei, dass steuerlich möglichst sichere Grössen erfasst wer-

den. In ähnlicher Weise wird vorgebracht, dass bei einer Besteuerung, die dem Leistungsfähigkeitsprinzip folgt, nur der sichere Vermögenszuwachs erfasst werden dürfe und darum Verluste möglichst früh zu berücksichtigen seien.<sup>139</sup> Für Weidmann<sup>140</sup> sind in diesem Sinn nach dem Verhältnismässigkeitsprinzip nur sichere Einkünfte zu besteuern. Auch Gurtner<sup>141</sup> ist der Ansicht, dass infolge des Leistungsfähigkeitsprinzips dem Imparitätsprinzip auch steuerlich eine grundlegende Bedeutung zukomme.

Andere Autoren verneinen, dass sich eine imparitatische Behandlung von Einkünften und Verlusten rein steuerrechtlich begründen lasse. Für Neuhaus<sup>142</sup> steht der Imparitätsgrundsatz dem steuerlichen Bedürfnis einer periodengerechten Gewinnermittlung entgegen. Nach Doralt<sup>143</sup> entspricht es gegenteilig eher dem Leistungsfähigkeitsprinzip und demnach dem Bedürfnis einer periodengerechten Gewinnermittlung, wenn auch Verluste erst in jener Periode berücksichtigt werden, in der sie realisiert werden, und nicht bereits im Zeitpunkt, in dem sie drohen. Jacobs<sup>144</sup> verneint eine steuerliche Geltung des Imparitätsprinzips, da dadurch eine gleichmässige Besteuerung verhindert werde – der Fiskus sei nach diesem Prinzip nicht gleichermassen am Gewinn und am Verlust beteiligt. Auch Weber-Grellet<sup>145</sup> steht einem steuerlichen Imparitätsprinzip kritisch gegenüber, da aufgrund der Zwecksetzung der periodengerechten Gewinnermittlung nur Erträge und Aufwände des relevanten Zeitabschnitts steuerlich zu berücksichtigen seien. Teilweise wird im Imparitätsprinzip eine Verletzung des Leistungsfähigkeitsprinzips gesehen, die zwingend im Sinn eines Vorrangs des Leistungsfähigkeitsprinzips vor dem Massgeblichkeitsprinzip zu beheben sei.<sup>146</sup>

Eine asymmetrische Behandlung von positiven und negativen Faktoren ist steuerlich zwar zu rechtfertigen, das Imparitätsprinzip ist jedoch nicht die einzig richtige, den steuerrechtlichen Verfassungsprinzipien entspre-

Besteuerung verlangt wird (BÖCKING/GROS, IFRS und die Zukunft der steuerlichen Gewinnermittlung, 2339).

- 134 Vgl. Abschn. 3.6, vorne. Ausführlich zum Ganzen HERZIG, IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung, 43 ff.; MÖSSNER, Internationale Rechnungslegung und steuerliche Gewinnermittlung, 186. Für KAHLE, Massgeblichkeitsgrundsatz auf Basis der IAS?, 182, ist aus Gründen der Nachprüfbarkeit die percentage-of-completion-Methode steuerlich nicht sachgerecht. Et was unklar GURTNER, Neue Rechnungslegung – Prinzipielle Massgeblichkeit oder eigenständige Steuerbilanz?, 98, der das Realisationsprinzip durch die percentage-of-completion-Methode nicht zwingend verletzt sieht, wobei er aber wohl Teilzahlungen unterstellt.
- 135 So auch SCHÖN, Steuerliche Massgeblichkeit in Deutschland und Europa, 99 f.
- 136 BRÜLISAUER/POLTERA, Art. 58 DBG N 29; FORSTMOSER/MEIER-HAYOZ/NOBEL, Schweizerisches Aktienrecht, § 50 N 231; LOCHER, Art. 57 DBG N 32; NEUHAUS, Rechnungslegungs- und Revisionsgesetz: Steuerrechtliche Berührungspunkte, 22; REICH, Steuerrecht, 355 N 82. Zum Imparitätsprinzip auch BENZ, Handelsrechtliche und steuerrechtliche Grundsätze ordnungsmässiger Bilanzierung, 98 f.
- 137 Vgl. zum handelsrechtlichen Abschreibungs- und Rückstellungsbegriff Art. 669 OR.
- 138 HERZIG, IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung, 52 ff.

139 Vgl. PEZZER, Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur Konkretisierung öffentlich-rechtlicher Verpflichtungen, 32; WEIDMANN, Einkommensbegriff und Realisation, 104 f.

140 WEIDMANN, Einkommensbegriff und Realisation, 105.

141 GURTNER, Neues Rechnungslegungsrecht nach OR. Eine kritische Beurteilung aus steuerlicher Sicht, 395.

142 NEUHAUS, Rechnungslegungs- und Revisionsgesetz: Steuerrechtliche Berührungspunkte, 22.

143 DORALT, Sind Rückstellungen steuerpolitisch gerechtfertigt?, 1357 f.

144 Zum Ganzen JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 284, oder auch SPENGLER, International Accounting Standards und Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union, 33.

145 WEBER-GRELLET, Massgeblichkeitsschutz und eigenständige Zielsetzung der Steuerbilanz, 291.

146 DORALT, Sind Rückstellungen steuerpolitisch gerechtfertigt?, 1357 f. Weitere Nachweise bei GASSNER/LANG, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 100 Fn 242.

chende Lösung. Es ist sogar fraglich, ob eine rechtssichere, den Objektivierungserfordernissen entsprechende steuerliche Gewinnermittlung nach dem geltenden Imparitätsprinzip eher erreicht werden kann als mittels paritätischer Handhabung von Erträgen und Aufwendungen. Die aus handelsrechtlicher Sicht, und damit aus der Sicht der Ausschüttungsbilanz, für das Imparitätsprinzip sprechenden Gründe sind im Steuerrecht nicht in gleicher Weise vorhanden. An die Aktionäre erbrachte Ausschüttungen können auch in späteren Verlustphasen des Unternehmens nicht mehr zurückgefordert werden; das Imparitätsprinzip hat für die handelsrechtliche Ausschüttungsbilanz demnach eine zentrale Funktion. Aus der Sicht einer sachgerechten Besteuerung ist dieser Aspekt weniger zentral. Eine paritätische Handhabung von Erträgen und Aufwendungen bedingte aber wiederum einen unbefristeten Verlustrück- und (verzinsten) -vortrag.<sup>147</sup> Anderenfalls könnten negative Ergebnisse steuerlich vermehrt unberücksichtigt bleiben, und es würde folglich das als Leitlinie geltende Totalgewinnprinzip verletzt.

#### 4.3.3 Aktivierungsgrundsätze

Aufgrund fehlender Gesetzesbestimmungen zum Aktivenbegriff im geltenden Handelsrecht<sup>148</sup> ist unklar und umstritten, welche Vermögenswerte wann und wie zu erfassen sind. Die Aktivierungskriterien sind in der Literatur entsprechend vage gehalten, und es gibt unterschiedliche Definitionen.<sup>149</sup> Als herrschend kann wohl erachtet werden, dass Aktivierungsfähigkeit aus handelsrechtlicher Sicht gegeben ist, sofern aus Aufwendungen des Unternehmens ein Wirtschaftsgut hervorgeht, das in der Verfügungsmacht des Unternehmens steht, dem Unternehmen einen künftigen Nutzen oder einen künftigen Ertrag einbringt und bewertbar ist.<sup>150</sup> Ist Aktivierbarkeit ge-

geben, besteht aus handelsrechtlicher Sicht, gestützt auf die Grundsätze ordnungsgemässer Rechnungslegung, namentlich aufgrund des Vollständigkeitsprinzips, Aktivierungspflicht.<sup>151</sup>

Im geltenden Steuerrecht gilt der Grundsatz, dass nach dem Handelsrecht aktivierungsfähige Vermögenswerte aktiviert werden müssen. Vorbehalten bleiben ausdrückliche handelsrechtliche Aktivierungswahlrechte.<sup>152</sup> Wie bereits zum Realisations- und Imparitätsprinzip untersucht, stellt sich vorliegend indes die Frage, wie die Aktivierungsfähigkeit und -pflicht aus eigenständig steuerrechtlicher Sicht zu definieren wäre.

Die Aktivierung von Vermögenswerten dient der periodengerechten Gewinnermittlung. Aufwendungen werden dadurch derjenigen Rechnungsperiode zugewiesen, in der sich der damit zusammenhängende Nutzen oder Ertrag verwirklicht. Die Aktivierungspflicht ist demnach in erster Linie vor dem Ziel einer periodengerechten Gewinnermittlung zu sehen.<sup>153</sup> Vor dem Hintergrund des Realisationsprinzips wird dazu vorgebracht, dass ein erst künftiger Nutzenzufluss – namentlich in Bezug auf selbst geschaffene immaterielle Vermögenswerte – aufgrund der bestehenden Unsicherheiten steuerlich nicht berücksichtigt werden sollte.<sup>154</sup> Im Weiteren seien im Hinblick auf das Gebot einer gleichmässigen Besteuerung möglichst objektive Aktivierungskriterien wünschenswert. Gurtner<sup>155</sup> ist in diesem Zusammenhang der Ansicht, dass die Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Vermögenswerte dem Prinzip der Objektivierbarkeit der Besteuerung widerspreche.

Diesen Beurteilungen ist grundsätzlich zuzustimmen. Eine steuerliche Berücksichtigung erst unsicherer Vermögenswerte wäre ferner wiederum mit einem unbefristeten Verlustrück- und (verzinsten) -vortrag zu verbinden. Die steuerrechtliche Aktivierungspflicht ist demnach auf Vermögenswerte zu beschränken, die dem Unternehmen bereits einen sicheren künftigen Nutzen oder Ertrag vermitteln. Ein sicherer künftiger Nutzen oder Ertrag liegt idR vor, wenn der Vermögenswert objektiv bewertbar ist und aus wirtschaftlicher Sicht grundsätzlich veräusserbar wäre.<sup>156</sup>

147 So auch HERZIG, IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung, 52 ff.

148 Art. 959 Abs. 2 E-OR hält nun fest, dass Vermögenswerte aktiviert werden müssen, «wenn aufgrund vergangener Ereignisse über sie verfügt werden kann, ein Mittelzufluss wahrscheinlich ist und ihr Wert verlässlich geschätzt werden kann. Andere Vermögenswerte dürfen nicht bilanziert werden». Diese Umschreibung findet sich fast wörtlich im Rahmenkonzept der IFRS (IFRS R/49 lit. a iVm IFRS R/83). Noch unklar ist jedoch, wie stark sich der Bundesrat tatsächlich an den IFRS orientieren wollte. Es ist davon auszugehen, dass vor allem die Frage nach der Aktivierung von selbst geschaffenen immateriellen Vermögenswerten auch unter dem neuen handelsrechtlichen Rechnungslegungsrecht zu Diskussionen führen wird.

149 LOCHER, Art. 57 DBG N 22, teilt die Autoren in Statiker (massgebendes Kriterium ist Einzelveräusserbarkeit) und Dynamiker (massgebendes Kriterium ist der künftige Nutzen bzw. sind die künftigen Erträge) ein.

150 In diesem Sinn etwa BÖCKLI, Schweizer Aktienrecht, § 8 N 730 mwN; BRÜLISAUER/POLTERA, Art. 58 DBG N 59; DANON, Art. 57 - 58 LIFD N 11.

151 Dazu BÖCKLI, Schweizer Aktienrecht, § 8 N 166 ff.

152 BRÜLISAUER/POLTERA, Art. 58 DBG N 61.

153 Vgl. auch Abschn. 4.2, vorne.

154 Vgl. MÖSSNER, Internationale Rechnungslegung und steuerliche Gewinnermittlung, 182 ff. Ausführlich HERZIG, IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung, 60 ff.

155 GURTNER, Neue Rechnungslegung – Prinzipielle Massgeblichkeit oder eigenständige Steuerbilanz?, 101. Auch HERZIG, IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung, 106 f., spricht sich gegen eine steuerliche Berücksichtigung der Aktivierung von selbst erstellten immateriellen Vermögenswerten aus.

156 Offen bleiben muss an dieser Stelle, inwieweit Einzelveräusserbarkeit verlangt werden muss. Vgl. zu dieser Diskussion

## 5 Eignung eines Abschlusses nach einem anerkannten Standard für Steuerzwecke

### 5.1 Vorbemerkungen

Die bisherige schweizerische Lehre äussert sich eher kritisch zur Massgeblichkeit eines Abschlusses nach einem anerkannten Standard für Steuerzwecke. Nach Gurtner<sup>157</sup> unterscheiden sich die Zielsetzungen der handelsrechtlichen Ordnung und der IFRS grundlegend<sup>158</sup>, und entsprechend ist für ihn Art. 962 Abs. 1 E-OR ersatzlos zu streichen. Für Benz<sup>159</sup> hat eine Umstellung auf einen anerkannten Standard für die steuerliche Gewinnermittlung eine Steuerverschärfung zur Folge, die mit dem Prinzip der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit unvereinbar ist. Weiter wird vorgebracht, dass der IFRS-Abschluss keine sinnvolle Ausschüttungsbemessungsgrundlage darstelle<sup>160</sup> und demnach aufgrund der Stiller-Teilhaber-Theorie<sup>161</sup> auch nicht für Steuerzwecke taue.

Etwas offener äussert sich in der Schweiz hingegen Glauser.<sup>162</sup> Eine materielle Massgeblichkeit ist für ihn auch bei einem IFRS-Abschluss denkbar, sofern in den Steuergesetzen die notwendigen Korrekturvorschriften verankert werden. In der deutschen Lehre wird vorgebracht, dass die IFRS und die steuerliche Gewinnermittlung keine vollständig unterschiedliche Zwecksetzung hätten und eine Massgeblichkeit deshalb nicht ausgeschlossen sei.<sup>163</sup> Die Gewinnberechnung nach IFRS basiere auf einem umsatzbasierten Betriebsvermögensvergleich und könne somit für Steuerzwecke verwendet werden.<sup>164</sup> Zudem könne das Leistungsfähigkeitsprinzip auch gestützt auf die durchaus objektiven Regeln der IFRS eingehalten werden.<sup>165</sup>

Nachfolgend sollen die genannten Argumente anhand ausgewählter Bilanzierungsgrundsätze auf ihre Tragfähigkeit geprüft werden.<sup>166</sup> Vorweg ist dabei festzuhalten, dass das Totalgewinnprinzip der Massgeblichkeit eines anerkannten Standards für Steuerzwecke nicht grundsätzlich entgegensteht.<sup>167</sup>

### 5.2 Ausgewählte Bilanzierungsgrundsätze

#### 5.2.1 Realisationsprinzip

Wie bereits dargelegt,<sup>168</sup> widerspräche eine Besteuerung erst realisierbarer Wertvermehrungen oder eine vorzeitige Ertragserfassung aus langfristigen Verträgen den verfassungsmässigen steuerrechtlichen Vorgaben. Im fehlenden Realisationsprinzip nach IFRS liegt denn auch das überzeugendste Argument, das einer pauschalen Orientierung der steuerlichen Gewinnermittlung an den IFRS entgegensteht. Es ist indessen in Frage zu stellen, ob die Unterschiede in der Ertragserfassung bereits genügen, um die IFRS als Ausgangsbasis für die steuerliche Gewinnermittlung vollständig abzulehnen. Einerseits wird das Realisationsprinzip bereits nach heutigem Recht im Zusammenhang mit der Bewertung von kotierten Wertpapieren<sup>169</sup> oder mit der möglichen Aufwertung von Grundstücken und Beteiligungen im Falle einer Unterbilanz durchbrochen, andererseits lässt das geltende Handelsrecht den Unternehmen sozusagen in umgekehrter Richtung einen erheblichen Ermessensspielraum.

Wie schon von Glauser<sup>170</sup> festgehalten, müsste das Realisationsprinzip bei einer Verwendung eines IFRS- oder

u. a. SCHÖN, Steuerliche Massgeblichkeit in Deutschland und Europa, 74 f.

157 GURTNER, Neues Rechnungslegungsrecht nach OR. Eine kritische Beurteilung aus steuerlicher Sicht, 395 f. Relativierend aber DERS., Neue Rechnungslegung – Prinzipielle Massgeblichkeit oder eigenständige Steuerbilanz?, 97.

158 So auch MÖSSNER, Internationale Rechnungslegung und steuerliche Gewinnermittlung, 175 ff.

159 Vgl. BENZ, Paradigmenwechsel im schweizerischen Bilanzrecht?, 548 (in Bezug auf den VE-RRG [1998]).

160 Dazu Abschn. 3.2, vorne.

161 Zur Stiller-Teilhaber-Theorie Abschn. 4.2, vorne.

162 GLAUSER, IFRS et droit fiscal, 577 f. Ähnlich auch SPORI, Differenzierte Massgeblichkeit bei «getreuer Darstellung», 111 ff. (in Bezug auf den VE-RRG [1998]).

163 BÖCKING/GROS, IFRS und die Zukunft der steuerlichen Gewinnermittlung, 2341 ff.

164 JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 285. Ähnlich auch BÖCKING/GROS, IFRS und die Zukunft der steuerlichen Gewinnermittlung, 2341, und SCHÖN, Steuerliche Massgeblichkeit in Deutschland und Europa, 47.

165 SPENGLER, International Accounting Standards und Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union, 34.

166 Für eine weitergehende Analyse aus österreichischer bzw. deutscher Sicht ist vor allem auf Eberhartinger, Herzig und Schön hinzuweisen: EBERHARTINGER, Ertragsteuerliche Konsequenzen der Internationalisierung der Rechnungslegung, 237 ff.; HERZIG, IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung, 14 ff.; SCHÖN, Steuerliche Massgeblichkeit in Deutschland und Europa, 1 ff.

167 Anders GURTNER (Neues Rechnungslegungsrecht nach OR. Eine kritische Beurteilung aus steuerlicher Sicht, 396), der geltend macht, dass die IFRS direkte Buchungen von Erträgen und Aufwänden ins Eigenkapital zulassen und demnach bei einer Massgeblichkeit der IFRS für Steuerzwecke nicht der Totalgewinn besteuert würde. Der Hinweis auf die erfolgsneutralen Nebenbuchungen nach IFRS ist zwar richtig, in Art. 58 DBG bestehen aber bereits nach geltendem Recht Korrektornormen für in der Erfolgsrechnung nicht erfasste Erträge und Aufwendungen, die auch bei einer IFRS-Massgeblichkeit zur Anwendung kommen könnten (vgl. auch GLAUSER, IFRS et droit fiscal, 569).

168 Ausführlich Abschn. 4.3.1, vorne.

169 Hinzuzuweisen ist darauf, dass der Bundesrat in Art. 960b E-OR eine Folgebewertung zum Kurswert neu für alle Aktiven mit Börsenkurs statuieren will. Nach dem Gesetzesentwurf wird eine fair value-Bewertung somit auch für weitere an Börsen gehandelte Vermögenswerte, bspw. für Rohstoffe, möglich sein.

170 GLAUSER, IFRS et droit fiscal, 579; DERS., Apports et impôts sur le bénéfice, 176 ff., insb. 179.

auch eines FER-Abschlusses für Steuerzwecke aber als steuerrechtliche Korrekturvorschrift verankert und mit eigenem steuergesetzlichen Inhalt versehen werden.

### 5.2.2 Imparitätsprinzip

Aus steuerrechtlicher Sicht ist eine imparitätische Behandlung von Erträgen und Aufwänden, wie dargelegt,<sup>171</sup> nicht zwingend. Die Verwendung eines IFRS- oder auch eines FER-Abschlusses für Steuerzwecke wäre aus dieser Sicht nicht völlig auszuschliessen. Allerdings müsste in diesem Fall ein unbefristeter Verlustrück- und (verzinsten) -vortrag eingeführt werden. Die Entscheidung für die Massgeblichkeit einer Rechnungslegung nach einem anerkannten Standard für Steuerzwecke müsste somit mit einer Entscheidung für eine grössere Volatilität der Steuereinnahmen von Unternehmen einhergehen. Gegebenenfalls müssten aufgrund einer Detailprüfung der einzelnen Standards zusätzliche gesetzliche Korrekturvorschriften verankert werden.

### 5.2.3 Aktivierungsgrundsätze

In der deutschen Lehre wird vorgebracht, dass die nach IFRS praktizierte Aktivierung aufgrund fehlender Objektivierung steuerrechtlich abzulehnen sei<sup>172</sup> und ein erst künftiger Nutzenzufluss steuerlich noch keinen genügend sicheren Vermögenswert darstelle.<sup>173</sup> Richtig ist, dass vor allem bei der Erfassung und Bewertung von selbst geschaffenen immateriellen Vermögenswerten viel subjektives Ermessen mitspielt, was einer gleichmässigen Besteuerung nach Art. 127 Abs. 2 BV entgegensteht. Nach IFRS ist die Aktivierung von selbst erstellten Vermögenswerten allerdings nur unter restriktiven Bedingungen zulässig. Ferner kennt die geltende Bilanzierungspraxis auch keine objektiveren Kriterien.<sup>174</sup> Weder die IFRS noch das geltende Rechnungslegungsrecht gewährleisten hinsichtlich der Aktivierungsvorgaben eine mit dem Realisationsprinzip und den steuerlichen Objektivierungsanforderungen vollständig

zu vereinbarende Steuerbemessungsgrundlage. Gleiches gilt für die im E-OR vorgesehene, an die IFRS angelehnte Aktivierungsbestimmung.<sup>175</sup> Der Gesetzgeber käme bei der Massgeblichkeit eines IFRS- oder auch eines FER-Abschlusses wohl aber nicht darum herum, auch in Bezug auf die Aktivierungsgrundsätze steuerlich notwendige Korrekturvorschriften zu erlassen.

### 5.3 Fazit

Aus der vorstehenden Untersuchung wird ersichtlich, dass sich eine Rechnungslegung nach einem anerkannten Standard nicht unverändert für eine steuerliche Gewinnermittlung eignet. Namentlich das auch steuerrechtlich begründbare Realisationsprinzip würde einer uneingeschränkten Massgeblichkeit der IFRS oder auch der FER für Steuerzwecke entgegenstehen. Steuerrechtliche Korrekturvorschriften, einerseits in Bezug auf fair value-Bewertungen von Vermögenswerten wie andererseits in Bezug auf vorzeitige Ertragsfassungen, wären zwingend. Ferner müsste auch die Verlustverrechnung neu geordnet werden. Weitere notwendige Korrekturvorschriften wären gestützt auf eine umfassende Detailstudie zu ermitteln.

Die Unterschiede zwischen einer Rechnungslegung nach einem anerkannten Standard und dem steuerrechtlichen Bedürfnis nach der Ermittlung eines periodengerechten, der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit entsprechenden Gewinns sind gewichtig. Mit den notwendigen steuerrechtlichen Korrekturvorschriften ist eine materielle Bezugnahme auf einen IFRS- oder FER-Abschluss für Steuerzwecke aber nicht völlig ausgeschlossen.<sup>176</sup> Die steuergesetzlichen Bestimmungen müssten aber von Grund auf überdacht und der neuen Ausgangsbasis angepasst werden. Selbstredend käme dabei nur eine materielle Massgeblichkeit in Frage.

Es bleiben schliesslich die rechtsstaatlichen Bedenken. Die steuerliche Gewinnermittlung nach den Regeln eines privaten Standardsetters widerspricht dem Legalitätsprinzip. Zu prüfen bleibt, ob eine Art parlamentarischer Genehmigungsverfahren oder ein steuergesetzlicher Verweis auf die Standards Abhilfe schaffen könnte. Weiter bleibt zu untersuchen, inwieweit eine Besteuerung der Unternehmen, gestützt auf unterschiedliche Rechnungslegungsordnungen, mit dem Grundsatz der gleich-

171 Dazu Abschn. 4.3.2, vorne.

172 Zum Ganzen HERZIG, IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung, 70 ff. und 89 ff. Differenzierend aber SCHÖN, Steuerliche Massgeblichkeit in Deutschland und Europa, 48 ff. Für GURTNER, Neue Rechnungslegung – Prinzipielle Massgeblichkeit oder eigenständige Steuerbilanz?, 101, widerspricht eine Aktivierung von selbst erstellten immateriellen Vermögenswerten der aus dem Markteinkommensprinzip abgeleiteten Objektivierbarkeit der Besteuerung.

173 Vgl. MÖSSNER, Internationale Rechnungslegung und steuerliche Gewinnermittlung, 183.

174 Nach geltendem Recht bestehen bei der Bilanzierung von immateriellen Vermögenswerten zahlreiche Unklarheiten, Wahlrechte und Ermessensentscheide. Vgl. hierzu die Bilanzierungspraxis gemäss HWP, 207 ff., oder auch BENZ, Handelsrechtliche und steuerrechtliche Grundsätze ordnungsmässiger Bilanzierung, 86 ff. Dazu bereits Abschn. 4.3.3, vorne.

175 Vgl. Fn 148, vorne.

176 So auch SCHÖN, Steuerliche Massgeblichkeit in Deutschland und Europa, 118 ff. Selbst HERZIG, IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung, 31 ff., der das Massgeblichkeitsprinzip bei der Rechnungslegung nach einem anerkannten Standard ablehnt, will einzelne IFRS-Regelungen durchaus für die steuerliche Gewinnermittlung beziehen.



mässigen Besteuerung in Einklang gebracht werden kann.<sup>177</sup>

## 6 Schlusswort

Der in der Lehre bereits geforderten sowie von NR Kaufmann beantragten Streichung von Art. 962 Abs. 1 E-OR ist zweifelsohne zuzustimmen. Der Grund liegt aber nicht darin, dass die Massgeblichkeit eines anerkannten Rechnungslegungsstandards für die steuerliche Gewinnermittlung – begrenzt auf eine materielle Massgeblichkeit – völlig auszuschliessen ist. Eine Art. 962 Abs. 1 E-OR entsprechende Regelung setzte aus steuerrechtlicher Sicht aber eine Neukonzeption der steuerrechtlichen Korrekturvorschriften voraus. Auch die Verlustverrechnung müsste umfassend überdacht und neu strukturiert werden. Eine Art. 962 Abs. 1 E-OR entsprechende Regelung könnte somit nur mit einer detaillierten vorgängigen Untersuchung der steuerrechtlichen Implikationen und einer parallelen Revision der Steuergesetze in Betracht gezogen werden. Dies ist indessen nicht geschehen. NR Kaufmann ist aber darin Recht zu geben, dass die Lehre aufgefordert ist, für die Politik in diesem komplexen Bereich konzise und auch praktikable Lösungen zu erarbeiten. Angesichts der nicht nur auf internationaler Ebene, sondern auch im innerstaatlichen Bereich stark zunehmenden Verbreitung der anerkannten Rechnungslegungsstandards ist die Frage nach ihrem Verhältnis zur steuerrechtlichen Gewinnermittlung nämlich nicht vom Tisch und bleibt weiterhin aktuell.

## Literatur

BEHNISCH URS R., Zur Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz, in: Roland von Büren (Hrsg.), Aktienrecht 1992 - 1997: Versuch einer Bilanz, FS Rolf Bär, Bern 1998, 21

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

– Paradigmenwechsel im schweizerischen Bilanzrecht? Kritische Anmerkungen zum Vorentwurf zu einem «Bundesgesetz über die Rechnungslegung und Revision» aus handels- und steuerrechtlicher Sicht, SJZ 1999, 541

BÖCKING HANS-JOACHIM/GROS MARIUS, IFRS und die Zukunft der steuerlichen Gewinnermittlung, DStR 2007, 2339

BÖCKLI PETER, Das neue OR-Rechnungslegungsrecht. Die Fassung des Ständerats unter der kritischen Lupe, ST 2010, 160

– Der bilanzbezogene Eigenkapitalschutz, SZW 2009, 1

– Schweizer Aktienrecht, 4. A., Zürich u. a. 2009

BRÜLISAUER PETER/POLTERA FLURIN, in: Basler Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Art. 1 - 82, 2. A., Basel u. a. 2008

BUCHSER MICHAEL/DZAMKO DANIEL, Von einem Etappenziel, sich scheidenden Geistern und einem blassen Stern am Steuerhimmel. Zwischenstand aus der Sicht des Steuerrechts bei der Revision der Rechnungslegungsvorschriften, StR 2007, 336

BURKHALTER ROLAND, Massgeblichkeitsgrundsatz. Der steuerrechtliche Massgeblichkeitsgrundsatz im Lichte der Entwicklung des Rechnungslegungsrechts, Diss. St. Gallen 2003

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

DÖLLERER GEORG, Massgeblichkeit der Handelsbilanz in Gefahr, BB 1971, 1333

DORALT WERNER, Sind Rückstellungen steuerpolitisch gerechtfertigt?, DB 1998, 1357

EBERHARTINGER EVA, Ertragsteuerliche Konsequenzen der Internationalisierung der Rechnungslegung, Habil., Wien 2000

FORSTMOSER PETER/MEIER-HAYOZ ARTHUR/NOBEL PETER, Schweizerisches Aktienrecht, Bern 1996

GASSNER WOLFGANG/LANG MICHAEL, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, Bd. 1, Wien 2000

GIGER ERNST, Die prinzipielle Massgeblichkeit. Steuerliche Gewinnermittlung im Spannungsverhältnis

177 Vgl. zu diesen rechtsstaatlichen Bedenken bereits BENZ, Paradigmenwechsel im schweizerischen Bilanzrecht?, 546 ff.; BURKHALTER, Massgeblichkeitsgrundsatz, 36 f.; GLAUSER, Apports et impôts sur le bénéfice, 177 f.; DERS., IFRS et droit fiscal, 574; GURTNER, Neues Rechnungslegungsrecht nach OR. Eine kritische Beurteilung aus steuerlicher Sicht, 395; SPORI, Differenzierte Massgeblichkeit bei «getreuer Darstellung», 114 f. Für Deutschland statt vieler: BÖCKING/GROS, IFRS und die Zukunft der steuerlichen Gewinnermittlung, 2343; Hochschullehrer Rechtswissenschaft, Zur Fortentwicklung des deutschen Bilanzrechts, 2378 f.; KAHLE, Massgeblichkeitsgrundsatz auf Basis der IAS?, 186 ff.; MÖSSNER, Internationale Rechnungslegung und steuerliche Gewinnermittlung, 177; TREISCH/MÜSSIG, IFRS und steuerliche Gewinnermittlung, 116.

- von Handelsrecht und Steuerrecht am Beispiel verdeckter Kapitaleinlagen, ST 2009, 324
- GLAUSER PIERRE-MARIE, Apports et impôts sur le bénéfice. Le principe de détermination dans les contextes des apports et autres contributions de tiers, Diss. Genf, Zürich 2005
- IFRS et droit fiscal. Les normes true and fair et le principe de détermination en droit fiscal suisse actuel, ASA 74 (2005/2006), 529
- GURTNER PETER, Das Steuerobjekt der Gewinnsteuer, ASA 61 (1992/1993), 355
- Neue Rechnungslegung – Prinzipielle Massgeblichkeit oder eigenständige Steuerbilanz?, ASA 69 (2000/2001), 63
  - Neues Rechnungslegungsrecht nach OR. Eine kritische Beurteilung aus steuerlicher Sicht, ST 2010, 385
  - Neues Rechnungslegungsrecht und steuerliche Massgeblichkeit, in: Peter V. Kunz/Dorothea Herren/Thomas Cottier/René Matteotti (Hrsg.), Wirtschaftsrecht in Theorie und Praxis, FS Roland von Büren, Basel 2009, 847
- HAUSER HANSGEORG, Die Massgeblichkeit der Handelsbilanz im Lichte neuer Entwicklungen, Wpg 1998, 269
- HELIOS MARCUS/SCHLOTTER CARSTEN, Steuerbilanzziel- le Behandlung von Finanzinstrumenten nach § 6 Abs. 1 Nr. 2b) EStG i. d. F. des BilMoG, DStR 2009, 547
- HERZIG NORBERT, IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung: Eigenständige Steuerbilanz und modifizierte Überschussrechnung. Gutachten für das Bundesfinanzministerium, Düsseldorf 2004
- HEY JOHANNA, in: Klaus Tipke/Joachim Lang, Steuerrecht, 20. A., Köln 2010
- JACOBS OTTO H., Internationale Unternehmensbesteuerung, 6. A., München 2007
- KAHLE HOLGER, Massgeblichkeitsgrundsatz auf Basis der IAS?, Wpg 2002, 178
- LOCHER PETER, Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, II. Teil, Art. 49 - 101, Therwil-Basel 2004
- LÜDENBACH NORBERT, in: Norbert Lüdenbach/Wolf-Dieter Hoffmann (Hrsg.), Haufe IFRS-Kommentar, 8. A., Freiburg 2010
- LÜDENBACH NORBERT/HOFFMANN WOLF DIETER, in: Norbert Lüdenbach/Wolf-Dieter Hoffmann (Hrsg.), Haufe IFRS-Kommentar, 8. A., Freiburg 2010
- MEYER CONRAD (Hrsg.), Swiss GAAP FER. Erläuterungen, Illustrationen und Beispiele, Zürich 2009
- MEYER TOBIAS, Kapitalschutz als Selbstzweck? Die Kapitalverfassung gemäss dem Gesetzesentwurf zur Revision des Aktien- und Rechnungslegungsrechts im Kontext internationaler Entwicklung, GesKR 2008, 220
- MÖSSNER JÖRG MANFRED, Internationale Rechnungslegung und steuerliche Gewinnermittlung, in: Werner F. Ebke/Claus Luttermann/Stanley Siegel (Hrsg.), Internationale Rechnungslegungsstandards für börsenunabhängige Unternehmen?, Baden-Baden 2007, 165
- MOXTER ADOLF, Zum Verhältnis von Handelsbilanz und Steuerbilanz, BB 1997, 195
- NEUHAUS MARKUS R., Rechnungslegungs- und Revisionsgesetz: Steuerrechtliche Berührungspunkte, ASA 69 (2000/2001), 11
- PELLENS BERNHARD/FÜLBIER ROLF UWE/GASSEN JOACHIM/SELLHORN THORSTEN, Internationale Rechnungslegung, 7. A., Stuttgart 2008
- PEZZER HEINZ-JÜRGEN, Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur Konkretisierung öffentlich-rechtlicher Verpflichtungen, in: Norbert Herzig (Hrsg.), Bilanzierung von Umweltlasten und Umweltschutzverpflichtungen, Köln 1994, 21
- REICH MARKUS, Die Realisation stiller Reserven im Bilanzsteuerrecht, Habil., Zürich 1983
- Steuerrecht, Zürich 2009
  - Unternehmensumstrukturierungen im internen Steuerrecht von Bund und Kantonen, in: Markus Reich/Marco Duss, Unternehmensumstrukturierungen im Steuerrecht, Basel 1996, 1. Teil
- RÖTHLISBERGER RENÉ/PFLÜGER-NIGGLI SARAH, Steueraspekte gemäss Entwurf zum Aktien- und Rechnungslegungsrecht. Diskussionspunkte zu den steuerlich wesentlichen Neuerungen gemäss Botschaft zum Obligationenrecht, ST 2008, 475
- SCHNEIDER DIETER, Abbau von Steuervergünstigungen durch Skalpierung der Massgeblichkeit und Verlustverrechnung als «Stärkung der Investitionskraft»? , DB 1999, 105
- SCHÖN WOLFGANG, Steuerliche Massgeblichkeit in Deutschland und Europa, Köln 2005
- SIMONEK MADELEINE, Massgeblichkeitsprinzip und Privatisierung, FStR 2002, 3
- Unternehmenssteuerrecht. Entwicklungen 2009, Bern 2010

SPENGLER CHRISTOPH, International Accounting Standards und Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union, IStR 2003, 29 (Teil 1) und 67 (Teil 2)

SPORI PETER, Differenzierte Massgeblichkeit bei «getreuer Darstellung», ASA 69 (2000/2001), 105

TREISCH CORINNA/MÜSSIG ANKE, IFRS und steuerliche Gewinnermittlung, in: Wilfried Funk/Jonas Rossmanith (Hrsg.), Internationale Rechnungslegung und Internationales Controlling, Wiesbaden 2008, 103

WEBER-GRELLET HEINRICH, Der Massgeblichkeitsgrundsatz im Lichte aktueller Entwicklungen, BB 1999, 2659

– in: Walter Drenseck (Hrsg.), Einkommensteuergesetz, 29. A., München 2010

– Massgeblichkeitsschutz und eigenständige Zielsetzung der Steuerbilanz, DB 1994, 288

WEHRHEIM MICHAEL/FROSS INGO, Plädoyer für eine Stärkung des Massgeblichkeitsprinzips, DStR 2010, 1348

WEIDMANN MARKUS, Einkommensbegriff und Realisation. Zum Zeitpunkt der Realisation von Ertrag und Einkommen im Handels- und Steuerrecht, Diss., Zürich 1996

ZEITLER FRANZ-CHRISTOPH, Rechnungslegung und Rechtsstaat, DB 2003, 1529

## Berichte, Dokumente

FER, Fachempfehlungen zur Rechnungslegung (Swiss GAAP FER), Stand 1.1.2009, [www.fer.ch/inhalt/fachempfehlungen/allgemeines.html](http://www.fer.ch/inhalt/fachempfehlungen/allgemeines.html)

Hochschullehrer Rechtswissenschaft, Zur Fortentwicklung des deutschen Bilanzrechts, Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft, BB 2002, 2372

HWP, Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, Bd. 1 – Buchführung und Rechnungslegung, Treuhand-Kammer (Hrsg.), Zürich 2009

IAS/IFRS, International Financial Reporting Standards, deutsche Textausgabe: Wolf-Dieter Hoffmann/Norbert Lüdenbach (Hrsg.), IAS/IFRS-Texte 2009/2010, 2. A., Herne 2010

## Rechtsquellen

BilMoG, G zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz) (vom 26.5.2009), BGBl 2009 I, 1102

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

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

EG-V 1606/2002, V 1606/2002/EG des Europäischen Parlaments und des Rates betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards (vom 19.7.2002), ABl L 243 vom 11.9.2002, 1

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

## Materialien

Botschaft OR-Änderung, Botschaft zur Änderung des Obligationenrechts (Aktienrecht und Rechnungslegungsrecht sowie Anpassungen im Recht der Kollektiv- und der Kommanditgesellschaft, im GmbH-Recht, Genossenschafts-, Handelsregister- sowie Firmenrecht) (vom 27.12.2007), BBl 2008, 1589

E-DBG, Anhang zum Entwurf Obligationenrecht (Aktienrecht und Rechnungslegungsrecht sowie Anpassungen im Recht der Kollektiv- und der Kommanditgesellschaft, im GmbH-Recht, Genossenschafts-, Handelsregister- sowie Firmenrecht) – Änderungen bisherigen Rechts, BBl 2008, 1812

E-OR, Entwurf Obligationenrecht (Aktienrecht und Rechnungslegungsrecht sowie Anpassungen im Recht der Kollektiv- und der Kommanditgesellschaft, im GmbH-Recht, Genossenschafts-, Handelsregister- sowie Firmenrecht), BBl 2008, 1751

E-StHG, Anhang zum Entwurf Obligationenrecht (Aktienrecht und Rechnungslegungsrecht sowie Anpassungen im Recht der Kollektiv- und der Kommanditgesellschaft, im GmbH-Recht, Genossenschafts-, Handelsregister- sowie Firmenrecht) – Änderungen bisherigen Rechts, BBl 2008, 1812

VE-RRG (1998), Expertenbericht zu einem Bundesgesetz über die Rechnungslegung und Revision (RRG) und zu einer Verordnung über die Zulassung von Abschlussprüfern (VZA) (vom 29.6.1998), Bern 1998

# Schweizer Grundstücke und Trusts – grundbuchliche und grundsteuerliche Aspekte

Dr. iur. Natalie Peter



Natalie Peter, Dr. iur., RA,  
LL.M., TEP; Partnerin, Staiger  
Schwald & Partner AG,  
Zürich  
nataliepeter@ssplaw.ch

## Inhalt

<b>1</b>	<b>Vorbemerkungen zu Trusts</b> . . . . .	<b>281</b>	<b>3.3</b>	<b>Gemeinsame Begriffe von Grundstückgewinn- und Handänderungssteuer.</b> . . . . .	<b>286</b>
<b>1.1</b>	<b>Wesensmerkmale</b> . . . . .	<b>281</b>	3.3.1	Handänderung . . . . .	286
<b>1.2</b>	<b>Anerkennung und anwendbares Recht</b> . . . . .	<b>281</b>	3.3.2	Erlös . . . . .	286
<b>1.3</b>	<b>Arten der Errichtung.</b> . . . . .	<b>282</b>	<b>3.4</b>	<b>Übertragung eines Grundstücks auf einen Trust</b> . . . . .	<b>286</b>
<b>1.4</b>	<b>Auf die Vermögensübertragung anwendbares Recht.</b> . . . . .	<b>282</b>	3.4.1	Grundstückgewinnsteuer . . . . .	286
<b>2</b>	<b>Grundbuchliche Behandlung von Trustgeschäften</b> . . . . .	<b>282</b>	3.4.2	Handänderungssteuer . . . . .	288
<b>2.1</b>	<b>Grundsätzliches</b> . . . . .	<b>282</b>	<b>3.5</b>	<b>Verkauf eines Grundstücks durch den Trustee</b> . . . . .	<b>289</b>
2.1.1	Verpflichtungsgeschäft . . . . .	282	3.5.1	Grundstückgewinnsteuer . . . . .	289
2.1.2	Eintragung im Grundbuch . . . . .	282	3.5.2	Handänderungssteuer . . . . .	289
2.1.3	Anmerkung des Trustverhältnisses im Grundbuch . . . . .	283	<b>3.6</b>	<b>Übertragung eines Grundstücks auf einen Beneficiary</b> . . . . .	<b>289</b>
<b>2.2</b>	<b>Übertragung eines Grundstücks auf einen Trust</b> . . . . .	<b>283</b>	3.6.1	Grundstückgewinnsteuer . . . . .	289
2.2.1	Bei Errichtung . . . . .	283	3.6.2	Handänderungssteuer . . . . .	290
2.2.1.1	Declaration of Trust . . . . .	283	<b>3.7</b>	<b>Immobilien-gesellschaften</b> . . . . .	<b>290</b>
2.2.1.2	Trust Settlement . . . . .	284	3.7.1	Übertragung der Aktien auf den Trust . . . . .	290
2.2.2	Nach Errichtung . . . . .	284	3.7.2	Verkauf der Aktien durch den Trustee . . . . .	290
<b>2.3</b>	<b>Verkauf eines Grundstücks durch den Trustee</b> . . . . .	<b>284</b>	3.7.3	Übertragung der Aktien auf einen Beneficiary. . . . .	290
<b>2.4</b>	<b>Übertragung eines Grundstücks auf einen Beneficiary</b> . . . . .	<b>284</b>	<b>4</b>	<b>Zusammenfassung.</b> . . . . .	<b>291</b>
<b>3</b>	<b>Grundsteuerliche Aspekte</b> . . . . .	<b>285</b>		<b>Literatur</b> . . . . .	<b>291</b>
<b>3.1</b>	<b>Problemstellung</b> . . . . .	<b>285</b>		<b>Dokumentationen</b> . . . . .	<b>292</b>
<b>3.2</b>	<b>Wesensmerkmale der Grundsteuern</b> . . . . .	<b>285</b>		<b>Rechtsquellen</b> . . . . .	<b>292</b>
3.2.1	Grundstückgewinnsteuer . . . . .	285		<b>Materialien</b> . . . . .	<b>292</b>
3.2.2	Handänderungssteuer . . . . .	285		<b>Praxisanweisungen</b> . . . . .	<b>292</b>

\* Die Autorin dankt Herrn lic. iur. Edgardo Rosa, Steueramt der Stadt Zürich, Bereich Grundsteuern, für die kritische Durchsicht des Beitrags.



## 1 Vorbemerkungen zu Trusts

### 1.1 Wesensmerkmale

Unter einem Trust wird eine Rechtsbeziehung verstanden, bei der sich der trustee<sup>1</sup> verpflichtet, Vermögenswerte getrennt von seinem privaten Vermögen als Sondervermögen zu Gunsten eines beneficiary<sup>2</sup> zu halten, verwalten und zu verwenden.<sup>3</sup> Der settlor ist vor der Übertragung des Vermögens auf den Trust stets Voll-eigentümer (absolute owner)<sup>4</sup> der Vermögenswerte. Nach erfolgter Übertragung hat der trustee das zivilrechtliche Eigentum und der beneficiary eine Art wirtschaftlichen Eigentums (equitable interest oder equitable ownership) am Trustvermögen.<sup>5</sup> Letzter hat Anspruch auf eine ihm gemäss trust deed zustehende Leistung und darauf, dass der trustee das Trustvermögen entsprechend den Trustbestimmungen verwaltet und diese befolgt.<sup>6</sup> Während das Eigentumsrecht im angelsächsischen System also aufgeteilt werden kann, wird im Schweizer Recht, welches keine solche Aufteilung kennt, der trustee Eigentümer der Güter. Der beneficiary hat am Trustvermögen keinerlei dingliche Rechte im kontinentaleuropäischen Sinn.<sup>7</sup>

Der massgebende Wesensunterschied zur Stiftung besteht darin, dass dem Trust im common law grundsätzlich keine eigene Rechtspersönlichkeit und damit auch keine Vermögensfähigkeit zugestanden wird. Der trustee und nicht der Trust erwirbt sämtliche Eigentumsrechte, weshalb für einen Dritten grundsätzlich nur der trustee als Eigentümer des Trustvermögens ersichtlich ist, es sei denn, das Trustverhältnis ist in einem Register ange-merkt.

### 1.2 Anerkennung und anwendbares Recht

Mit der Ratifikation des Haager Übereinkommens über das auf Trusts anzuwendende Recht und über ihre Anerkennung vom 1.7.1985 (HTÜ)<sup>8</sup> drängte sich gleichzeitig eine Anpassung des BG über das Internationale Privatrecht (IPRG) auf, welches bis zu diesem Zeitpunkt keinerlei Bestimmungen zum Trust enthält. Mit dem BB über die Genehmigung und Umsetzung des HTÜ wurden mit Art. 149a - 149e Spezialbestimmungen ins IPRG auf-

genommen, welche die Zuständigkeit und das anwendbare Recht regeln.

Im Unterschied zu Art. 150 IPRG, welcher den Begriff «Gesellschaften» definiert, verzichtet Art. 149a IPRG auf eine Definition des Trusts und verweist diesbezüglich auf den Trustbegriff nach HTÜ. Art. 149b IPRG regelt sodann die Zuständigkeit in trustrechtlichen Angelegenheiten und Art. 149c IPRG das auf einen Trust anwendbare Recht, indem das vom HTÜ bezeichnete Recht als massgebend erklärt wird. Gemäss HTÜ untersteht der Trust primär dem vom settlor gewählten Recht.<sup>9</sup> Fehlt eine Rechtswahl oder sieht das gewählte Recht das Institut des Trusts nicht vor, ist dasjenige Recht massgebend, zu dem der Trust die engsten Verbindungen aufweist.<sup>10</sup>

Ein nach den Bestimmungen des anwendbaren Rechts gültig errichteter Trust wird in der Schweiz automatisch anerkannt.<sup>11</sup> Die Schweiz verzichtete auf die Anrufung der Ausnahmeklausel, wonach ein Vertragsstaat das Recht hat, einem Trust die Anerkennung zu versagen, wenn sich bei Ausserachtlassung der Anknüpfungskriterien Rechtswahl, Ort der Verwaltung und gewöhnlicher Aufenthalt des trustee ein stärkerer Bezug zu einer anderen Rechtsordnung ergibt und die betreffende Rechtsordnung das Institut des Trusts oder die spezifische Art von Trust nicht kennt.<sup>12</sup> Eine in der Schweiz wohnhafte Person kann somit einen in der Schweiz domizilierten trustee bezeichnen, der das in der Schweiz gelegene Trustvermögen für einen in der Schweiz wohnhaften beneficiary verwaltet, sofern der Trust gemäss dem anwendbaren ausländischen Recht gültig errichtet worden ist. Ebenso kann bspw. einem englischen Staatsbürger mit Wohnsitz in der Schweiz die Errichtung eines englischen, in England verwalteten Trusts nicht verwehrt werden.<sup>13</sup>

Das Vermögen des Trusts stellt ein vom persönlichen Vermögen des trustee getrenntes Sondervermögen<sup>14</sup> dar und ist vor den persönlichen Gläubigern des trustee geschützt.<sup>15</sup> Bei pflichtwidriger Veräusserung von Trustvermögen oder Vermischung mit eigenem Vermögen steht den Begünstigten allenfalls ein Herausgabeanspruch gegen den Erwerber zu. Das Vindikationsverfahren untersteht allerdings nicht dem Truststatut, sondern dem jeweiligen Delikts- oder Bereicherungsstatut. Ob der Erwerber am Trustvermögen tatsächlich Eigentum

1 Mit «trustee» sind idR auch eine Mehrzahl von trustees gemeint.

2 Mit «beneficiary» sind idR auch mehrere beneficiaries gemeint.

3 GUTZWILLER, Schweizerisches Internationales Trustrecht, S. 5 Rz 10, 32.

4 HUDSON, Equity and Trusts, S. 48.

5 HUDSON, Equity and Trusts, S. 48 f., auch zum Folgenden.

6 Art. 4 HTÜ; Botschaft zum Haager Übereinkommen, S. 561.

7 BÖCKLI, Der angelsächsische Trust – Zivilrecht und Steuerrecht, S. 15; WOLF/JORDI, Trust und schweizerisches Zivilrecht – insbesondere Ehegüter-, Erb- und Immobiliarsachenrecht, S. 67.

8 Für die Schweiz am 1.7.2007 in Kraft getreten.

9 Art. 6 Abs. 1 HTÜ.

10 Art. 6 Abs. 2 und Art. 7 HTÜ. Wählt der settlor bspw. Schweizer Recht, so kommt dasjenige Recht zur Anwendung, mit dem der Trust die engsten Verbindungen aufweist.

11 Art. 11 Abs. 1 HTÜ.

12 Art. 149c Abs. 2 IPRG und Art. 13 HTÜ.

13 Vgl. Botschaft zum Haager Übereinkommen, S. 594.

14 Art. 2 Abs. 2 lit. a, Art. 11 Abs. 2 HTÜ.

15 Art. 11 Abs. 3 lit. a und b HTÜ.

erwirbt bzw. erworben hat, bestimmt sodann das Sachstatut.<sup>16</sup> Auch Vorfragen, die sich im Zusammenhang mit einem Trust stellen, unterstehen möglicherweise einem anderen als dem auf den Trust anwendbaren Recht. Dies gilt insbesondere im Zusammenhang mit Grundstücken.<sup>17</sup>

### 1.3 Arten der Errichtung

Ein inter vivos Trust kann auf 2 verschiedene Arten errichtet werden. Entweder als einseitiger Akt des settlor, in dem er sich selbst hinsichtlich eines bestimmten, in seinem Eigentum stehenden Vermögenswerts als trustee bezeichnet (sog. declaration of trust)<sup>18</sup> oder durch ein trust settlement zwischen dem settlor und dem trustee, in welchem sich letzterer verpflichtet, Vermögenswerte als trustee iSd trust settlement zu halten und verwalten.<sup>19</sup> In einem trust deed wird der Gründungsakt festgehalten, wobei nur beim trust settlement der settlor namentlich im trust deed erscheint. Da der trust deed das zwecks Errichtung des Trusts auf den trustee übertragene Vermögen erwähnen muss, wird ein Trust idR mit einem minimalen Vermögen errichtet. Die eigentlichen Vermögenswerte werden erst nach erfolgter Errichtung auf den Trust übertragen.

### 1.4 Auf die Vermögensübertragung anwendbares Recht

Das HTÜ findet auf Vorfragen in Bezug auf Rechtsgeschäfte, durch welche Vermögen auf den trustee übertragen wird, keine Anwendung.<sup>20</sup> Das gewählte oder nach Art. 7 HTÜ auf den Trust anwendbare Recht regelt nur die Gültigkeit, Auslegung und Verwaltung des Trusts, nicht aber die Übertragung von Vermögenswerten.<sup>21</sup> Mit Bezug auf Schweizer Grundstücke unterstehen dingliche Rechte sowie die Form der Verträge, durch welche diese dinglichen Rechte übertragen werden, schweizerischem Recht.<sup>22</sup> Damit eine Eigentumsübertragung wirksam ist, müssen die Voraussetzungen des schweizerischen materiellen Rechts somit stets erfüllt sein.<sup>23</sup>

## 2 Grundbuchliche Behandlung von Trustgeschäften

### 2.1 Grundsätzliches

Die Übertragung eines in der Schweiz gelegenen Grundstücks auf einen trustee, insbesondere die Form des Verpflichtungsgeschäfts, richtet sich zwingend nach Schweizer Recht.<sup>24</sup> Das Sachenrechtsstatut verhindert diese Übertragung nicht, auch wenn das Schweizer Recht das Trust-Konzept nicht kennt.<sup>25</sup> Für die gültige Übertragung eines Grundstücks auf einen Dritten bedarf es nach Schweizer Recht eines gültigen Verpflichtungsgeschäfts sowie der Eintragung des Erwerbers im Grundbuch (Verfügungsgeschäft).<sup>26</sup>

#### 2.1.1 Verpflichtungsgeschäft

Das Verpflichtungsgeschäft muss zwingend die durch das schweizerische Recht vorgeschriebene Form haben.<sup>27</sup> Wird ein Grundstück vertraglich übertragen, bedarf der Vertrag einer öffentlichen Beurkundung.<sup>28</sup> Bei einer Widmung an eine Stiftung genügt die öffentliche Beurkundung der Stiftungsurkunde, sofern alle erforderlichen Angaben zum Grundstück darin enthalten sind.<sup>29</sup>

#### 2.1.2 Eintragung im Grundbuch

Die Eintragung im Grundbuch ist Voraussetzung für Erwerb und Verlust dinglicher Rechte, insbesondere von Eigentumsrechten an Grundstücken, denn sie hat konstitutive Wirkung.<sup>30</sup> Im Gegensatz zur Stiftung kann der Trust selbst mangels Rechtspersönlichkeit nicht ins Grundbuch eingetragen werden. Gehört ein Schweizer Grundstück zum Trustvermögen, wird deshalb der trustee (bei mehreren trustees: alle trustees) als Eigentümer des Grundstücks eingetragen.<sup>31</sup> Der trustee ist nach Schweizer Recht fiduziarischer Volleigentümer.<sup>32</sup>

Der Antrag auf Eintragung kann entweder durch den settlor oder durch den trustee gestellt werden.<sup>33</sup> Obschon

16 Art. 99 oder 100 IPRG und Art. 4 und 15 Abs. 1 lit. d HTÜ.

17 Art. 4 und Art. 16 Abs. 1 HTÜ.

18 GLASSON/THOMAS, *The international Trust*, S. 129, 2.53; HAYTON/MITCHELL, *Commentary and Cases on the Law of Trusts and Equitable Remedies*, S. 230, Tz 4-01; HUDSON, *Equity and Trusts*, S. 209.

19 HAYTON/MITCHELL, *Commentary and Cases on the Law of Trusts and Equitable Remedies*, S. 230, Tz 4-01.

20 ZEN-RUFFINEN, *Lex Köller et Trusts*, S. 1125.

21 GUTZWILLER, *Schweizerisches Internationales Trustrecht*, S. 45 Rz 4-1; WOLF/JORDI, *Trust und schweizerisches Zivilrecht – insbesondere Ehegüter-, Erb- und Immobiliarsachenrecht*, S. 69.

22 Art. 99 Abs. 1 und Art. 119 Abs. 3 IPRG.

23 GUILLAUME, *Fragen rund um die Eintragung eines im Trustvermögen befindlichen Grundstücks ins Grundbuch*, S. 10.

24 Art. 119 Abs. 1 und 3 IPRG; GUILLAUME, *Fragen rund um die Eintragung eines im Trustvermögen befindlichen Grundstücks ins Grundbuch*, S. 6; THÉVENOZ, *Trusts en Suisse: Adhésion à la Convention de la Haye sur les trusts et codification de la fiducie*, S. 129; WOLF/JORDI, *Trust und schweizerisches Zivilrecht – insbesondere Ehegüter-, Erb- und Immobiliarsachenrecht*, S. 69.

25 GUTZWILLER, *Schweizerisches Internationales Trustrecht*, S. 48 Rz 4-19.

26 Art. 656 Abs. 1 und Art. 965 Abs. 1 ZGB.

27 Art. 119 Abs. 3 IPRG.

28 Art. 657 Abs. 1 ZGB.

29 RIEMER, *Art. 81 ZGB N 25*.

30 Art. 656 Abs. 1 ZGB.

31 Art. 149d Abs. 1 IPRG; *Wegleitung Trustgeschäfte*, S. 2.

32 *Wegleitung Trustgeschäfte*, S. 2.

33 Art. 12 HTÜ; Art. 963 Abs. 1 ZGB.

die Grundbuchverordnung (GBV) die Behandlung des Trusts nicht vorsieht, sind Art. 11 ff. GBV analog anwendbar. Es ist davon auszugehen, dass die GBV entsprechend angepasst werden wird.

### 2.1.3 Anmerkung des Trustverhältnisses im Grundbuch

Gemäss HTÜ kann sich der trustee selbst in seiner Eigenschaft als trustee oder unter anderweitiger Offenlegung des Bestehens eines Trusts in ein Register eintragen lassen, soweit das Recht des Registerstaats dies erlaubt oder vorschreibt.<sup>34</sup> Das Recht des Registerstaats bestimmt sodann, wie der trustee das Bestehen des Trustverhältnisses beweisen bzw. dokumentieren muss.<sup>35</sup> ISv Art. 149 Abs. 1 IPRG kann der trustee im Grundbuch anmerken lassen, dass er das Eigentum am Grundstück als trustee halte. Die Anmerkung lautet wie folgt: «gehört zu einem Trustverhältnis».<sup>36</sup> Die Anmerkung ist freiwilliger Natur und erfolgt nicht von Amts wegen, sondern auf ausdrücklichen Antrag.<sup>37</sup> Der trustee ist die einzige Person, welche sodann die Löschung der Anmerkung des Trustverhältnisses verlangen kann.

Eine Anmerkung des Trustverhältnisses im Grundbuch hat auf den Trust keinerlei Rechtswirkung. Sie bewirkt auch keine Verfügungsbeschränkung des trustee, sondern zerstört den guten Glauben von Dritterwerbenden und schützt damit den beneficiary.<sup>38</sup> Das Trustverhältnis gilt mit der Anmerkung als allgemein bekannt.<sup>39</sup> Wird aus Vertraulichkeitsgründen auf eine Anmerkung verzichtet, werden gutgläubige Dritte in ihren Eigentumsrechten geschützt.<sup>40</sup>

## 2.2 Übertragung eines Grundstücks auf einen Trust

### 2.2.1 Bei Errichtung

Gemäss Wegleitung Trustgeschäfte des BA für Justiz handelt es sich bei der Errichtung eines Trusts um einen einseitigen Widmungsakt und nicht um einen Vertrag zwischen settlor und trustee.<sup>41</sup> Verpflichtungsgeschäft sei die einseitige Widmung, welche ausländischem Recht untersteht, und Verfügungsgeschäft die Grundbuchan-

meldung.<sup>42</sup> Die Wegleitung Trustgeschäfte wendet dabei die Terminologie für Stiftungen analog an. Da das ausländische, auf den Trust anwendbare Recht nur die Gültigkeit des Trusts, seine Auslegung, seine Wirkung und seine Verwaltung regelt,<sup>43</sup> nicht aber die Übertragung von Vermögenswerten, kann sich die Widmung nach ausländischem Recht nicht auf die Übertragung des Grundstücks beziehen. Diese untersteht, wie bereits dargelegt, zwingend schweizerischem Recht. Die Stiftungsterminologie ist in diesem Zusammenhang irreführend. Der trust deed ist das Verpflichtungsgeschäft für die Übertragung eines Grundstücks ins Trustvermögen.<sup>44</sup> Er muss deshalb den Formvorschriften nach Schweizer Recht genügen.

#### 2.2.1.1 Declaration of Trust

Bei Errichtung eines Trusts mittels declaration of trust erklärt der settlor, dass er die Vermögenswerte künftig als trustee für bestimmte oder bestimmbare beneficiaries halten werde. Aufgrund der Personalunion von settlor und trustee findet bei Errichtung keine Übertragung von Vermögenswerten statt. Der settlor wird anlässlich seiner Erklärung zum trustee und hält an den entsprechenden Vermögenswerten nur noch den absolute title.<sup>45</sup> Der equitable interest liegt fortan bei den beneficiaries. Im Grundbuch bleibt der settlor eingetragen. Er kann indessen das Trustverhältnis anmerken lassen.

Sofern eine andere Person als der bisherige Eigentümer den Trust durch eine declaration of trust errichten soll, muss das Grundstück vorab auf diesen formellen settlor und späteren trustee übertragen werden. Diese Übertragung bedarf ebenfalls eines gültigen Verfügungsgeschäfts, welches öffentlich zu beurkunden ist. Im Schweizer Recht ist diese Form der Eigentumsübertragung nicht vorgesehen.<sup>46</sup> Es handelt sich weder um eine Widmung noch um eine Schenkung, da es am Schenkungswillen fehlt. In der declaration of trust erklärt der trustee, dass die Vermögenswerte auf ihn übertragen wurden und er diese fortan in trust für die beneficiaries halten werde. Gemäss Guillaume ist die declaration of trust sozusagen die Bestätigung des trustee, dass der Trust errichtet wurde, und damit das Verpflichtungsgeschäft.<sup>47</sup> Die declaration of trust müsste, um den Formvorschriften zu genügen, öffentlich beurkundet werden.

34 Art. 12 HTÜ.

35 GÜTZWILLER, Schweizerisches Internationales Trustrecht, S. 98 Rz 12-6.

36 Wegleitung Trustgeschäfte, S. 4.

37 GUILLAUME, Fragen rund um die Eintragung eines im Trustvermögen befindlichen Grundstücks ins Grundbuch, S. 9, auch zum Folgenden.

38 Wegleitung Trustgeschäfte, S. 3.

39 Art. 970 Abs. 4 ZGB.

40 Art. 149d Abs. 3 IPRG; Art. 973 Abs. 1 ZGB; vgl. hinten, Abschn. 2.3.

41 Wegleitung Trustgeschäfte, S. 2, auch zum Folgenden.

42 Wegleitung Trustgeschäfte, S. 3.

43 Art. 8 HTÜ.

44 GUILLAUME, Fragen rund um die Eintragung eines im Trustvermögen befindlichen Grundstücks ins Grundbuch, S. 12.

45 Vgl. vorne, Abschn. 1.1.

46 ZEN-RUFFINEN, Lex Koller et Trusts, S. 1125.

47 GUILLAUME, Fragen rund um die Eintragung eines im Trustvermögen befindlichen Grundstücks ins Grundbuch, S. 12, auch zum Folgenden.

Dies ist idR aber nicht der Fall. Damit die Übertragung eines Schweizer Grundstücks ins Trustvermögen dennoch möglich ist, sollte es dem settlor und trustee möglich sein, eine öffentliche Urkunde aufsetzen zu lassen, welche die Übertragung des Grundstücks regelt. Diese Urkunde muss festhalten, dass der Trust nach anwendbarem ausländischem Recht formgültig errichtet und das Grundstück dem Trustvermögen gewidmet worden sei, sowie dass die Person, welche als Eigentümer im Grundbuch eingetragen werden soll, als trustee handle.<sup>48</sup> In der Praxis muss sich noch zeigen, ob eine Schweizer Urkundsperson die formgültige Errichtung des Trusts nach anwendbarem ausländischem Recht beurkundet.

### 2.2.1.2 Trust Settlement

Wird der Trust durch ein trust settlement errichtet, verpflichtet sich der settlor, dem trustee das Grundstück zu übertragen, und der trustee verpflichtet sich seinerseits, das Grundstück im Rahmen der Bestimmungen des trust settlement zu halten, verwalten und zu verwenden. Auch diese Übertragung von Grundeigentum ist im Schweizer Recht nicht vorgesehen. Nachdem sich settlor und trustee im trust settlement gegenseitig verpflichtet, kann der trust deed wohl als Vertrag qualifiziert werden.<sup>49</sup> Das trust settlement ist somit das Verpflichtungsgeschäft für die Grundstücksübertragung und ist deshalb öffentlich zu beurkunden.<sup>50</sup> Wurde das trust settlement im Ausland öffentlich beurkundet, ist das Formerfordernis bereits erfüllt.<sup>51</sup> Nachdem trust settlements üblicherweise nicht öffentlich beurkundet werden, muss es dem settlor und trustee möglich sein, eine separate öffentliche Urkunde aufsetzen zu lassen, welche die Übertragung des Schweizer Grundstücks regelt.

### 2.2.2 Nach Errichtung

Wie bereits erwähnt, wird ein Trust häufig mit einem minimalen Geldbetrag errichtet. Die Übertragung des eigentlichen Trustvermögens erfolgt später. Der trust deed sieht deshalb vor, dass der settlor oder Dritte jederzeit weitere Vermögenswerte auf den Trust übertragen können. Der trustee kann das Grundstück entweder käuflich erwerben<sup>52</sup> oder es wird unentgeltlich auf ihn übertragen. Während im ersten Fall das Verpflichtungsgeschäft in einem Vertrag öffentlich beurkundet wird, sollte die Übertragung des Grundstücks im zweiten Fall

analog zur Übertragung bei Errichtung erfolgen. Da idR weder die declaration of trust noch das trust settlement öffentlich beurkundet sind, müssen der settlor bzw. der Dritte und der trustee ebenfalls eine separate öffentliche Urkunde aufsetzen lassen, welche die Übertragung des Schweizer Grundstücks regelt.

### 2.3 Verkauf eines Grundstücks durch den Trustee

Der trustee kann als Eigentümer über das Trustvermögen verfügen. Er ist dabei allerdings an die Bestimmungen im trust deed und an das auf den Trust anwendbare Recht gebunden.<sup>53</sup> Der Verkauf eines Schweizer Grundstücks untersteht wiederum zwingend Schweizer Recht<sup>54</sup> und bedarf somit eines öffentlich beurkundeten Kaufvertrags (Verpflichtungsgeschäft). Die Eintragung des Dritterwerbers ins Grundbuch ist sodann Voraussetzung für den Erwerb der Eigentumsrechte am Grundstück.

Der gutgläubige Käufer erwirbt die Eigentumsrechte am Grundstück auch bei pflichtwidriger Veräußerung durch den trustee, sofern das Trustverhältnis im Grundbuch nicht angemerkt war.<sup>55</sup> Das Schweizer Recht geht einem möglichen Anspruch auf Herausgabe bzw. Rückübertragung des Grundstücks dem auf den Trust anwendbaren Recht vor.<sup>56</sup> Der Begünstigte kann seine Ansprüche gegenüber einem gutgläubigen Erwerber diesfalls nicht durchsetzen. Er kann lediglich gegen den trustee vorgehen, da dieser seine Pflichten gemäss trust deed verletzt hat. Findet sich jedoch eine Anmerkung im Grundbuch, gilt das Trustverhältnis als allen bekannt.<sup>57</sup> Verfügt der trustee pflichtwidrig über das Grundstück, kann der beneficiary allenfalls ein Vindikationsverfahren einleiten.

### 2.4 Übertragung eines Grundstücks auf einen Beneficiary

Sofern der trust deed dies vorsieht, kann oder muss der trustee ein Grundstück an den beneficiary übertragen. Auch diese Übertragung untersteht zwingend Schweizer Recht.<sup>58</sup> Verpflichtungsgeschäft ist wiederum der trust deed.<sup>59</sup> Wegen der fehlenden öffentlichen Beurkundung kann das Eigentum am Grundstück nicht gestützt auf den trust deed übertragen werden. Es bedarf deshalb einer öffentlichen Urkunde, welche bestätigt, dass das zu übertragende Grundstück zum Vermögen eines formgültig

48 Wegleitung Trustgeschäfte, S. 4.

49 GUILLAUME, Fragen rund um die Eintragung eines im Trustvermögen befindlichen Grundstücks ins Grundbuch, S. 11, auch zum Folgenden.

50 Art. 657 Abs. 1 ZGB.

51 Guillaume, Fragen rund um die Eintragung eines im Trustvermögen befindlichen Grundstücks ins Grundbuch, S. 11.

52 Wegleitung Trustgeschäfte, S. 4.

53 Art. 8 Abs. 2 lit. d HTÜ.

54 Art. 99 Abs. 1 IPRG.

55 Art. 149d Abs. 3 IPRG; Art. 973 Abs. 1 ZGB.

56 Art. 11 Abs. 3 lit. d Satz 2 HTÜ.

57 Art. 970 Abs. 4 ZGB.

58 Art. 99 Abs. 1 IPRG.

59 Guillaume, Fragen rund um die Eintragung eines im Trustvermögen befindlichen Grundstücks ins Grundbuch, S. 13.



errichteten Trusts gehört und dass der beneficiary iSd trust deed einen Anspruch auf Übertragung des Grundstücks hat.<sup>60</sup> Auch in diesem Fall muss sich noch zeigen, ob in der Praxis eine Schweizer Urkundsperson bereit ist, eine solche öffentliche Urkunde zu erstellen.

### 3 Grundsteuerliche Aspekte

#### 3.1 Problemstellung

In grundsteuerlicher Hinsicht stellen sich im Zusammenhang mit der Übertragung von Schweizer Grundstücken verschiedene Fragen. Im Folgenden wird insbesondere analysiert, ob das Einbringen eines Schweizer Grundstücks in einen Trust, der Verkauf eines Grundstücks durch den trustee oder die Übertragung eines Grundstücks auf einen beneficiary allenfalls eine Grundstücksgewinn- oder Handänderungssteuer auslöst. Weder in der Literatur noch in dem von der Schweizerischen Steuerkonferenz im August 2007 erlassenen KS zur Trustbesteuerung (KS Trustbesteuerung) finden sich Hinweise zur grundsteuerlichen Behandlung von Schweizer Grundstücken im Zusammenhang mit Trusts.<sup>61</sup> In der Praxis dürfte eine direkte Einbringung von Schweizer Grundstücken in einen Trust auch noch nicht allzu häufig vorgekommen sein. Trustvermögen, einschliesslich Grundstücke, wird häufig über eine Gesellschaft (underlying company) gehalten, deren Aktionär wiederum der Trust ist. Handelt es sich bei der underlying company um eine Immobiliengesellschaft iSd Grundsteuerrechts, stellen sich mit Bezug auf die Übertragung der Aktien dieselben grundsteuerlichen Fragen.

#### 3.2 Wesensmerkmale der Grundsteuern

##### 3.2.1 Grundstücksgewinnsteuer

Gewinne auf Grundstücken werden von allen Kantonen besteuert, wobei die Besteuerung nicht einheitlich erfolgt. Während in allen Kantonen Handänderungen an Grundstücken des Privatvermögens mit einer Sondersteuer, der Grundstücksgewinnsteuer, erfasst werden, ist die Behandlung von Gewinnen, die auf Grundstücken des Geschäftsvermögens erzielt werden, nicht einheitlich. Im Folgenden wird davon ausgegangen, dass der settlor das auf den Trust bzw. den trustee zu übertragende Grundstück im Privatvermögen halte.

Die Grundstücksgewinnsteuer ist eine Objektsteuer, welche beim Veräusserer, also dem im Grundbuch eingetragenen zivilrechtlichen Eigentümer oder derjenigen Person, welche die Verfügungsgewalt über ein Grundstück besitzt (wirtschaftliche Handänderung), erhoben wird.<sup>62</sup> Bei Treuhandverhältnissen ist im Kanton Zürich bei zivilrechtlichen Handänderungen der Treuhänder steuerpflichtig, auch wenn nicht ihm, sondern letztlich dem Treugeber der Gewinn zufließt.<sup>63</sup> Diese Betrachtungsweise stellt auf das sachenrechtliche Eigentum ab. Sachenrechtlich ist der Treuhänder unbeschränkter, im Grundbuch eingetragener Grundeigentümer und kann frei über das Grundstück verfügen. Er ist lediglich obligatorisch verpflichtet, das Grundstück nach den Anweisungen des Treugebers zu verwenden.

Ihrer Natur nach ist die Grundstücksgewinnsteuer eine Einkommenssteuer, indem sie den anlässlich der Veräusserung eines Grundstücks erzielten Gewinn als Einkommen erfasst. Abgestellt wird allerdings nicht auf das dem Veräusserer tatsächlich zugeflossene Einkommen, sondern auf den auf dem Objekt realisierten Gewinn, ohne Berücksichtigung der übrigen Einkommensverhältnisse des Steuerpflichtigen. Gegenstand (Steuerobjekt) ist der anlässlich der Veräusserung des Grundstücks erzielte Mehrwert des Grundstücks, d. h. der realisierte Wertzuwachsgeinn.

##### 3.2.2 Handänderungssteuer

Die Handänderungssteuer ist eine Rechtsverkehrssteuer. Steuerobjekt ist die Übertragung dinglicher Rechte an einem im Kanton bzw. einer Gemeinde gelegenen Grundstück von einer Person auf eine andere. Es handelt sich um eine Abgabe, die auf dem Grundstücksgeschäft als solchem erhoben wird, ungeachtet dessen, ob der Veräusserer einen Gewinn oder Verlust erzielt hat.<sup>64</sup> Handänderungssteuern werden von fast allen Kantonen und/oder ihren Gemeinden,<sup>65</sup> nicht aber vom Bund erhoben. Während in einigen Kantonen und Gemeinden nur die zivilrechtliche Eigentumsübertragung der Steuer unterliegt, ist in anderen Kantonen auch die wirtschaftliche Handänderung Gegenstand der Handänderungssteuer.<sup>66</sup> Steuersubjekt ist idR der Erwerber, in gewissen Kantonen aber auch der Erwerber und/oder der Veräusserer. Bemessungsgrundlage ist der Kaufpreis, sofern ein sol-

60 Wegleitung Trustgeschäfte, S. 4.

61 Toni Amonn spricht zahlreiche Fragen an, welche sich im Zusammenhang mit der Einbringung von Grundstücken in einen Trust stellen können; s. AMONN, Trustbesteuerung in der Schweiz – eine Standortbestimmung, S. 509 f.

62 RICHNER, Die Grundstücksgewinnsteuer und die Handänderungssteuer im Kanton Zürich (Teil 8), S. 259.

63 RICHNER, Die Grundstücksgewinnsteuer und die Handänderungssteuer im Kanton Zürich (Teil 9), S. 26.

64 RICHNER, Die Grundstücksgewinnsteuer und die Handänderungssteuer im Kanton Zürich (Teil 18), S. 192 f.

65 Ausnahmen sind die Kantone Schwyz und Zürich.

66 Eine Umschreibung des Gegenstands der Steuer findet sich in Handänderungssteuer 2009, S. 7 ff.

cher vorliegt und er nicht offensichtlich vom allgemein geltenden Verkehrswert abweicht. Im letzteren Fall wird auf den Verkehrswert oder den amtlichen Wert des Grundstücks im Zeitpunkt der Veräusserung abgestellt.

### 3.3 Gemeinsame Begriffe von Grundstücksgewinn- und Handänderungssteuer

#### 3.3.1 Handänderung

Als Handänderungen gelten alle privat- und öffentlich-rechtlichen Rechtsvorgänge, welche die Übertragung oder Aufspaltung des Eigentums oder der tatsächlichen bzw. wirtschaftlichen Verfügungsgewalt an einem Grundstück zum Gegenstand haben.<sup>67</sup> Bei den zivilrechtlichen Handänderungen findet stets eine Änderung des im Grundbuch eingetragenen Eigentümers statt.

Zu den häufigsten steuerauslösenden privatrechtlichen Handänderungen zählen Kauf, Tausch und Einbringen eines Grundstücks in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft.<sup>68</sup> Weitere privatrechtliche Handänderungen sind Schenkungen und Erbgang sowie die Widmung eines Grundstücks an eine Stiftung.

Bei der dauernden Übertragung wesentlicher Herrschaftsrechte an einem Grundstück, ohne dass dabei auch eine zivilrechtliche Übertragung stattfindet, liegt eine wirtschaftliche Handänderung vor. Häufiges Beispiel dafür ist die Veräusserung von Beteiligungen an Immobiliengesellschaften.<sup>69</sup> Ebenfalls eine wirtschaftliche Handänderung liegt bei sog. Kettengeschäften vor. Grundlage ist dabei ein Vertrag (Kaufvertrag, Kaufrechts-, Rückkaufrechts- oder Vorkaufrechtsvertrag) über eine Liegenschaft.<sup>70</sup> Dem Erwerber wird dabei in einer Substitutionsklausel ausdrücklich das Recht eingeräumt, einen Dritten in seine Rechtsposition eintreten zu lassen. Dieser Dritte hat sodann seinerseits die Möglichkeit, das obligatorische Geschäft ins Grundbuch einzutragen oder eine weitere Person als möglichen Käufer in den Kaufvertrag eintreten zu lassen. Zivilrechtlich liegt nur eine Handänderung vor, nämlich diejenige zwischen dem Verkäufer und demjenigen Erwerber, der sich letzt-

endlich ins Grundbuch eintragen lässt. Die steuerrechtliche Behandlung von Kettengeschäften ist von Kanton zu Kanton verschieden. In aller Regel wird aber jede Eigentumsübertragung, d. h. jeder Besitzwechsel des die Substitutionsklausel beinhaltenden Dokuments, als wirtschaftliche Handänderung betrachtet.<sup>71</sup> Tritt der Zwischenerwerber als Treuhänder des erwerbenden Dritten auf, wird vom Kettengeschäft ausnahmsweise abgewichen. Voraussetzung ist eine gegenseitige vertragliche Verpflichtung des Zwischenerwerbers als Treuhänder und des Dritterwerbers als Treugeber, wonach der Zwischenerwerber nicht anders als zugunsten des Dritterwerbers verfügen kann, ohne vertragsbrüchig zu werden.<sup>72</sup>

#### 3.3.2 Erlös

Weiteres wesentliches Merkmal der Grundsteuern ist der erzielte Erlös. Während der Erlös bei der Handänderungssteuer unmittelbar als Bemessungsgrundlage herangezogen wird, ist er bei der Grundstücksgewinnsteuer lediglich ein Element der Bemessungsgrundlage. Steuerobjekt ist nämlich der erzielte Grundstücksgewinn, d. h. der Zuwachsgewinn über die Erwerbskosten und anrechenbaren Aufwendungen. Bei einer schenkungsweisen oder erbrechtlichen Übertragung eines Grundstücks fehlt es regelmässig am Erlös bzw. Gewinn, weshalb die Grundsteuern unter Anrechnung der gesamten Besitzdauer seit der letzten steuerpflichtigen Handänderung aufgeschoben werden.<sup>73</sup> Dasselbe gilt auch für die unentgeltliche Widmung eines Grundstücks an eine Stiftung. Da das Grundstück «schenkungsweise» auf die Stiftung übergeht, wird die Steuer aufgeschoben.<sup>74</sup>

### 3.4 Übertragung eines Grundstücks auf einen Trust

Ein Grundstück kann entweder während oder erst nach Errichtung des Trusts auf den trustee übertragen werden. Steuerrechtlich spielt der Zeitpunkt keine Rolle, da an die abgeschlossene zivilrechtliche Handänderung angeknüpft wird.

#### 3.4.1 Grundstücksgewinnsteuer

Sofern der trustee die öffentliche Urkunde einer Schweizer Urkundsperson beibringen kann, wird er als neuer fiduziarischer Volleigentümer ins Grundbuch eingetra-

67 REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, §161 StG ZH N 12; Grundstücksgewinnsteuer 2008, S. 17.

68 REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, §161 StG ZH N 18 - 23; RICHNER, Die Grundstücksgewinnsteuer und die Handänderungssteuer im Kanton Zürich (Teil 1), S. 31.

69 Der Begriff «Immobiliengesellschaft» lässt sich nicht allgemeingültig definieren. Meistens handelt es sich um eine Aktiengesellschaft, deren Zweck ausschliesslich oder wenigstens überwiegend in der Nutzbarmachung der Wertsteigerung ihres Grundbesitzes oder dessen Verwendung als sichere oder nutzbringende Kapitalanlage besteht, wobei es keine Rolle spielt, ob diese Nutzbarmachung durch Gebrauch, Veräusserung, Vermietung, Verpachtung oder Überbauung geschieht.

70 RICHNER, Die Grundstücksgewinnsteuer und die Handänderungssteuer im Kanton Zürich (Teil 4), S. 251 ff.

71 Grundstücksgewinnsteuer 2008, S. 19.

72 RICHNER, Die Grundstücksgewinnsteuer und die Handänderungssteuer im Kanton Zürich (Teil 4), S. 255.

73 Vgl. die Übersicht in Handänderungssteuer 2009, S. 20 ff.

74 RICHNER, Die Grundstücksgewinnsteuer und die Handänderungssteuer im Kanton Zürich (Teil 3), S. 167.

gen.<sup>75</sup> Die zivilrechtliche Handänderung ist damit abgeschlossen. Der trustee verwaltet das Trustvermögen als selbständiger Rechtsträger, jedoch gesondert von seinem eigenen Vermögen iSd Trustbestimmungen zu Gunsten des beneficiary.<sup>76</sup> Nachdem die Grundstückgewinnsteuer auf eine abgeschlossene zivilrechtliche Handänderung, also auf den Eintrag eines neuen Eigentümers im Grundbuch, abstellt, ist ein wesentliches Merkmal der Grundstückgewinnsteuer grundsätzlich erfüllt.

Die Übertragung eines Grundstücks auf den trustee erfolgt idR unentgeltlich, sei es bei oder nach Errichtung des Trusts. Das zweite wesentliche Merkmal ist somit nicht erfüllt. Analog einer Widmung von Vermögen an eine Stiftung wird das Grundstück «schenkungsweise» übertragen. Die Grundstückgewinnsteuer ist unter Anrechnung der gesamten Besitzdauer bis zur nächsten Handänderung aufzuschieben.

Die Grundstückgewinnsteuer ist ihrer Natur nach eine Einkommenssteuer. Nach der Übertragung des Eigentums und der Bezahlung einer allfälligen Grundstückgewinnsteuer muss der Veräusserer das Grundstück nicht mehr versteuern. Die Einkommens- und Vermögenssteuerpflicht geht auf den Erwerber über. Dies ist bei einem Trust nicht der Fall, da er mangels Rechtspersönlichkeit nie selbst Steuersubjekt sein kann. Die einkommens- und vermögenssteuerliche Behandlung des Trusts sollte bei der Beurteilung, ob eine für die Grundstückgewinnsteuer massgebliche Handänderung stattgefunden hat, deshalb nicht gänzlich ausser Acht gelassen werden.<sup>77</sup> Die Steuergesetze selbst enthalten keine Bestimmungen zur steuerlichen Behandlung von Trusts. Der Kanton Zürich folgt, wie die meisten Kantone, dem KS Trustbesteuerung. Darin wird festgestellt, dass der Trust zwar eine gewisse Verwandtschaft mit der Stiftung habe, mangels Rechtspersönlichkeit aber nicht Eigentümer des Vermögens werde.<sup>78</sup> Der Trust sei nach seiner Errichtung im Wesentlichen eine Rechtsbeziehung zwischen dem trustee und dem beneficiary, welche sich primär nach der Trusturkunde und sekundär nach den speziellen Trustnormen der anwendbaren Rechtsordnung richte.<sup>79</sup> Gemäss KS Trustbesteuerung und nach überwiegender Lehrmeinung gibt es im aktuellen schweizerischen Steuerrecht keine gesetzliche Grundlage, welche es erlauben würde, einen ausländischen Trust steuerrechtlich einer juristischen Person, insbesondere einer Stiftung,

gleichzusetzen.<sup>80</sup> Der Trust selbst ist im Schweizer Steuerrecht somit nie Steuersubjekt. Für die Einkommens- und Vermögenssteuer sind die dem Trust zugewendeten Vermögenswerte und die damit erzielten Einkünfte allerdings auch nicht vom trustee zu versteuern. Der trustee ist formeller, wenngleich nur treuhänderischer Träger des Trustvermögens.<sup>81</sup> Aufgrund des Prinzips der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit dürfen ihm weder Einkommens- noch Vermögenswerte zugerechnet werden, über die er keine tatsächliche Verfügungsmacht hat.

Dem KS Trustbesteuerung folgend werden das Trustvermögen und die Erträge daraus bei einem steuerlich als transparent zu behandelnden Trust<sup>82</sup> weiterhin dem settlor zugerechnet, obschon der trustee formeller Eigentümer des Trustvermögens ist. Wird die zivilrechtliche Handänderung als für die Grundstückgewinnsteuer massgebend erachtet, hat dies zur Folge, dass die Grundstückgewinnsteuer anfällt, obschon das Grundstück für die Einkommens- und Vermögenssteuer weiterhin dem settlor zugerechnet wird. Um dieses stossende Ergebnis zu vermeiden, wäre es erstrebenswert, bei der Grundstückgewinnsteuer nicht auf die abgeschlossene zivilrechtliche Handänderung abzustellen, sondern eine wirtschaftliche Betrachtungsweise vorzunehmen, wonach der trustee sinngemäss treuhänderischer Zwischenerwerber – ähnlich einem Kettengeschäft – ist. Die erste Übertragung auf den trustee bliebe somit steuerfrei, und erst die nachträgliche Übertragung auf den beneficiary würde die zivilrechtliche Handänderung vollenden. Ähnlich einem Treuhänder ist der trustee verpflichtet, das Vermögen treuhänderisch für einen Dritten zu halten und zu verwalten. Es besteht zwar kein eigentliches Treuhandverhältnis, aber insbesondere beim trust settlement liegt eine gegenseitige vertragliche Verpflichtung zwischen dem trustee und dem settlor vor, wonach der trustee iSd trust deed nicht anders als zugunsten des beneficiary verfügen kann, ohne gegen die Trustbestimmungen zu verstossen. Dies gilt auch für alle nach Errichtung des Trusts übertragenen Vermögenswerte, einschliesslich der Grundstücke.

Stirbt der settlor eines bisher als transparent behandelten Trusts,<sup>83</sup> stellt sich die Frage, wem das Trustvermögen ab dem Todeszeitpunkt zugerechnet wird. Das KS Trustbe-

75 Sei es aufgrund der Wegleitung Trustgeschäfte oder aufgrund einer anderen öffentlichen Urkunde; s. oben, Abschn. 2.2.1 und 2.2.2.

76 KS Trustbesteuerung Ziff. 3.3.

77 Gemäss § 206 StG ZH gelten die Bestimmungen über die Staatssteuern sinngemäss auch für die Grundsteuern.

78 KS Trustbesteuerung Ziff. 2.1, auch zum Folgenden.

79 KS Trustbesteuerung Ziff. 2.1 und 2.3.

80 KS Trustbesteuerung Ziff. 4.1.

81 KS Trustbesteuerung Ziff. 4.2.

82 Sämtliche revocable trusts und irrevocable discretionary trusts, welche wie revocable trusts behandelt werden; KS Trustbesteuerung Ziff. 5.2.1.

83 Das kann ein revocable oder ein irrevocable discretionary trust sein, wenn bei letzterem gewisse Indizien dafür sprechen, dass er wie ein revocable trust zu behandeln ist; vgl. KS Trustbesteuerung Ziff. 3.7.

steuerung nimmt zu dieser Situation nicht ausdrücklich Stellung. Es wird lediglich festgehalten, dass ein revocable trust im Zeitpunkt des Todes des settlor zu einem irrevocable trust wird.<sup>84</sup> Die Frage bleibt somit auch für die Einkommens- und Vermögenssteuer ungeklärt. Dem Kreisschreiben folgend ist davon auszugehen, dass im Todeszeitpunkt des settlor ein irrevocable discretionary trust errichtet wird, d. h., das Trustvermögen geht in diesem Zeitpunkt auf den Trust über,<sup>85</sup> es sei denn, es kann bereits dem beneficiary zugerechnet werden. Im ersten Fall wird der Trust steuerlich anerkannt und die Schenkungssteuer zum Nichtverwandtentarif abgerechnet. Der Trust würde demnach fortan infolge Grundbesitzes beschränkt steuerpflichtig, und der trustee müsste eine Steuererklärung einreichen und die mit Bezug auf die Liegenschaft anfallende Einkommens- und Vermögenssteuer bezahlen. Diese Lösung widerspricht zwar der Feststellung, dass der Trust keine Rechtspersönlichkeit hat und somit nicht Steuersubjekt sein kann, wäre aber das Ergebnis einer strikten Anwendung des KS Trustbesteuerung. Eine Handänderung findet nicht statt, da der trustee das Grundstück immer noch treuhänderisch iSd Trustbestimmungen als Eigentümer hält und verwaltet.

Sofern das Trustvermögen im Zeitpunkt des Todes des settlor iSd KS Trustbesteuerung bereits dem beneficiary zugerechnet werden kann, «erben» diese wirtschaftlich betrachtet das Trustvermögen, und die Erbschaftssteuer müsste abgerechnet werden. Ist der beneficiary im Ausland domiziliert, würde er in der Folge in der Schweiz wegen Grundbesitzes beschränkt steuerpflichtig und müsste eine entsprechende Steuererklärung einreichen. Das Grundstück bleibt im Grundbuch immer noch auf den trustee eingetragen. Es hat keine zivilrechtliche Handänderung stattgefunden. Obschon der beneficiary nicht im Grundbuch eingetragen ist, stellt sich die Frage, ob im Hinblick auf eine konsistente Besteuerung bereits in diesem Zeitpunkt von einer grundstückgewinnsteuerlich massgebenden wirtschaftlichen Handänderung ausgegangen werden sollte. Damit das Vermögen dem beneficiary zugerechnet werden kann, muss dieser über einen massgebenden Einfluss über das Trustvermögen verfügen. Die Grundstückgewinnsteuer wäre infolge Unentgeltlichkeit unter Anrechnung der gesamten Besitzdauer bis zur nächsten Handänderung aufzuschieben.

Wird das Trustvermögen sowie das Grundstück für die Einkommens- und Vermögenssteuer bereits bei Errichtung des Trusts dem beneficiary zugerechnet und besteuert (beim fixed interest trust), wäre es im Sinn einer konsistenten Besteuerung erstrebenswert, wenn in diesem

Zeitpunkt auch mit Bezug auf die Grundstückgewinnsteuer von einer wirtschaftlichen Handänderung ausgegangen würde. Dies allerdings nur dann, wenn der beneficiary bereits eine Art wirtschaftlicher Verfügungsgewalt über das Grundstück erhalten hat. Infolge Unentgeltlichkeit müsste die Grundstückgewinnsteuer unter Anrechnung der vollen Besitzdauer wiederum aufgeschoben werden. Hat der beneficiary jedoch keinerlei wirtschaftliche Verfügungsgewalt über das Grundstück, wäre bereits die Zurechnung und Besteuerung des Grundstücks für die Einkommens- und Vermögenssteuer nicht gerechtfertigt. Dem Prinzip der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit folgend müsste das Grundstück für die Einkommens- und Vermögenssteuern weiterhin dem settlor zugerechnet werden. Diesfalls wäre es sinnvoll, die Übertragung des Grundstücks für die Grundstückgewinnsteuer analog der Übertragung auf einen transparenten Trust zu behandeln, d. h. ohne Annahme einer steuerlich massgebenden Handänderung.

#### 3.4.2 Handänderungssteuer

Zivilrechtlich liegt bei der Übertragung eines Grundstücks auf einen Trust (d. h. auf den trustee) eine Handänderung vor, welche durch den Grundbucheintrag auch für Dritte sichtbar wird. Konsequenterweise müsste die Handänderungssteuer – als reine Rechtsverkehrssteuer – abgerechnet werden.

Bei einem Trust, der iSd KS Trustbesteuerung wie ein revocable trust, mithin als transparent behandelt wird, stellt sich analog der Grundstückgewinnsteuer die Frage, ob es steuerlich sinnvoll sei, die Handänderungssteuer bereits abzurechnen, obschon das Grundstück einkommens- und vermögenssteuerlich immer noch dem settlor zugerechnet wird. Der trustee ist zwar zivilrechtlicher Volleigentümer geworden, seine Verfügungsmacht ist jedoch beschränkt. Um dem Umstand Rechnung zu tragen, dass der settlor das Grundstück weiterhin versteuern muss, erscheint auch ein Aufschub der Handänderungssteuer auf den Zeitpunkt der Übertragung des uneingeschränkten Eigentums durchaus sinnvoll. Wird das Grundstück allerdings einkommens- und vermögenssteuerlich bereits dem beneficiary zugerechnet, drängt sich eine Abrechnung der Handänderungssteuer im Sinn einer konsistenten steuerlichen Behandlung auf. Obschon der trustee im Grundbuch eingetragen ist, sollte die Handänderungssteuer abgerechnet werden, als ob das Grundstück bereits auf den beneficiary übertragen worden sei. Die Handänderungssteuer würde somit nur einmal anfallen.

84 KS Trustbesteuerung Ziff. 3.7.1.

85 KS Trustbesteuerung Ziff. 5.2.3, auch zum Folgenden.



### 3.5 Verkauf eines Grundstücks durch den Trustee

#### 3.5.1 Grundstücksgewinnsteuer

Der Verkauf eines Grundstücks durch den trustee an einen Dritten erfolgt durch öffentlich beurkundeten Vertrag (Verpflichtungsgeschäft)<sup>86</sup> und den Eintrag des Käufers im Grundbuch (Verfügungsgeschäft). Die steuerliche massgebende zivilrechtliche Handänderung hat tatsächlich stattgefunden, und die Grundstücksgewinnsteuer ist auf einem allfälligen Gewinn abzurechnen. Steuersubjekt ist grundsätzlich der im Grundbuch eingetragene zivilrechtliche Eigentümer, diesfalls der trustee. Da dieser dem KS Trustbesteuerung folgend für die Einkommenssteuer nicht Steuersubjekt sein kann, weil ihm das Trustvermögen mangels wirtschaftlicher Verfügungsmacht nicht zugerechnet werden darf, könnte er konsequenterweise auch für die Grundstücksgewinnsteuer nicht Steuersubjekt sein. Der Einkommenssteuer folgend müsste der bisher einkommens- und vermögenssteuerpflichtige settlor als Steuersubjekt betrachtet werden. Diese Lösung führt allerdings zu einem störenden Ergebnis, weil der settlor eine allfällige Grundstücksgewinnsteuer bezahlen muss, obschon der Erlös direkt in den Trust fliesst. Ist der settlor bei einem irrevocable discretionary trust nicht selbst beneficiary, darf ihm der trustee die Grundstücksgewinnsteuer nicht einmal erstatten. Aus diesem Grund scheint es angebracht, beim Verkauf eines Grundstücks durch den trustee diesen ausnahmsweise als Steuersubjekt für die Grundstücksgewinnsteuer zu betrachten. Er verfügt über den Verkaufserlös, welchen er weiterhin iSd Trustbestimmungen für den beneficiary hält.

Auch bei einem irrevocable fixed interest trust wäre diese Lösung anzustreben, da auch bei diesem Trust der Erlös grundsätzlich in den Trust fliesst. Die im trust deed festgelegten (jährlichen) Ausschüttungen an den beneficiary umfassen möglicherweise nicht den gesamten Gewinn aus der Veräusserung des Grundstücks, sodass der beneficiary die Grundstücksgewinnsteuer bezahlen müsste, obschon ihm nicht der gesamte Gewinn ausgeschüttet wird. Es könnte sogar der Fall eintreten, dass die geschuldete Grundstücksgewinnsteuer höher ist als die Ausschüttung. Diese Unsicherheiten rechtfertigen es auch beim fixed interest trust, den trustee ausnahmsweise als Steuersubjekt zu behandeln und bei ihm die Grundstücksgewinnsteuer zu erheben.<sup>87</sup>

Bemessungsgrundlage ist ein allenfalls erzielter Gewinn. Da bei der Übertragung entweder die Grundstücksgewinnsteuer infolge Unentgeltlichkeit aufgeschoben wurde oder unbeachtlich blieb, weil der trustee als treuhänderischer Zwischenerwerber im Sinn eines Kettengeschäfts qualifiziert wurde, sind die Anlagekosten auf die letzte steuerbare Handänderung zurückzubeziehen.<sup>88</sup> Auf die Grundstücksgewinnsteuer wird sodann die gesamte Besitzdauer seit dem letzten steuerlichen Erwerb angerechnet. Da die Übertragung des Grundstücks keine Grundstücksgewinnsteuer auslöste, ist die Besitzdauer auf jeden Fall auf den Erwerb durch den settlor oder einen noch früheren Anlass zu beziehen.

#### 3.5.2 Handänderungssteuer

Auch die Handänderungssteuer ist im Zeitpunkt des Verkaufs des Grundstücks zu erheben. Sofern der Erwerber die Handänderungssteuer schuldet, steht einer Erhebung bei diesem nichts im Weg. In Kantonen, in welchen der Veräusserer die Handänderungssteuer schuldet, sollte diese beim trustee als zivilrechtlichem Veräusserer erhoben werden. Bemessungsgrundlage ist der erzielte Erlös.

### 3.6 Übertragung eines Grundstücks auf einen Beneficiary

#### 3.6.1 Grundstücksgewinnsteuer

Die Übertragung eines Grundstücks auf einen beneficiary erfolgt in Erfüllung von Pflichten gemäss den Trustbestimmungen oder aufgrund des dem trustee eingeräumten Ermessens. Mit Beibringung der dafür verlangten öffentlichen Urkunde<sup>89</sup> wird der beneficiary im Grundbuch als Eigentümer eingetragen. Die steuerlich massgebende Handänderung ist damit abgeschlossen. Je nach grundsteuerlicher Behandlung der Übertragung des Grundstücks auf den Trust<sup>90</sup> handelt es sich um die erste oder allenfalls bereits um die zweite steuerlich massgebende Handänderung. Im ersten Fall wäre der trustee treuhänderisch handelnder Zwischenerwerber, ähnlich wie bei einem Kettengeschäft. Die Übertragung auf den beneficiary wäre sodann die das Kettengeschäft abschliessende zivilrechtliche Handänderung. Im zweiten Fall wäre bereits die Übertragung des Grundstücks auf den trustee die erste steuerlich massgebende zivilrechtliche Handänderung gewesen.

86 Wegleitung Trustgeschäfte, S. 4, auch zum Folgenden.

87 Sofern der trust deed vorsieht, dass der gesamte Gewinn aus dem Grundstückverkauf an den beneficiary auszuschütten ist, könnte die Grundstücksgewinnsteuer ausnahmsweise auch beim beneficiary erhoben werden.

88 Falls diese länger zurückliegt, kann z. B. gemäss § 220 Abs. 2 StG ZH für mehr als 20 Jahre zurückliegende Handänderungen der Wert vor 20 Jahren als Anlagewert geltend gemacht werden.

89 S. dazu oben, Abschn. 2.4.

90 S. dazu oben, Abschn. 3.4.1.

Die Übertragung des Grundstücks auf den beneficiary erfolgt unentgeltlich. Mangels steuerbarem Gewinn ist die Grundstückgewinnsteuer in beiden Fällen unter Anrechnung der gesamten Besitzdauer bis zur nächsten Handänderung aufzuschieben.

Würde bereits die Übertragung des Grundstücks auf den trustee als Handänderung auf den beneficiary qualifiziert (beim fixed interest trust), könnte die tatsächliche Ausschüttung und Übertragung des Grundstücks auf den beneficiary nicht noch einmal Grundstückgewinnsteuer auslösen. Erst wenn der beneficiary selbst das Eigentum oder dingliche Rechte an diesem Grundstück auf einen Dritten überträgt, findet eine weitere Handänderung statt.

### 3.6.2 Handänderungssteuer

Auch für die Handänderungssteuer liegt grundsätzlich eine massgebende zivilrechtliche Handänderung vor. Mangels Erlös kann die Handänderungssteuer aber nicht abgerechnet werden.

Sofern die Handänderungssteuer bereits bei der Übertragung auf den trustee erhoben wurde (beim fixed interest trust), würde diese endgültige Übertragung auf den beneficiary nicht noch einmal die Handänderungssteuer auslösen.

## 3.7 Immobiliengesellschaften

### 3.7.1 Übertragung der Aktien auf den Trust

Die Übertragung von Aktien an einer Schweizer<sup>91</sup> Immobiliengesellschaft untersteht ebenfalls Schweizer Recht. Im Gegensatz zur direkten Übertragung eines Grundstücks bedarf die Eigentumsübertragung keiner öffentlichen Beurkundung.

Mit der Übertragung der Aktien einer Immobiliengesellschaft auf den Trust, d. h. den trustee, ist der Tatbestand der wirtschaftlichen Handänderung grundsätzlich erfüllt. Der trustee wird zwar uneingeschränkter Eigentümer der Aktien, muss diese aber gesondert von seinem eigenen Vermögen iSd Trustbestimmungen zu Gunsten des beneficiary halten und verwalten.

Bei einem iSd KS Trustbesteuerung steuerlich als transparent zu behandelnden Trust werden die Aktien der Immobiliengesellschaft einkommens- und vermögenssteuerlich weiterhin dem settlor zugerechnet. Um auch in diesem Fall eine konsistente einkommenssteuerliche

Behandlung herbeizuführen, sollte die Übertragung der Immobiliengesellschaft auf den Trust nicht als steuerlich massgebende wirtschaftliche Handänderung qualifiziert werden. Ähnlich einem Kettengeschäft erwirbt der trustee die Aktien lediglich als treuhänderischer Zwischenerwerber. Er ist stets an den trust deed gebunden und muss die Trustbestimmungen zu Gunsten des beneficiary einhalten und befolgen.

Nach einer Übertragung auf einen fixed interest trust werden die Aktien für die Einkommens- und Vermögenssteuer grundsätzlich bereits beim beneficiary erfasst. Nachdem der Eigentumswechsel auch steuerlich mit der Übertragung bereits vollzogen wird, sollte die Handänderung im Sinn einer konsistenten steuerlichen Behandlung auch für die Grundstückgewinnsteuer bereits massgebend sein. Weil die Aktien unentgeltlich auf den trustee übertragen werden, muss die Grundstückgewinnsteuer allerdings mangels Erlös auf die nächste steuerlich massgebende Handänderung aufgeschoben werden. Dies alles unter Anrechnung der gesamten Besitzdauer.

### 3.7.2 Verkauf der Aktien durch den Trustee

Beim Verkauf der Aktien durch den trustee findet eine entgeltliche wirtschaftliche Handänderung statt. Die Grundstückgewinn- sowie die Handänderungssteuer sind in diesem Zeitpunkt abzurechnen. Bezüglich des Steuersubjekts und der Bemessungsgrundlage wird auf die Ausführungen zum Verkauf eines Grundstücks verwiesen.<sup>92</sup>

### 3.7.3 Übertragung der Aktien auf einen Beneficiary

Analog zur direkten Übertragung des Grundstücks handelt der trustee iSd Trustbestimmungen. Das Eigentum sowie die uneingeschränkte Aktionärsstellung gehen auf den beneficiary über. Die wirtschaftliche Handänderung hat damit stattgefunden, allerdings unentgeltlich. Die Grundstückgewinnsteuer ist unter Anrechnung der gesamten Besitzdauer auf die nächste Handänderung aufzuschieben.

Sofern die Handänderung bereits bei der Übertragung der Aktien auf den trustee als eigentliche Handänderung an den beneficiary qualifiziert wurde (beim fixed interest trust), kann die tatsächliche Ausschüttung an den beneficiary nicht noch einmal als für die Grundstückgewinn- und Handänderungssteuer massgebliche Handänderung gelten.

91 Ein Schweizer Grundstück kann aufgrund der Bestimmungen des BG über den Erwerb von Grundstücken durch Personen im Ausland (BewG) nicht durch eine Offshore-Gesellschaft gehalten werden.

92 S. dazu oben, Abschn. 3.5.1 und 3.5.2.

## 4 Zusammenfassung

Wegen seiner rechtlichen Struktur ist es schwierig, den Trust in das Schweizer Rechtssystem einzugliedern. In der Wegleitung zur grundbuchlichen Behandlung von Trustgeschäften wird der Trust zwischen dem Treuhandverhältnis und der Stiftung eingeordnet. Auch wenn er von seiner Anlage her eine Verwandtschaft mit der schweizerischen Stiftung aufweist, fehlt es dem Trust an eigener Rechtspersönlichkeit. Der settlor hat bei der Ausgestaltung des Trusts verhältnismässig grosse Freiheit. Sobald der Trust errichtet ist, bestehen seitens des settlor nur noch beschränkte Einflussmöglichkeiten. Der trustee ist primär verpflichtet, die Interessen des beneficiary – und nicht diejenigen des settlor – zu wahren.

Die Übertragung eines Grundstückes untersteht zwingend Schweizer Recht. Verpflichtungsgeschäft ist der trust deed. Da der trust deed bzw. die declaration of trust oder das trust settlement idR nicht öffentlich beurkundet ist, kann das Eigentum am Grundstück nicht gestützt auf den trust deed übertragen werden. Es bedarf deshalb einer öffentlichen Urkunde, welche bestätigt, dass das zu übertragende Grundstück zum Vermögen eines formgültig errichteten Trusts gehört und dass der beneficiary iSd trust deed einen Anspruch auf Übertragung des Grundstückes hat. In der Praxis wird es sich noch zeigen, ob eine Schweizer Urkundsperson bereit ist, eine solche öffentliche Urkunde zu erstellen.

Aufgrund der mannigfaltigen Konstellationen der möglichen Beziehungen an einem Trust ist jedes Trustverhältnis individuell zu prüfen und die Besteuerung anhand von gewissen Grundregeln zu bestimmen. Drängt sich eine sinnvollere Lösung auf, ist im Einzelfall von diesen Grundregeln abzuweichen.

Bei der Grundstückgewinn- und der Handänderungssteuer handelt es sich um Objektsteuern, welche beim Vorliegen einer zivilrechtlichen Handänderung erhoben werden. Aufgrund fehlender Rechtspersönlichkeit kann ein Trust iSd KS Trustbesteuerung nicht mit einer juristischen Person gleichgesetzt werden. Folglich stellt sich die Frage der beschränkten oder unbeschränkten Steuerpflicht des Trusts nicht. Als Grundsatz wird im KS Trustbesteuerung festgehalten, dass die Vermögenswerte und Einkünfte des Trusts zum Zweck der Besteuerung entweder dem settlor oder dem beneficiary zugerechnet werden (Grundsatz der Transparenz). Mit Bezug auf eine erfolgte zivilrechtliche Handänderung an einem Grundstück hat dies unter Umständen zur Folge, dass der settlor als bisheriger Eigentümer das Grundstück sowohl einkommens- wie vermögenssteuerlich immer noch versteuern muss. Es ist jedoch zu vermeiden, eine zivilrechtliche Übertragung eines Grundstückes grundsteuerlich zu erfassen, wenn der settlor als bisheriger Eigentümer das

Grundstück sowohl einkommens- wie vermögenssteuerlich immer noch versteuern muss.

Würde die zivilrechtliche Handänderung im Sinn einer konsistenten steuerlichen Behandlung nicht als massgebliche Handänderung betrachtet, läge noch kein steuerbarer Sachverhalt vor. Erst bei der Übertragung des Grundstückes auf einen beneficiary oder einen Dritten würde die die Grundsteuern auslösende Handänderung stattfinden. Die Besitzdauer wäre dabei auf die letzte steuerlich massgebende Handänderung zu beziehen.

Werden das Trustvermögen sowie das Grundstück für die Einkommens- und Vermögenssteuer allerdings bereits bei Errichtung des Trusts dem beneficiary zugerechnet und besteuert (beim fixed interest trust), wäre es im Sinn einer konsistenten Besteuerung erstrebenswert, wenn in diesem Zeitpunkt auch mit Bezug auf die Grundstückgewinn- und Handänderungssteuer von einer wirtschaftlichen Handänderung ausgegangen würde.

## Literatur

- AMONN TONI, Trustbesteuerung in der Schweiz – eine Standortbestimmung, ASA 76 (2007/08), S. 493
- BÖCKLI PETER, Der angelsächsische Trust – Zivilrecht und Steuerrecht, StR 2007, S. 710 und 774
- GLASSON JOHN/THOMAS GERAINT, The international Trust, 2<sup>nd</sup> ed., Bristol 2006
- GUILLAUME FLORENCE, Fragen rund um die Eintragung eines im Trustvermögen befindlichen Grundstückes ins Grundbuch, ZBGR 2009, S. 1
- GUTZWILLER PETER MAX, Schweizerisches Internationales Trustrecht. Kommentar zum Haager Trustübereinkommen über das auf Trusts anwendbare Recht und über die Anerkennung (HTÜ) vom 1.7.1985 und zur schweizerischen Umsetzungs-Gesetzgebung vom 20.12.2006, Basel 2007
- HAYTON DAVID/MITCHELL CHARLES, Commentary and Cases on the Law of Trusts and Equitable Remedies, 12<sup>th</sup> ed., London 2005
- HUDSON ALASTAIR, Equity and Trusts, 5<sup>th</sup> ed., London u. a. 2007
- REIMANN AUGUST/ZUPPINGER FERDINAND/SCHÄRRER ERWIN, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Bd. IV, Bern 1966
- RICHNER FELIX, Die Grundstückgewinnsteuer und die Handänderungssteuer im Kanton Zürich (Teil 1) ZStP 1992, S. 19, (Teil 3) ZStP 1992, S. 161, (Teil 4)

ZStP 1992, S. 251, (Teil 8) ZStP 1993, S. 257, (Teil 9) ZStP 1994, S. 25, (Teil 18) ZStP 1996, S. 183

RIEMER HANS MICHAEL, Die Stiftungen. Systematischer Teil und Kommentar zu Art. 80 - 89<sup>bis</sup> ZGB, Bern 1975

THÉVENOZ LUC, Trusts en Suisse: Adhésion à la Convention de la Haye sur les trusts et codification de la fiducie, Zürich 2001

WOLF STEPHAN/JORDI NADINE, Trust und schweizerisches Zivilrecht – insbesondere Ehegüter-, Erb- und Immobiliarsachenrecht, in: Der Trust. Einführung und Rechtslage in der Schweiz nach dem Inkrafttreten des Haager Trust-Übereinkommens, Bern 2008, S. 29

ZEN-RUFFINEN MARIE NOËLLE, Lex Koller et Trusts, AJP 2009, S. 1123

## Dokumentationen

Grundstückgewinnsteuer 2008, Die Besteuerung der Grundstückgewinne: gesamter Text, Dossier Steuerinformationen, D. Einzelne Steuern, ESTV (Bearb.)/SKS (Hrsg.), Bern August 2008, [www.estv.admin.ch/dokumentation/00079/00080/00736/index.html?lang=de#sprungmarke0\\_72](http://www.estv.admin.ch/dokumentation/00079/00080/00736/index.html?lang=de#sprungmarke0_72)

Handänderungssteuer 2009, Die Handänderungssteuer, Dossier Steuerinformationen, D. Einzelne Steuern, ESTV (Bearb.)/SKS (Hrsg.), Bern Dezember 2009, [www.estv.admin.ch/dokumentation/00079/00080/00736/index.html?lang=de#sprungmarke0\\_72](http://www.estv.admin.ch/dokumentation/00079/00080/00736/index.html?lang=de#sprungmarke0_72)

## Rechtsquellen

BB über die Genehmigung und Umsetzung des Haager Übereinkommens über das auf Trusts anzuwendende Recht und über ihre Anerkennung (vom 20.12.2006), AS 2007, S. 2849

BewG, BG über den Erwerb von Grundstücken durch Personen im Ausland (vom 16.12.1983), SR 211.412.41

GBV, V betreffend das Grundbuch (vom 22.2.1910), SR 211.432.1

HTÜ, Haager Trust-Übereinkommen, Übereinkommen über das auf Trusts anzuwendende Recht und über ihre Anerkennung (vom 1.7.1985), SR 0.221.371

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

StG ZH, SteuerG (vom 8.6.1997), LS 631.1

ZGB, Schweizerisches Zivilgesetzbuch (vom 10.12.1907), SR 210

## Materialien

Botschaft zum Haager Übereinkommen, Botschaft zur Genehmigung und Umsetzung des Haager Übereinkommens über das auf Trusts anzuwendende Recht und über ihre Anerkennung (vom 2.12.2005), BBl 2006, S. 551

## Praxisanweisungen

KS Trustbesteuerung, KS Nr. 30 der SSK – Besteuerung von Trusts (vom 22.8.2007), [www.steuerkonferenz.ch/pdf/ks\\_30.pdf](http://www.steuerkonferenz.ch/pdf/ks_30.pdf)

Wegleitung Trustgeschäfte, Wegleitung des BA für Justiz zur grundbuchlichen Behandlung von Trustgeschäften (vom 28.6.2007, aktualisiert am 14.8.2007), [www.bj.admin.ch/content/dam/data/wirtschaft/grundbuch\\_\\_\\_egris/wegl-trust-grundbuch-d.pdf](http://www.bj.admin.ch/content/dam/data/wirtschaft/grundbuch___egris/wegl-trust-grundbuch-d.pdf)

## Rechtsprechung im Jahr 2009 (2. Teil)

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

### Inhalt

3	<b>Arbeitsort im internationalen Verhältnis; Grenzgängerbegriff . . . . .</b>	293
4	<b>Bundesrechtliche Definition des Begriffs der wirtschaftlichen Handänderung? . . . . .</b>	301
5	<b>Für Kantone verbindliche Betriebsstättendefinition auf verschlungenen Wegen? . . . . .</b>	304
	<b>Literatur . . . . .</b>	307
	<b>Berichte, Dokumente . . . . .</b>	307
	<b>Rechtsquellen . . . . .</b>	308
	<b>Materialien . . . . .</b>	309

### 3 Arbeitsort im internationalen Verhältnis; Grenzgängerbegriff<sup>20</sup>

#### Sachverhalt

X. mit Wohnsitz im Fürstentum Liechtenstein arbeitet seit Oktober 2006 bei einer Gesellschaft mit Firmensitz in Basel als Arbeitnehmer in einer Managementfunktion. 60 % der Arbeitstage leistet er in Basel, 40 % der Arbeitstage verbringt er in seinem Heimbüro im Fürstentum Liechtenstein. Für seine Tätigkeit in Basel reist er jeden Tag von seinem Wohnsitz an den Arbeitsort und kehrt auch jeden Tag wieder dorthin zurück.

Im Veranlagungsverfahren wurde X. durch die Steuerverwaltung Basel-Stadt für sein gesamtes Erwerbseinkommen in Basel der Steuerpflicht unterstellt, und seine Arbeitgeberin wurde verpflichtet, dementsprechend die Quellensteuer abzuliefern. Im Einspracheverfahren wurde die Quellensteuerpflicht auf 60 % der Bruttoeinkünfte, entsprechend dem auf die Tätigkeit in Basel entfallenden Gehalt, reduziert.

X. erhob gegen diesen Entscheid zunächst erfolglos Rekurs bei der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt, war dann jedoch mit einer Beschwerde beim Appellationsgericht (als Verwaltungsgericht) erfolgreich. Diese Gerichtsstanz erkannte auf Vorliegen der Grenzgängereigenschaft gemäss dem Abkommen-FL, mit der Folge, dass das alleinige Besteuerungsrecht (auch) für das Einkommen aus der in der Schweiz ausgeübten Tätigkeit dem Wohnsitzstaat Fürstentum Liechtenstein zukam.

Gegen diesen Entscheid erhob die Steuerverwaltung Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten, mit dem Antrag, der Entscheid der Vorinstanz sei aufzuheben, weil deren Qualifikation von X. als Grenzgänger iSd Abkommens-FL gegen das Bundesrecht und das Völkerrecht verstosse.

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

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

20 BGer 2C\_215/2009 (1.10.2009), StE 2010 A 32 Nr. 14.



## Erwägungen des Bundesgerichts

In seiner ersten materiellen Erwägung (2.1) entscheidet das Bundesgericht zunächst, dass für das Einkommen, das X. aus seiner Tätigkeit im Heimbüro im Fürstentum Liechtenstein zugeflossen ist, bereits nach unilateralem Recht kein schweizerisches Besteuerungsrecht gegeben sei. Art. 5 Abs. 1 lit. a DBG<sup>21</sup> ordnet die beschränkte Steuerpflicht für natürliche Personen an, die in der Schweiz eine Erwerbstätigkeit ausüben. Diese Bestimmung sei grundsätzlich so zu interpretieren, dass die Arbeit dort ausgeübt werde, wo sich der Arbeitnehmer bei der Arbeitsausübung physisch befindet. Darüber herrsche auch praktisch Einigkeit in der Lehre. Es wird auf eine einzige abweichende Literaturmeinung verwiesen, welche sich auf das Urteil des Bundesgerichts vom 29.1.1996 beruft<sup>22</sup>. Das Bundesgericht erwähnt, jenes Urteil betreffe jedoch eine selbständige Erwerbstätigkeit.

Eine beschränkte Steuerpflicht bestehe jedoch in der Schweiz, d. h. im Kanton Basel-Stadt, für jene Arbeitstage, in denen X. seine Arbeitsleistung physisch in Basel erbracht habe. Es sei jedoch zu prüfen, ob diese beschränkte Steuerpflicht durch das Abkommen-FL zurückgedrängt werde. Dies sei dann der Fall, wenn X. sich als Grenzgänger gemäss Art. 5 Abs. 2 Abkommen-FL qualifiziere. Das Gericht gibt sodann den Wortlaut von Art. 5 Abs. 2 Abkommen-FL wieder (ausschliessliches Besteuerungsrecht für das Einkommen aus unselbständiger Arbeit von Grenzgängern im Wohnsitzstaat) und wiederholt im letzten Satz der E 3.1 die im Abkommen gegebene Grenzgängerverdefinition: Grenzgänger sind demgemäss Personen, die in einem Vertragsstaat ihren Wohnsitz und im andern Vertragsstaat ihren Arbeitsort haben und sich idR täglich an ihren Arbeitsort begeben.

Diesbezüglich verfechte die beschwerdeführende Verwaltung ein enges Begriffsverständnis des Grenzgängers, wonach nur Arbeitnehmer, die ein ganzjähriges Vollpensum ausüben und grundsätzlich an jedem betrieblichen Arbeitstag die Grenze zweimal täglich queren, Grenzgänger seien. Liege dieser zweimalige Grenzübertritt nicht vor, verliere der Arbeitnehmer seine Grenzgängereigenschaft iSd Abkommens. Diese Auslegung von Art. 5 Abs. 2 Abkommen-FL sei deshalb fragwürdig, weil diese Bestimmung nicht verlange, dass sich der Grenzgänger ausnahmslos an jedem Arbeitstag an seinen

Wohnort zurückbegebe. Gemäss dem klaren Wortlaut genüge es, dass dieser Transfer «in der Regel» an jedem Arbeitstag erfolge. Das Bundesgericht führt sodann aus: «In der Literatur wird denn auch eine eher extensive Auffassung vertreten, wenn gesagt wird, dass (nur) ein Wochenaufenthalter nicht als Grenzgänger unter Art. 5 Abs. 2 DBA-FL falle und in der Schweiz der vollen Quellensteuer unterliege ([...])».<sup>23</sup>

Der Grund, weshalb die Regel des täglichen Pendelns durchbrochen werde, spiele nach dem Wortlaut keine Rolle. Der Status als Grenzgänger hänge auch nicht davon ab, dass ein Arbeitnehmer, der ein ganzjähriges Vollpensum ausübt, grundsätzlich an jedem betrieblichen Arbeitstag die Landesgrenze zweimal überquere. Eine derartige Einschränkung lasse sich aus dem Wortlaut nicht herleiten.

Auch aus der Entstehungsgeschichte des Abkommen-FL lasse sich nicht ein tendenziell restriktives Verständnis des Begriffs «Grenzgänger» in Art. 5 Abs. 2 ableiten. Das Bundesgericht stellt sodann diese Entstehungsgeschichte anhand der Botschaft des Bundesrats dar. Dort wird dargelegt, dass das Fürstentum Liechtenstein bereit war, die ausschliessliche Wohnsitzbesteuerung, wie sie in den früheren, mit den beiden Nachbarkantonen Graubünden und St. Gallen bestehenden (schweizerischerseits nur die Kantons- und Gemeindesteuern betreffenden) Vereinbarungen vorgesehen war, auch unter dem Abkommen-FL weiterzuführen.<sup>24</sup> Das Fürstentum Liechtenstein war somit aufgrund der engen Beziehungen zwischen den beiden Staaten bereit, anders als die andern Nachbarstaaten der Schweiz, mit denen – auf verschiedene technische Arten – eine Teilung des Steuersubstrats von Grenzgängern zwischen Wohn- und Arbeitsstaat vereinbart worden ist, auf eine solche Aufteilung des Steuersubstrats zu verzichten. Dies, obwohl sehr deutlich mehr Grenzgänger aus der Schweiz nach Liechtenstein pendeln als umgekehrt und damit die Lohnsumme der schweizerischen Grenzgänger mit Arbeitsort im Fürstentum Liechtenstein erheblich höher ist als jene der liechtensteinischen Grenzgänger, die in der Schweiz arbeiten. Durch das ausschliessliche Besteuerungsrecht des Wohnsitzstaats resultieren für den schweizerischen Fiskus erhebliche Mehreinnahmen gegenüber einer Aufteilung des Besteuerungsrechts zwischen Wohnsitz- und Arbeitsortstaat.

Daraus schliesst das Bundesgericht, die Entstehungsgeschichte zeige zudem, dass die Parteien im Abkommen-FL eine selbständige Lösung wählten, die von den Grenzgänger-Regelungen mit andern Nachbarstaaten bewusst

21 Und die gleichlautenden Bestimmungen des StG BS sowie Art. 4 Abs. 2 lit. a StHG. Nachfolgend wird nur noch auf die Bestimmungen des DBG hingewiesen, weil die Bestimmungen im StG BS und im StHG mit jenen des DBG übereinstimmen.

22 PEDROLI, Art. 5 DBG N 6 mit Verweis auf BGer vom 29.1.1996, abgedruckt in: ASA 65 (1996/97), 822.

23 E 3.2 Satz 5.

24 Botschaft Abkommen-FL, 1635 f., auch zum Folgenden.

abweiche. Es könnten daher für die Auslegung des Begriffs des Grenzgängers im Abkommen-FL auch nicht etwa die Grenzgängerdefinition von Art. 15a oder der Vorgängernorm Art. 15 Abs. 4 DBA-D und die dazu ergangene Judikatur herangezogen werden (E 3.3 letzter Abs.). Im Übrigen verlangten auch die Abkommen mit Deutschland für Grenzgänger, dass diese «in der Regel» arbeitstäglich an ihren Wohnsitz zurückkehren.

In E 3.4 führt das Bundesgericht sodann aus, dass sich die von der Beschwerdeführerin vertretene, restriktive Auslegung des Grenzgängerbegriffs im Abkommen-FL «auf diese Weise» (gemeint ist wohl aufgrund des Wortlauts und der Entstehungsgeschichte) nicht begründen lasse. Neuere Entwicklungen zeigten vielmehr in eine andere Richtung. Das Freizügigkeitsabkommen zwischen der Schweiz und der EG und ihren Mitgliedstaaten (FZA), das aufgrund des EFTA-Übereinkommens auch für das Verhältnis Schweiz-Liechtenstein gilt, gehe nunmehr von einem deutlich erweiterten Begriff des Grenzgängers aus. Im Sinn der Personenfreizügigkeit des EFTA-Übereinkommens genüge es für den abhängig beschäftigten Grenzgänger, dass er «in der Regel täglich oder mindestens einmal in der Woche an seinen Wohnort zurückkehrt». Das Bundesgericht weist darauf hin, dass die Bestimmungen der bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und den EU-/EFTA-Staaten von den Regelungen des FZA unberührt blieben; dies halte auch Art. 21 Abs. 1 FZA ausdrücklich fest. Dennoch vertritt es die Auffassung, dass dies nicht ausschliesse, «die sukzessive Erweiterung des Grenzgängerbegriffs im Sinne des FZA (vgl. BGE 135 II 128 E. 2, 3 S. 131 ff.) bei der Auslegung des entsprechenden Begriffs des Abkommens mit Liechtenstein zu berücksichtigen» (E 3.4, zweitletzter Satz). Die von der Beschwerdeführerin vertretene restriktive Auslegung des Grenzgängerbegriffs mit Liechtenstein vermöge auch unter diesem Gesichtswinkel nicht zu überzeugen.

Das Bundesgericht gelangt vor dem Hintergrund seiner Begründungsansätze abschliessend (E 4) zum Ergebnis, dass Art. 5 Abs. 2 Abkommen-FL nicht voraussetze, dass ein Grenzgänger ausnahmslos an jedem Arbeitstag an seinen Wohnort zurückkehrt. Es genüge eine regelmässige Rückkehr. Dies treffe bei X. in Bezug auf seine Arbeitstage in Basel unbestrittenermassen zu.

Wäre der Beschwerdegegner zu 100 % von seinem Heimbüro in Liechtenstein aus für die Basler Arbeitgeberin tätig oder würde er zu 100 % als eindeutiger Grenzgänger pendeln, käme Liechtenstein in beiden Konstellationen das volle Besteuerungsrecht zu. Es wäre nun mit Sinn und Zweck des Abkommens nicht vereinbar, wenn sich an diesem vollen Besteuerungsrecht Liechtensteins etwas ändern würde, sobald die Arbeitsmodelle «durch-

mischt» sind und zu 40 % aus Heimarbeit und zu 60 % aus täglichem Pendeln bestehen. Der Beschwerdegegner unterliege deshalb weder für seine Arbeit im Heimbüro im Ausmass von 40 % noch für seine tageweise Arbeit in Basel im Rahmen von 60 % des Vollpensums der schweizerischen und basel-städtischen Steuerhoheit. Diese Lösung sei zudem einfach und praktikabel, was im Interesse von Doppelbesteuerungsabkommen liege.

Die Beschwerde der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt wird deshalb abgewiesen.

### Bemerkungen und Schlussfolgerungen

Obwohl dieses Urteil zum Verhältnis Schweiz-Fürstentum Liechtenstein ergangen ist, weist es zwei Aspekte auf, die in seinen möglichen präjudiziellen Wirkungen weit darüber hinaus gehen können. Zum einen betrifft dies die Frage der beschränkten Steuerpflicht von Personen, die in der Schweiz eine Erwerbstätigkeit ausüben, zum andern das Begriffsverständnis des Grenzgängers in den internationalen Verträgen über die Grenzgängerbesteuerung (DBA oder Sonderabkommen).

#### Arbeitsort im internationalen Verhältnis

1. Bevor sich das Bundesgericht mit der Anwendung des Abkommens-FL befasst, prüft es, ob die Schweiz aufgrund der Tatsache, dass X. für einen schweizerischen Arbeitgeber (in Basel) tätig war, nach unilateralem Recht ein Steuerungsrecht nicht nur für die von X. in Basel, sondern auch für die in seinem Heimbüro im Fürstentum Liechtenstein ausgeübte Tätigkeit ein Besteuerungsrecht habe. Diese Frage hat das Bundesgericht in Auslegung von Art. 5 Abs. 1 lit. a DBG, welcher eine schweizerische Steuerpflicht aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit (beschränkte Steuerpflicht) anordnet, wenn Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz «eine Erwerbstätigkeit ausüben», verneint. Eine Erwerbstätigkeit werde nur dann in der Schweiz ausgeübt, wenn und soweit sich die Person physisch hier aufhält. Diese Klarstellung ist zu begrüssen, nachdem das Bundesgericht noch in einem Entscheid zur Besteuerung von Bonuszahlungen an einen Arbeitnehmer, der seinen Wohnsitz vor deren Auszahlung von der Schweiz nach Grossbritannien verlegt hatte, in einem obiter dictum ausführte, eine steuerbare persönliche Tätigkeit könne vorliegen, ohne dass eine physische Anwesenheit in der Schweiz erforderlich sei.<sup>25</sup>

Das Bundesgericht setzte sein Verständnis, wonach die Arbeit dort ausgeübt werde, wo eine Tätigkeit physisch

25 BGer 2A.376/2000 und 2P.172/2000 (15.2.2001), StE 2001 B 11.2 Nr. 6, mit Verweis auf das dort zitierte Urteil des BGer vom 2.12.1988, ASA 59 (1990/91), 471, E 4b.

ausgeübt werde, jedoch unter den Vorbehalt, wonach dies «grundsätzlich» der Fall sei und beschränkte seine weiteren Erwägungen, weil X. Arbeitnehmer war, verständlicherweise auf Unselbständigerwerbende. Damit bleibt zunächst offen, welche Bedeutung der Aussage des Gerichts zukommt, massgeblich für den Arbeitsort sei nicht generell, sondern nur grundsätzlich die physische Anwesenheit. Ein Hinweis auf die Bedeutung dieses Vorbehalts kann jedoch der Würdigung des Schrifttums durch das Bundesgericht entnommen werden. Die von Pedrolini im Commentaire romand zur direkten Bundessteuer unter Hinweis auf das Urteil des Bundesgerichts vom 29.1.1996<sup>26</sup> vertretene und vom übrigen Schrifttum abweichende Auffassung, wonach Art. 5 Abs. 1 lit. a DBG keine physische Anwesenheit voraussetze,<sup>27</sup> versieht das Bundesgericht mit der Bemerkung, dass jener Entscheid eine selbständige Erwerbstätigkeit betroffen habe. Dieser Hinweis könnte als darauf hindeutend verstanden werden, dass das Bundesgericht in einem künftigen Fall die im Kommentar von Peter Locher<sup>28</sup> vertretene Auffassung, wonach im Ausland ansässige Freiberufler auch ohne physische Anwesenheit in der Schweiz gemäss Art. 5 Abs. 1 lit. a steuerpflichtig werden,<sup>29</sup> allenfalls übernehmen könnte.

Die im Bereich der unselbständig Erwerbstätigen klare Rechtsprechung zum Arbeitsort hat u. a. auch zur Folge, dass die Schweiz die ihr in Art. 15 Abs. 4 DBA-D für leitende Angestellte von schweizerischen Kapitalgesellschaften, die nicht Grenzgänger sind und deren Tätigkeit nicht so abgegrenzt ist, dass sie ausschliesslich Aufgaben ausserhalb der Schweiz umfasst, zuerkannte umfassende Besteuerungsbefugnis nur dann auch für physisch ausserhalb der Schweiz ausgeübte Tätigkeiten ausschöpfen kann, wenn es sich beim leitenden Angestellten um ein Mitglied der Geschäftsführung der Kapitalgesellschaft und um eine Entschädigung iSv Art. 5 Abs. 1 lit. b DBG handelt.<sup>30</sup> Dies dürfte namentlich für die in Art. 15 Abs. 4 genannten Prokuristen nicht in allen Fällen zutreffen. Sofern und soweit ein unilaterales schweizerisches Besteuerungsrecht verneint wird, führt dies jedoch nicht zu einer Nichtbesteuerung in beiden Staaten, weil Art. 15 Abs. 4 letzter Satz DBA-D eine subject-to-tax-Klausel enthält, mit der Folge, dass das deutsche Besteuerungsrecht Platz greift.

3. Oesterhelt weist zu Recht darauf hin, dass die Verwaltungspraxis jener Kantone, die bis anhin unselbständig Erwerbende auch dann der beschränkten Steuerpflicht unterworfen haben, wenn bzw. soweit die Tätigkeit nicht physisch in der Schweiz ausgeübt wurde, im Licht des hier besprochenen Entscheids nicht mehr aufrecht erhalten werden kann.<sup>31</sup>

4. Wie bereits oben unter Ziff. 1 erwähnt, beschränkt sich die direkte präjudizielle Wirkung dieses Urteils auf das Einkommen von Unselbständigerwerbenden, weil X. Arbeitnehmer war. Der im Urteil angetönte mögliche Umkehrschluss, wonach für im Ausland wohnhafte Selbständigerwerbende in gewissen Fällen auch ein schweizerisches Besteuerungsrecht besteht, wenn diese Personen für die Ausübung ihrer Erwerbstätigkeit hier nicht physisch anwesend sind, ist jedoch nicht zulässig. Die Übernahme der diesbezüglichen, unter dem BdBSt vom Bundesgericht eingeführten Praxis auch für die Anwendung des DBG (allenfalls auch für die kantonalen Steuergesetze) ist im Bereich der Künstler, Sportler und Referenten bereits durch das Gesetz zumindest bezüglich der Erhebung der Quellensteuer ausgeschlossen.<sup>32</sup> Gemäss dem Willen des Gesetzgebers soll generell der Grundsatz gelten, dass Art. 5 nur jene Fälle der Steuerpflicht aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit umfasst, für die auch eine Quellenbesteuerung vorgesehen ist. Dies geht aus der Botschaft zur Steuerharmonisierung zu Art. 4 und 5 DBG<sup>33</sup> deutlich hervor. Dort wird ausgeführt, dass die in Art. 4 DBG geregelten Sachverhalte auf dem Weg der ordentlichen Einkommensbesteuerung erfasst werden, während für die in Art. 5 geregelten Sachverhalte das Verfahren der Quellenbesteuerung nach Art. 97 - 106 des bundesrätlichen Entwurfs (heute: Art. 91 - 97 DBG) vorgesehen ist. Im Weiteren hält die Botschaft zur Steuerharmonisierung zu Art. 4 und 5 DBG im 3. Abs. ausdrücklich fest, dass der «Begriff der Erwerbstätigkeit nach Artikel 5 Abs. 1 Buchstabe a in Verbindung mit den Artikeln 97 und 98 auszulegen ist». (Art. 97 und 98 des bundesrätlichen Entwurfs entsprechen weitestgehend den heutigen Art. 91 und 92 DBG.)<sup>34</sup> Diesen Zusammenhang verneint Locher in seinem Kommentar zum DBG ohne Begründung<sup>35</sup> und damit im Licht der Entstehungsgeschichte dieser Norm zu Unrecht. Die für seine Auffassung angeführte Begründung, für Freiberufler sei auch im DBG die vom Bundesgericht zum BdBSt entwickelte

26 S. ASA 65 (1996/97), 822.

27 PEDROLI, Art. 5 DBG N 6.

28 Dieser Autor war als nebenamtlicher Richter am hier besprochenen Urteil beteiligt.

29 LOCHER, Art. 5 DBG N 7 - 10, insb. 9.

30 OESTERHELT, Besteuerung des Erwerbseinkommens von gebietsfremden Personen, 97, vertritt hierzu unter Berufung auf VGer LU A 02 218 (18.8.2003, LGVE 2003 II Nr. 22), dass das ordentliche Gehalt nicht von dieser Bestimmung erfasst werde.

31 OESTERHELT, Besteuerung des Erwerbseinkommens von gebietsfremden Personen, 97.

32 Art. 92 Abs. 1 DBG verlangt für diesen Personenkreis eine in der Schweiz persönlich ausgeübte Tätigkeit.

33 Botschaft Steuerharmonisierung, 156.

34 Das Parlament hat bezüglich der Steuerpflichtigen in Art. 92 DBG einzig noch die Referenten eingefügt.

35 LOCHER, Art. 8 DBG N 8.



Praxis, wonach für diesen Personenkreis eine physische Anwesenheit in der Schweiz keine Voraussetzung für die Steuerpflicht für das Erwerbseinkommen darstelle, weiterzuführen, hält einer näheren Prüfung nicht stand. Wenn im Kommentar unter Berufung auf die Botschaft zur Steuerharmonisierung angeführt wird, man habe im DBG die diesbezüglichen (in Art. 5 geregelten) Anknüpfungsmöglichkeiten gegenüber dem bisherigen Recht (gemeint ist das Recht des BdBSt) tendenziell erweitern und nicht etwa enger fassen wollen, so ist dies unzutreffend. Bezüglich Art. 5 DBG spricht die Botschaft mit keinem Wort von einer Erweiterung der steuerlichen Anknüpfungspunkte. Einzig zu Art. 4 wird eine diesbezügliche Aussage gemacht und ausgeführt, die von dieser Bestimmung erfassten Fälle entsprächen im Wesentlichen dem (damals) geltenden Recht. Erweitert umschrieben werde jedoch die Steuerpflicht des Liegenschaftenhändlers. Aus dieser Aussage kann abgeleitet werden, dass die Botschaft die bisherige Rechtsprechung des Bundesgerichts zur Steuerpflicht aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit ausgeblendet hat. Andernfalls wäre im Licht des «Monaco-Falls» – in dem das Bundesgericht noch unter der Geltung des BdBSt einen in Monaco wohnhaften selbständig erwerbenden Liegenschaftenhändler, der von seinem Wohnsitz aus in der Schweiz befindliche Liegenschaften vermittelt und dafür Provisionen erhalten hat, für diese Provisionen als steuerpflichtig erklärte – die Einfügung von Art. 4 Abs. 1 lit. d entweder gar nicht erforderlich gewesen, oder in der Botschaft hätte diese Einfügung nicht als Erweiterung der Umschreibung der Steuerpflicht der Liegenschaftenhändler bezeichnet werden dürfen.

Zum Verhältnis von Art. 5 DBG zum Recht des BdBSt enthält die Botschaft keinerlei Ausführungen. Im Licht der Ausführungen in der Botschaft zu Art. 4 deutet dieses Schweigen eher darauf hin, dass die bundesgerichtliche Rechtsprechung zum BdBSt nicht weitergeführt werden sollte. (Vgl. dazu auch die nachfolgenden Ausführungen zur Änderung der Rechtslage im DBG gegenüber jener im BdBSt.)

Als weiteren Beleg für seine Auffassung, die zum BdBSt ergangene Rechtsprechung sei unter der Herrschaft des DBG weiterhin gültig, führt Locher Aussagen in einem Aufsatz von Yersin<sup>36</sup> an. Diese Autorin stellt jedoch ihre entsprechenden Ausführungen ohne jegliche Begründung in den Raum.

Sowohl Locher als auch Yersin lassen ausser Betracht, dass sich die Rechtslage im DBG im Vergleich zum BdBSt im Bereich der subjektiven Steuerpflicht anders

darstellt. Es ist nämlich zu beachten, dass im BdBSt bei einer mit einem Aufenthalt in der Schweiz verbundenen Erwerbstätigkeit die *unbeschränkte* Steuerpflicht *ohne Festlegung einer Mindestaufenthaltsdauer* gegeben war. Zudem war die *beschränkte* Steuerpflicht beim *Ausüben* einer Erwerbstätigkeit gegeben. Nach dieser Ordnung konnte davon ausgegangen werden, dass die Norm über die beschränkte Steuerpflicht qua Erwerbstätigkeit inhaltsleer wäre, wenn gefordert würde, dass die Tätigkeit physisch in der Schweiz ausgeübt werde, weil bei physischer Anwesenheit immer die unbeschränkte Steuerpflicht gegeben wäre. Das DBG bestimmt nun jedoch in Art. 3 Abs. 3 lit. a, dass die unbeschränkte Steuerpflicht erst dann eintritt, wenn der mit einer Erwerbstätigkeit verbundene Aufenthalt mindestens 30 Tage dauert. Es liegt deshalb nahe, Art. 5 Abs. 1 lit. a DBG dahingehend zu verstehen, dass sämtliche Personen (mit Ausnahme jener, die ein Unternehmen betreiben und nur dann in der Schweiz steuerpflichtig werden, wenn sie hier eine Betriebsstätte unterhalten), die sich an weniger als 30 Tagen physisch in der Schweiz aufhalten, beschränkt steuerpflichtig sind, dass hingegen das vom Bundesgericht zum BdBSt entwickelte Konzept einer beschränkten Steuerpflicht aufgrund einer Tätigkeit ohne physischen Aufenthalt in der Schweiz (mit Ausnahme der ausdrücklich geregelten Fälle von Art 4 Abs. 1 lit. d sowie Art. 5 Abs. 1 lit. b und f) unter dem DBG generell – und nicht nur für die Unselbständigerwerbenden – nicht mehr gilt.

5. Selbstredend gelten die Regelungen über die Steuerpflicht für das Erwerbseinkommen von in der Schweiz nicht unbeschränkt steuerpflichtigen Personen nur unter dem Vorbehalt von abweichenden Bestimmungen in Doppelbesteuerungsabkommen.

### Grenzgängerbegriff

1. Bereits in seiner ersten Erwägung, in welcher sich das Gericht mit der Auffassung der Beschwerdeführerin befasst (E 3.2), setzt es sich – ohne dies offenzulegen – über den klaren Wortlaut der auszulegenden Bestimmung hinweg, indem es feststellt, dass die auszulegende Abkommensbestimmung nicht verlange, dass sich der Grenzgänger an jedem Arbeitstag an seinen Wohnort zurückbegeben, sondern es nach dem klaren Wortlaut genüge, dass dieser *Transfer*<sup>37</sup> «in der Regel» an jedem Arbeitstag erfolgt. Richtig ist, dass der Wortlaut von Art. 5 Abs. 2 des Abkommens nicht verlangt, dass ein Grenzgänger idR an jedem Arbeitstag an seinen Wohnort zurückkehrt, weil der Wortlaut dieser Bestimmung – anders als z. B. Art. 15a DBA-D – gar keine ausdrückliche Regelung über die Rückkehr an den Wohnort, dem das Bundesge-

36 YERSIN, La distinction entre l'activité indépendante et la gestion de la fortune privée, dans le domaine immobilier, 110.

37 Hervorhebung durch den Verfasser.

richt seine ganze Entscheidungsbegründung widmet, enthält. Vielmehr äussert sich Art. 5 Abs. 2 einzig zum Wohnsitz, zum Arbeitsort und zum sich vom Wohnsitz an den Arbeitsort Begeben. Ein einfacher Subsumtionsvorgang hätte dem Gericht aufgezeigt, dass X. gemäss dem Wortlaut von Art. 5 Abs. 2 des Abkommens kein Grenzgänger ist. Der Wortlaut dieser Bestimmung verlangt nämlich,

- (1) dass die Arbeitnehmer in einem Staat ihren Wohnsitz und im andern Staat *ihren*<sup>38</sup> Arbeitsort haben und
- (2) dass sich diese Arbeitnehmer idR an jedem Arbeitstag dorthin begeben.

Die wörtliche Anwendung dieser Norm auf X. mit Wohnsitz im Fürstentum Liechtenstein ergibt, dass er nicht *seinen* Arbeitsort in der Schweiz, sondern einen Arbeitsort im Fürstentum Liechtenstein und einen Arbeitsort in der Schweiz hat. X. erfüllt somit bereits die Bedingung (1) nicht und fällt deshalb gemäss dem Wortlaut von Art. 5 Abs. 2 Abkommen-FL, auf den sich das Bundesgericht beruft, nicht in die Kategorie der Grenzgänger idSd Abkommens. Selbst wenn man – entgegen dem Wortlaut der Bestimmung – davon ausgehen wollte, dass auch Personen mit zwei Arbeitsorten unter Art. 5 Abs. 2 des Abkommens fallen können, entfielen die Grenzgängereigenschaft, weil sich im Fall von X. ein Arbeitsort nicht wie vom Abkommen vorausgesetzt im andern Staat (der Schweiz), sondern im Wohnsitzstaat (Fürstentum Liechtenstein) befindet. Damit ist bei einem Arbeitnehmer, der 40 % seiner Arbeitstage im Fürstentum Liechtenstein verbringt, auch logisch ausgeschlossen, dass er die Voraussetzung (2) erfüllen kann. X. kann gar nicht idR «dorthin» gehen, weil dorthin nur heissen kann: an den Arbeitsort in der Schweiz. Und diesen Arbeitsort sucht X. während 40 % seiner Arbeitszeit nicht auf, weshalb nicht gesagt werden kann, X. suche «in der Regel» täglich seinen Arbeitsort in der Schweiz auf.

2. Das Bundesgericht nimmt somit eine implizite Normerweiterung vor. Es wendet Art. 5 Abs. 2 Abkommen-FL auch auf Arbeitnehmer an, die ihren Wohnsitz in einem Staat haben und im andern Staat einen von zwei (und nicht «ihren») Arbeitsorten haben. Diese – nicht offen gelegte – Änderung des Wortlauts wird als Gegensatz zu einem engen Verständnis durch die beschwerdeführende Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt dargestellt, und es wird begründet, weshalb ein weiteres Verständnis des Grenzgängerbegriffs angebracht sei. Die vom Bundesgericht im vorliegenden Entscheid vorgebrachten Begründungsansätze könnten als präjudiziell für die Anwendung auf andere Bestimmungen in internationalen Abkommen der Schweiz, die eine Sonderregelung für

Grenzgänger enthalten,<sup>39</sup> herangezogen werden – unabhängig davon, ob sie wie das Abkommen, das der Bundesrat für alle Nachbarkantone (mit Ausnahme von Genf) mit Frankreich abgeschlossen hat, eine Definition des Begriffs des Grenzgängers enthalten. Leider sind auch die diesbezüglichen Begründungen des Bundesgerichts mit grossen Mängeln behaftet, auf die nachfolgend hinzuweisen ist, um zu versuchen, einer präjudiziellen Wirkung dieses Entscheids auf Grenzgängerregelungen mit andern Nachbarstaaten entgegenzuwirken.

3. In E 3.2 macht das Bundesgericht die Aussage, dass auch in der Literatur eine eher extensive Auffassung des Grenzgängerbegriffs vertreten werde, wenn gesagt wird, dass «(nur) ein Wochenaufenthalter nicht als Grenzgänger unter Art. 5 Abs. 2 Abkommen-FL falle und in der Schweiz der vollen Quellensteuer unterliege». Die Autoren, auf welche sich das Bundesgericht hier beruft,<sup>40</sup> haben jedoch die vom Bundesgericht behauptete Aussage gar nicht gemacht. Sie haben vielmehr darauf hingewiesen, dass das FZA den Begriff des Grenzgängers – nur für die Zwecke dieses Abkommens – weit über den bisherigen ausländerrechtlichen Grenzgängerbegriff hinaus ausgedehnt hat. Gemäss diesem Abkommen qualifizieren sich nämlich auch Wochenaufenthalter als Grenzgänger. Vor diesem Hintergrund haben die vom Bundesgericht zitierten Autoren einzig ausgeführt, dass Wochenaufenthalter keine Grenzgänger im steuerrechtlichen Sinn seien und deshalb dort, wo das einschlägige Abkommen für in die Schweiz einpendelnde Grenzgänger das schweizerische Recht auf die Erhebung der Quellensteuer prozentual begrenzt, diese Begrenzung nicht Platz greife, sondern die Schweiz die volle Quellensteuer erheben könne. Weitergehende Aussagen haben die vom Bundesgericht herangezogenen Autoren zum Grenzgängerbegriff nicht gemacht. Sie haben insbesondere, entgegen der vom Bundesgericht aufgestellten Behauptung, mit keinem Wort ausgeführt, dass nur die Wochenaufenthalter keine Grenzgänger seien. Es war unzulässig, dass das Bundesgericht mit dem Klammerzusatz «(nur)» diese Aussagen verfälschte und behauptete, die angeführten Autoren hätten eine extensive Auffassung bezüglich der Frage der zulässigen Häufigkeit der Rückkehr vom Arbeitsort zum Wohnort («Transfer») ohne Verlust der Grenzgängereigenschaft vertreten.

4. Auch die Ausführungen des Gerichts (in E 3.3) zur Entstehungsgeschichte von Art. 5 Abkommen-FL sind methodisch mangelhaft. Es ist zwar zutreffend, dass das

39 Mit allen Nachbarstaaten ausser mit Österreich bestehen solche Sonderregelungen.

40 KOLB, *Bilaterale Verträge I – Personenfreizügigkeit/Grenzgängerbesteuerung*, 25; ARNOLD/MEIER/SPINLER, *Steuerpflicht bei Auslandsbezug*, 25.

38 Hervorhebung durch den Verfasser.

Abkommen-FL bezüglich der Frage der Zuteilung des Steuersubstrats bei Grenzgängern eine Lösung enthält, welche die Schweiz mit keinem andern Nachbarstaat vereinbart hat, weil hier das Besteuerungsrecht (im X. betreffenden Geltungsbereich des Abkommens) ausschliesslich dem Ansässigkeitsstaat zusteht.<sup>41</sup> Methodisch unzulässig geht das Bundesgericht dadurch vor, dass es diesen Sonderfall bezüglich der Aufteilung des Steuersubstrats im 3. Abs. von E. 3.3 in einen logischen Zusammenhang mit der Frage des Grenzgängerbegriffs (am Beispiel des Verhältnisses zu Deutschland) bringt, obwohl zwischen der Frage der Verteilung des Steuersubstrats und der Grenzgängerdefinition gar kein solcher Zusammenhang besteht.

5. Anlass zu Kritik gibt schliesslich der letzte Begründungsansatz des Bundesgerichts (in E 3.4). Es ist nicht nachvollziehbar, wie das Gericht am Schluss dieser Erwägung zunächst darauf hinweisen kann, dass das FZA – das auch für die EFTA-Staaten Schweiz und Fürstentum Liechtenstein gilt – in Art. 21 Abs. 1 ausdrücklich festhalte, dass es «die in Doppelbesteuerungsabkommen oder Sonderabkommen<sup>42</sup> festgelegten Begriffsbestimmungen nicht zu ändern» vermöge und anschliessend zur Aussage gelangen kann, dass dies nicht ausschliesse, «die sukzessive Erweiterung des Grenzgängerbegriffs im Sinne des FZA bei der Auslegung des entsprechenden Begriffs des Abkommens FL zu berücksichtigen». Der im Zusammenhang mit der sukzessiven Erweiterung des Grenzgängerbegriffs angeführte BGE 135 II 128 steht mit der vom Bundesgericht zu entscheidenden Rechtsfrage in keinem sachlichen Zusammenhang. Dort ging es um den Erwerb von Grundstücken durch Personen im Ausland. Grenzgänger können unter bestimmten Bedingungen Grundstücke ohne Bewilligung erwerben. Aufgrund staatsvertraglicher Abmachungen galt für die bis zum 31.5.2007 dauernde Übergangsperiode die Beschränkung, dass sich als Grenzgänger mit Anspruch auf bewilligungsfreien Grundstückerwerb nur qualifizierte, wer Wohn- und Arbeitsort in der Grenznähe hatte. Seit

Ablauf dieser Übergangsperiode besteht das Erfordernis von Wohn- und Arbeitsort in der Grenznähe nicht mehr. Es ging im angeführten Entscheid also nicht um eine interpretative, sondern um eine staatsvertraglich festgelegte Erweiterung des Grenzgängerbegriffs. Aus diesem Grund und angesichts der von Art. 21 Abs. 1 FZA mit aller Deutlichkeit angeordneten Unabhängigkeit der steuerrechtlichen und der aufenthaltsrechtlichen Grenzgängerbegriffe kann das vom Bundesgericht angeführte Urteil in keiner Weise als Beleg für ein weites Verständnis des Grenzgängerbegriffs im Zusammenhang mit der Besteuerung von X. angeführt werden. Der Verweis auf BGE 135 II 128 trägt somit nicht zur Steigerung der Überzeugungskraft der Ausführungen in E 3.4 bei.

6. In E 4 zieht das Bundesgericht die Konklusionen aus seinem Urteil und erwähnt erneut, dass Art. 5 Abs. 2 des Abkommens nicht voraussetze, dass der Grenzgänger ausnahmslos an jedem Arbeitstag an seinen Wohnort zurückkehre. Es genüge eine regelmässige Rückkehr, was bei X. in Bezug auf seine Arbeitstage in Basel unbestrittenermassen zutrefte. Diese Aussage des Gerichts lässt wiederum den Wortlaut der auszulegenden Bestimmung und auch das übliche Verständnis des Grenzgängerbegriffs, wonach Grenzgänger nur sein kann, wer regelmässig (und nicht nur an 60 % der Arbeitstage) einen Arbeitsort ausserhalb seines Wohnsitzstaats aufsucht, ausser Acht und beschränkt sich auf die – unerhebliche – Frage, ob X. an jenen nur 60 % seiner Arbeitstage, an denen er in der Schweiz gearbeitet hat, regelmässig an seinen Wohnort zurückgekehrt sei, und bejaht diese.

7. Das letzte Argument des Bundesgerichts, wonach bei einer Tätigkeit von 100 % in seinem Heimbüro ebenso wenig ein schweizerisches Besteuerungsrecht gegeben gewesen wäre wie bei einem zu 100 % täglichen Pendeln «als echter Grenzgänger» (E 4, 2. Abs.) zwischen seinem Wohnort im Fürstentum Liechtenstein und seinem Arbeitsort in Basel, woraus zu schliessen sei, dass eine Auslegung des Grenzgängerbegriffs, die bei einem «durchmischten» Arbeitsmodell am vollen Besteuerungsrecht des Fürstentums Liechtenstein etwas ändern würde, mit Sinn und Zweck des Abkommens nicht vereinbar wäre, trägt ebenfalls nicht. Es handelt sich hier um eine Wertung solcher «durchmischter Arbeitsmodelle» durch das Gericht, und nicht um eine Begründung der Auslegung des Wortlauts von Art. 5 Abs. 2 Abkommen-FL. Die Aussage, wonach bei einer staatsvertraglichen Ordnung, die das Besteuerungsrecht für Arbeitnehmer, die keine Grenzgänger sind, dem Staat des Arbeitsorts und bei Grenzgängern ausschliesslich dem Ansässigkeitsstaat zuweist, ein Arbeitnehmer, der ausschliesslich in seinem Wohnsitzstaat für einen Arbeitgeber im andern Staat tätig wird, gleich behandelt wird wie ein «echter» Grenzgänger, ist tautologisch. Sie trägt zur Frage, unter welchen

41 Alle Sonderregelungen für Grenzgänger mit den andern Nachbarstaaten sehen vor, dass das Steuersubstrat in der einen oder andern Weise zwischen dem Arbeits- und dem Ansässigkeitsstaat aufgeteilt wird. (Das DBA mit Österreich enthält keine Sonderregelung für Grenzgänger mehr, sondern sieht eine Aufteilung des Steuersubstrats von sämtlichen in Österreich ansässigen und in der Schweiz tätigen Arbeitnehmern, die hier steuerpflichtig werden, vor.)

42 Art. 21 Abs. 1 FZA spricht nur von Doppelbesteuerungs- und nicht von Sonderabkommen. Es könnten sicherlich gute Gründe angeführt werden, im Weg der Auslegung auch das Abkommen zwischen der Schweiz und dem Fürstentum Liechtenstein über verschiedene Steuerfragen als Doppelbesteuerungsabkommen iSv Art. 21 Abs. 1 FZA zu verstehen. Diesen methodischen Schritt unterlässt jedoch das Bundesgericht und behandelt Sonderabkommen ohne Begründung als unter Art. 21 Abs. 1 FZA fallend.

Bedingungen die Grenzgängereigenschaft vorliegt, nichts bei, und sie steht auch in keinem Zusammenhang mit Sinn und Zweck der staatsvertraglich vereinbarten Sonderregelung für Grenzgänger. Ginge es um die Beurteilung der Grenzgängereigenschaft im Verhältnis mit einem andern Nachbarstaat, wie z. B. Deutschland oder Italien, würde der Vergleich einer Person, die in der gleichen Situation wie X. ist, dazu führen, dass bei einer ausschliesslichen Arbeitstätigkeit am Wohnort die Schweiz ebenfalls kein Besteuerungsrecht hätte, während sie einen Arbeitnehmer, der auch im Ansässigkeitsstaat des Arbeitgebers tätig ist, unbesehen um die Frage der Grenzgängereigenschaft besteuern könnte. Die Frage, ob der Arbeitnehmer Grenzgänger ist, würde im Verhältnis zu Deutschland einzig über die Höhe der zulässigen Besteuerung in der Schweiz entscheiden und im Verhältnis zu Italien darüber, ob die Kantone Graubünden, Tessin und Wallis den italienischen Nachbarprovinzen einen finanziellen Ausgleich leisten müssen. Anders als im Verhältnis zum Fürstentum Liechtenstein ergäbe sich hier in jedem Fall eine unterschiedliche Zuteilung des Besteuerungsrechts, je nachdem, ob ein Arbeitnehmer seine Arbeit für den schweizerischen Arbeitgeber ausschliesslich an seinem Wohnort oder auch in der Schweiz ausübt. Auch aus diesen Beispielen geht hervor, dass die vom Bundesgericht aufgestellte These, wonach es Sinn und Zweck einer Grenzgängerregelung widersprechen würde, wenn bei Verneinung der Grenzgängereigenschaft bei einem «durchmischten Arbeitsmodell» das volle Besteuerungsrecht des Wohnsitzstaats entfallen würde, nicht zutreffend sein kann, weil die Grenzgängereigenschaft nicht in jedem Fall über das exklusive Besteuerungsrecht des Wohnsitzstaats entscheidet.

Problematisch ist auch der Hinweis des Bundesgerichts auf «echte» Grenzgänger. Das Abkommen-FL unterscheidet nicht zwischen «echten» und «unechten» Grenzgängern.

Wenn das Gericht schon den Sinn und Zweck der Grenzgängerregelungen anspricht, müsste es sich darüber vertieft äussern und auf dieser Basis allenfalls begründen, weshalb das Abkommen-FL entgegen seinem Wortlaut auszulegen sei.

8. Das Bundesgericht hat offenbar eine Wertung vorgenommen, wonach es Personen, die zwar einen schweizerischen Arbeitgeber haben, aber im Rahmen dieses Arbeitsverhältnisses an zwei Arbeitsorten, nämlich sowohl im Wohnsitz- als auch im Arbeitsortstaat tätig sind, dann als Grenzgänger behandeln will, wenn sie nach ihrer Arbeitstätigkeit ausserhalb des Wohnsitzstaats regelmässig wieder an ihren Wohnort zurückkehren. Obwohl der Wortlaut der Grenzgängerdefinition in Art. 5 Abs. 2 Abkommen-FL diese Wertung nicht hergibt, hat das Gericht

verschiedene, methodisch unzulässige Begründungsansätze gesucht, um das gewünschte Ergebnis zu rechtfertigen, ohne offenzulegen, dass dieses Ergebnis ohne eine Auslegung gegen den Wortlaut der Grenzgängerdefinition nicht erreicht werden kann. Sollte den vom Gericht in diesem Urteil vorgebrachten Begründungsansätzen präjudizielle Bedeutung zugemessen und sollten sie auf andere Fälle ausgedehnt werden, könnte dies dazu führen, dass der traditionelle Begriff des Grenzgängers völlig ausgehöhlt würde. Es wird hier jedoch dafür eingetreten, dass angesichts der methodischen Mängel, welche die Begründungsansätze aufweisen, diesen durch die rechtsanwendenden Personen keine solche präjudizielle Wirkung zuerkannt wird und sie im Falle einer erneuten höchstrichterlichen Prüfung korrigiert werden. Dabei sollte erkannt und anerkannt werden, dass ein Arbeitnehmer, der seine Arbeit idR nicht ausserhalb seines Ansässigkeitsstaats ausübt, in keinem Fall die Merkmale eines Grenzgängers aufweist. In diesem Punkt stimmen sogar die steuerrechtlichen und die aufenthaltsrechtlichen Definitionen überein. Eine davon sorgfältig zu trennende Frage ist jene, welchen Einfluss Nichtrückkehrtage vom Arbeitsort (der allenfalls auch in Drittstaaten liegen kann) an den Wohnort haben. In dieser Beziehung weicht die steuerrechtliche von der aufenthaltsrechtlichen Betrachtungsweise ab, und diese Frage ist auch in den einzelnen Abkommen teilweise gar nicht<sup>43</sup>, teilweise übereinstimmend<sup>44</sup> und teilweise abweichend<sup>45</sup> geregelt. Sofern die geltende Ordnung als nicht adäquat oder als zu kompliziert beurteilt wird, müsste die Korrektur auf der staatsvertraglichen Ebene, und nicht durch eine mit den geltenden staatsvertraglichen Vorgaben nicht abgedeckte Rechtsprechung des Bundesgerichts, erfolgen. Vor diesem Hintergrund kann auch die abschliessende Bemerkung des Bundesgerichts, die von ihm gefundene Lösung sei einfach und praktikabel, was im Interesse von Doppelbesteuerungsabkommen liege, nicht unwidersprochen bleiben. Sowohl im hier besprochenen Urteil als auch im Urteil, mit dem das Gericht seine Aussage unter-

43 Weder die für die Kantone Tessin, Wallis und Graubünden geltende Grenzgängervereinbarung-I noch der für den Kanton Genf im Verhältnis zu Frankreich geltende Accord relatif aux frontaliers travaillant à Genève umschreiben den Begriff des Grenzgängers. Dies hat seine Ursache möglicherweise darin, dass in diesen Abkommen die Frage der Grenzgängereigenschaft die Steuerpflichtigen nicht als Verfahrensbeteiligte betrifft, sondern einzig über die Pflicht zur Leistung von Ausgleichszahlungen der betroffenen Kantone an die Nachbarregionen entscheidet.

44 Die für 8 Nachbarkantone von Frankreich, d. h. für alle Nachbarkantone mit Ausnahme Genfs geltende Grenzgängervereinbarung-F und das Abkommen-FL enthalten gleichlautende Grenzgängerdefinitionen.

45 Art. 15a DBA-D enthält eine Grenzgängerdefinition, die mit keiner andern staatsvertraglichen Regelung übereinstimmt.



mauert<sup>46</sup>, wurde das Ziel der einfachen und praktikablen Lösung nur durch eine mit dem Abkommen nicht übereinstimmende Entscheidung erreicht. In beiden vom Bundesgericht entschiedenen Fällen ist jedoch der Preis, der für diese einfachen und praktikablen Lösungen bezahlt wird – die Missachtung der Regelungen in den Doppelbesteuerungsabkommen – zu hoch.

#### 4 Bundesrechtliche Definition des Begriffs der wirtschaftlichen Handänderung?<sup>47</sup>

##### Sachverhalt

Die E.-AG mit Sitz im Kanton Wallis bezweckt den Erwerb und Betrieb, die Förderung und den Verkauf von Hotels und Hotelbeteiligungen sowie den Erwerb und Betrieb von Sportartikelbetrieben, den Kauf, die Vermietung und den Verkauf von Sportartikeln aller Art. Zudem kann sie u. a. auch alle geschäftlichen und finanziellen Aktivitäten auf dem Gebiet von Immobilien ausüben und Grundstücke erwerben, belasten, verwerten und verkaufen. Sie weist ein Aktienkapital von Fr. 240 000 auf, das in 240 Aktien à Fr. 1000 aufgeteilt ist.

Am 6.2.2006 übertrug der Alleinaktionär einem seiner Söhne 118 und dem andern Sohn 119 Aktien der E.-AG. Die zuständige Behörde erhob auf diesen Übertragungen bei den beiden Söhnen die Handänderungsteuer (sog. Wertstempel nach kantonalem Stempelgesetz). Die kantonalen Behörden, letztinstanzlich das Kantonsgericht des Kantons Wallis, bestätigten das Bestehen einer Handänderungsteuerpflicht.

Strittig war, ob auch bei einer Betriebsgesellschaft, welche Liegenschaftsbesitz hat, die Handänderungsteuer erhoben werden könne, wenn die Mehrheit der Anteile an dieser Gesellschaft übertragen worden ist (wirtschaftliche Handänderung). Nachdem das Kantonsgericht diese Frage bejaht hatte, wandten sich die beiden Söhne an das Bundesgericht.<sup>48</sup> Das Bundesgericht gab den beiden Söhnen recht, verneinte das Vorliegen einer wirtschaftlichen Handänderung, hob das Urteil der Vorinstanz auf und stellte fest, dass keine Stempelabgabe geschuldet sei.

#### Erwägungen des Bundesgerichts

Nachdem das Bundesgericht darauf hinweist, dass es den Entscheid der Vorinstanz, der auf kantonalem Recht beruht, nur unter dem Gesichtswinkel des Willkürverbots (Art. 9 BV) überprüfe, weil keine Verletzung von speziellen Grundrechten gerügt werde, stellt es die Rechtslage nach dem Stempelgesetz des Kantons Wallis dar. Die für die massgebliche Rechtsfrage anwendbare Bestimmung des StempelG VS lautet wie folgt:

- Art. 12** Dem Wertstempel unterliegen ebenfalls:
- a) die Urkunden, durch welche bewegliches und unbewegliches Eigentum übertragen wird, nämlich:
- (...)
- die Übertragungen von Aktien oder Gesellschaftsanteilen einer Immobiliengesellschaft, wenn die Käufer dadurch rechtlich und wirtschaftlich frei über einen Teil oder die Gesamtheit einer Liegenschaft verfügen können;

Das Bundesgericht verweist zunächst auf den klaren Wortlaut der anzuwendenden Bestimmung. Entgegen der Auffassung der Vorinstanz, welche entschied, dass die Qualifikation als Immobiliengesellschaft nicht entscheidend sei, weil eine wirtschaftliche Betrachtungsweise angewendet werde und einzig massgeblich sei, dass durch die Übertragung der Mehrheit der Anteile der E.-AG (auch) die wirtschaftliche Verfügungsmacht über deren Liegenschaften auf die beiden Söhne übergegangen sei, erwähne der Wortlaut von Art. 12 lit. a StempelG VS einzig die «Übertragungen von Aktien oder Gesellschaftsanteilen einer Immobiliengesellschaft». Die Aufzählung sei entgegen der Auffassung der Vorinstanz nicht nur beispielhaft, sondern abschliessend.

Die Auffassung der Vorinstanz, wonach im Kanton Wallis in Bezug auf die Handänderungsteuer die wirtschaftliche Betrachtungsweise Anwendung finde, sei zwar zutreffend. Diese beziehe sich jedoch nur auf den Begriff der Handänderung. Die Vorinstanz habe jedoch verkannt, dass sich die wirtschaftliche Handänderung auf Immobiliengesellschaften beschränke. Im Licht des Wortlauts und der vom Bundesgericht analysierten Gesetzesmaterialien erweise es sich als offensichtlich unhaltbar, das Institut der wirtschaftlichen Handänderung nicht nur auf die Übertragung von Anteilen an Immobiliengesellschaften, sondern auch auf Betriebsgesellschaften mit Liegenschaftsbesitz anzuwenden.

Anschliessend (E 5) wendet sich das Bundesgericht der Prüfung der Frage zu, ob die E.-AG im Zeitpunkt der Aktienübertragung eine Immobiliengesellschaft im Sinn der bundesgerichtlichen Rechtsprechung war. Dazu hält es fest, eine Immobiliengesellschaft liege dann vor, wenn der Zweck der Gesellschaft zur Hauptsache im Erwerb, in der Verwaltung und im Wiederverkauf von Grundstücken bestehe. Der steuerlich massgebliche Zweck richte sich jedoch nicht allein nach der Zweckumschreibung in

46 BGer 2C\_276/2007 (6.5.2008), StE 2008 A 32 Nr. 10; zur Kritik an diesem Urteil s. WALDBURGER, Rechtsprechung im Jahr 2008 (2. Teil), 287 ff.

47 BGer 2C\_355/2009 (19.11.2009).

48 Die Beschwerde wurde irrtümlicherweise als «Verwaltungsgerichtsbeschwerde» bezeichnet. Das Bundesgericht nahm sie trotz falscher Bezeichnung als Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten entgegen.



den Statuten, sondern es sei stets im Einzelfall anhand der konkreten Umstände zu prüfen, ob ein Veräusserungsgeschäft wirtschaftlich betrachtet dem Verkauf einer Liegenschaft gleichkomme. Das Gericht habe nie auf ein einziges Merkmal abgestellt, sondern stets die gesamten Umstände berücksichtigt (E 5.1).

Die Auffassung der Vorinstanz, wonach aufgrund der Tatsache, dass die Statuten der E.-AG auch den Gesellschaftszweck des Erwerbs, der Verwaltung, der Verwertung und des Verkaufs von Grundstücken anführen, mache diese bereits zu einer Immobiliengesellschaft, sei offensichtlich unhaltbar. Dies gelte trotz der Tatsache, dass das StempelG VS keine Legaldefinition enthalte und deshalb den Walliser Behörden bei der Bestimmung des Begriffs der Immobiliengesellschaften durchaus ein erheblicher Spielraum zukomme. Die E.-AG sei aber offensichtlich keine Immobiliengesellschaft, weil einerseits deren Hauptzweck im Betrieb eines Hotels sowie in der Führung eines Sportartikelbetriebs liege. Die Immobilienaktivitäten gemäss den Statuten stellten nur einen Nebenzweck dar, der auch bei Betriebsgesellschaften weit verbreitet sei. Andererseits machten die Immobilien im Zeitpunkt der Übertragung der Anteile vom Vater auf seine Söhne gemäss der Bilanz mit rund Fr. 3 Mio. nicht einmal die Hälfte aller Geschäftsaktiven von ca. Fr. 6,4 Mio. aus.

Die von den Walliser Behörden offenbar nicht nur im Streitfall, sondern generell bisher verfolgte Praxis, wonach jede Gesellschaft mit Grundbesitz im Kanton Wallis als Immobiliengesellschaft iSv Art. 12 lit a StempelG VS gelte, gehe zu weit und sei im vorliegenden Fall unhaltbar.

In der Folge (E 6) führt das Bundesgericht aus, es prüfe noch, ob es mit Art. 9 BV (Willkürverbot) vereinbar wäre, auch den Übergang der Mehrheitsbeteiligung an Betriebsliegenschaften der Handänderungsteuer zu unterstellen.

Unter Berufung auf seine bisherige Rechtsprechung stellt das Bundesgericht fest, dass es sachlich gerechtfertigt sei, die Abgabepflicht auf die Übertragung von Aktien einer Immobiliengesellschaft auszudehnen, aber gleichzeitig auf solche Gesellschaften zu beschränken.

Daraus leitet das Bundesgericht im vorliegenden Entscheid explizit ab, dass es unzulässig, d. h. willkürlich sei, das Institut der wirtschaftlichen Handänderung auch auf Betriebsliegenschaften anzuwenden. Implizite<sup>49</sup> hält

das Bundesgericht – erneut – fest, dass dies einerseits bedeute, dass das Institut der wirtschaftlichen Handänderung, selbst wenn dafür keine ausdrückliche gesetzliche Grundlage besteht, angewendet werden könne. Das Vorliegen einer Steuerumgehung sei nicht erforderlich. Andererseits gelte die bundesgerichtliche Rechtsprechung zur wirtschaftlichen Handänderung in gleicher Weise sowohl für das Handänderungs- als auch für das Grundstückgewinnsteuerrecht.

Aufgrund dieser Erwägungen wird der Entscheid der Vorinstanz wegen Verletzung von Art. 9 BV aufgehoben, und es wird festgestellt, dass die Beschwerdeführer keine Stempelabgabe schulden.

### Bemerkungen und Schlussfolgerungen

1. Das Bundesgericht wendet das einschlägige Gesetz konsequent an und qualifiziert das Vorliegen einer Immobiliengesellschaft zu Recht als gesetzliches Tatbestandsmerkmal und verneint dessen Vorliegen im zu entscheidenden Fall. Es lässt es jedoch nicht dabei bewenden, sondern macht einerseits Grundsatzausführungen zum Begriff der Immobiliengesellschaft und zeigt andererseits die Grenzen auf, die kantonale und kommunale Gesetzgeber hierbei zu beachten haben, wollen sie nicht der Willkür verfallen. Obwohl im entschiedenen Fall die Erhebung der Handänderungsteuer strittig war, gelten die zur wirtschaftlichen Handänderung von Immobiliengesellschaften gemachten Ausführungen auch für die Grundstückgewinnsteuer, wie sich aus den Verweisen des Bundesgerichts ergibt.

2. Hinsichtlich der Umschreibung des Begriffs der Immobiliengesellschaft hält das Bundesgericht fest, dass die Gesetzgebung zwar einen weiten Spielraum hat, dass diesem Spielraum jedoch Grenzen gesetzt sind. Bezüglich dieser Grenzen bestätigt das Bundesgericht seine bisherige Rechtsprechung und bestätigt insbesondere, teilweise in den Ausführungen im Urteil selbst, teilweise durch Verweise auf Präjudizien,<sup>50</sup> die folgenden Grundsätze:

- Es kann nicht allein auf den Gesellschaftszweck in den Statuten abgestellt werden, sondern es ist zu prüfen, welche wirtschaftlichen Aktivitäten eine Gesellschaft ausübt. Dabei sind sämtliche Umstände des

ten Fall ging es um das luzernische Gesetz über die Handänderungsgebühren). Das Vorliegen einer Steuerumgehung sei nicht erforderlich. In E 3a Satz 1 jenes Urteils hielt das Bundesgericht auch fest, dass das Institut der wirtschaftlichen Handänderung nicht nur für die Handänderungsteuer, sondern auch für die «Gewinnsteuer» (gemeint war wohl die Grundstückgewinnsteuer) angewendet werden könne, ohne dass hierfür eine gesetzliche Grundlage erforderlich sei.

50 Namentlich die Urteile BGE 104 Ia 251 und BGE 99 Ia 459 werden wiederholt herangezogen.

49 Durch den Verweis auf BGE 99 Ia 459, wo das Bundesgericht zwar ebenfalls das Vorliegen einer wirtschaftlichen Handänderung verneint hat, aber gleichzeitig festgehalten hat, dass das Institut der wirtschaftlichen Handänderung auch ohne gesetzliche Grundlage angewendet werden könne (im konkre-

Einzelfalls zu würdigen. Erweist es sich, dass Grundstücke die sachliche Grundlage für einen Fabrikations-, Handels- oder sonstigen Geschäftsbetrieb bilden, so liegt keine Immobilien-, sondern eine Betriebsgesellschaft mit Immobilieneigentum vor.

- Ergibt sich aus den objektiven Umständen, dass der Käufer der Mehrheit der Anteile an einer Gesellschaft wirtschaftlich gesehen die Grundstücke (und nicht den Betrieb) erwerben wollte, so liegt eine wirtschaftliche Handänderung vor. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn der Käufer nach dem Erwerb der Anteile die Gesellschaft veranlasst, den Betrieb einzustellen und deren Liegenschaften anders zu nutzen. Ein Anwendungsfall aus der Rechtsprechung hierzu bildet der Fall des Erwerbs aller Aktien der St.Gotthard AG, die in der Nähe des Bahnhofs Luzern ein Hotel mit Restaurant betrieb, durch den Schweizerischen Bankverein mit Vertrag vom 29.6.1962.<sup>51</sup> Das Hotel samt Restaurant wurde bis Ende 1963 weiter betrieben. Anschliessend wurde das Hotel abgebrochen, und es wurde ein Neubau erstellt, in welchem der Schweizerische Bankverein eine Filiale betrieb sowie weitere Geschäftsräumlichkeiten und ein Restaurant eingerichtet wurden. Aus den gesamten Umständen ergab sich, dass zwar im Zeitpunkt des Handwechsels der Anteile und noch einige Zeit darüber hinaus die St.Gotthard AG noch einen Hotelbetrieb mit Restaurant führte, dass jedoch die folgenden Sachverhaltselemente klar zeigten, dass der Schweizerische Bankverein nicht am Hotel- und Restaurantbetrieb interessiert war, sondern wirtschaftlich betrachtet das Grundstück, auf dem sich das Gebäude mit dem Betrieb befand, erwerben wollte. Deshalb waren sowohl die Grundstückgewinnsteuer als auch die Handänderungsteuer in Luzern geschuldet, und der Kanton Solothurn musste die von der dort wohnhaften Aktionärin bereits bezahlte Kapitalgewinnsteuer zurückerstatten.
- Obwohl im hier besprochenen Urteil das Bundesgericht feststellt, dass gemäss der Bilanz der E.-AG nicht einmal die Hälfte der Aktiven aus Liegenschaften bestanden hat, kann daraus nicht der Umstand abgeleitet werden, dass eine Gesellschaft, deren Aktiven zu mehr als der Hälfte aus Liegenschaften bestehen, allein deshalb als Immobiliengesellschaft qualifiziert werden könne. Dies geht besonders deutlich aus dem Urteil des Bundesgerichts vom 22.2.1978<sup>52</sup> hervor. Dort wurde eine Gesellschaft, die im Rheinhafen von Basel auf einem Grundstück, das sie im Baurecht erworben hatte, Einrichtungen für den Um-

schlag und die Lagerung von Erdölprodukten besass und diese Aktivität auch ausübte, als Betriebs- (und nicht als Immobiliengesellschaft) qualifiziert, obwohl ca. 90 % ihrer Aktiven aus Immobilien bestanden. Massgeblich war für das Bundesgericht insbesondere die Tatsache, dass die Gesellschaft ca. 90 % ihrer Einnahmen aus Lager- und Umschlaggebühren für Rohölprodukte erzielte, während nur ca. 10 % aus Einnahmen aus der Vermietung des Lagergebäudes an Dritte stammten. Das Bundesgericht stellte gleichzeitig klar, dass, wenn die fragliche Gesellschaft ihre Einrichtungen nicht selbst für den Umschlag, die Wartung und die Lagerung von Rohölprodukten genutzt, sondern vermietet hätte, eine Immobiliengesellschaft vorgelegen hätte.

3. Obwohl das Bundesgericht in den E 4 und 5 zum Ergebnis kommt, dass die Rechtsanwendung durch die Vorinstanzen «unhaltbar» (E 5.2) bzw. «offensichtlich» unhaltbar (E 4.3) und damit willkürlich war und damit die Beschwerde der beiden Söhne hätte gutgeheissen werden müssen, führt es in E 6.1 aus, es verbleibe noch zu prüfen, ob es mit Art. 9 BV (Willkürverbot) vereinbar wäre, das Institut der wirtschaftlichen Handänderung auch auf Betriebsliegenschaften anzuwenden. Diese Formulierung lässt erwarten, dass das Gericht in der Folge allgemeingültige, bundesrechtliche Schranken für die Anwendung des Instituts der wirtschaftlichen Handänderung aufstellen und damit den kantonalen Gesetzgebern auf der Basis der BV und im Rahmen des StHG<sup>53</sup> Schranken setze. Diese Schranken werden jedoch nicht aufgezeigt. Vielmehr beschränkt es sich in E 6.2 darauf, auf seine bisherige Rechtsprechung (und die dortigen Hinweise) zu verweisen. Da in keinem jener Urteile die Frage zu entscheiden war, ob es gegen die BV verstossen würde, wenn ein kantonal oder kommunaler Gesetzgeber auch beim Handwechsel der Mehrheit (oder allenfalls sogar einer Minderheit) der Anteile an einer Betriebsgesellschaft mit Grundeigentum bezüglich dieses Grundeigentums die Handänderungsteuerpflicht anordnen würde, bleibt diese Frage weiterhin offen.
4. Die meisten Urteile des Bundesgerichts zur wirtschaftlichen Handänderung sind zum interkantonalen Steuerrecht ergangen. Das Bundesgericht hat diese Rechtsprechung integral auch für rein innerkantonale Sachverhalte angewendet. Deshalb gelten die oben in Ziff. 2. zusam-

51 BGE 91 I 467.

52 BGE 104 Ia 251.

53 Diese Kompetenz hat das Bundesgericht für die in E 6.1 aufgeworfene Frage im Bereich des Privatvermögens nur für die Handänderungsteuer, weil Art. 12 Abs. 2 lit. d StHG bestimmt, dass die Gleichstellung der Übertragung von Beteiligungsrechten mit der Veräusserung eines Grundstückes voraussetzt, dass es sich bei der Gesellschaft, deren Beteiligungsrechte übertragen werden, um eine Immobiliengesellschaft handelt.

mengefassten Grundsätze sowohl für das interkantonale als auch für das innerkantonale Recht.

Keiner der publizierten Entscheide betraf einen die Landesgrenzen überschreitenden Sachverhalt. Es besteht jedoch kein Grund, die für das inner- und interkantonale Recht geltende Begriffsbeschreibung nicht auch auf das internationale Verhältnis anzuwenden.

5. Die hier dargestellte Rechtsprechung des Bundesgerichts zur wirtschaftlichen Handänderung weicht vom Konzept des im Jahr 2003 in das OECD-MA eingefügten Art. 13 Abs. 4 ab. Dort wird nicht zwischen Immobilien- und Betriebsgesellschaften, sondern danach unterschieden, ob der Wert einer Gesellschaft, deren Anteile mehrheitlich veräussert werden, zu mehr als 50 % auf unbeweglichem Vermögen der Gesellschaft beruht. Ist diese Voraussetzung erfüllt, liegt das Besteuerungsrecht für den Kapitalgewinn nicht beim Ansässigkeitsstaat des Veräusserers, sondern beim Belegenheitsstaat des unbeweglichen Vermögens. Auch die Schweiz hat, namentlich in einigen der in letzter Zeit abgeschlossenen oder revidierten Doppelbesteuerungsabkommen, dem neuen Art. 13 Abs. 4 OECD-MA nachgebildete Normen aufgenommen.<sup>54</sup>

Sofern der Tatbestand nach diesen Abkommen erfüllt ist, die fragliche Gesellschaft jedoch als Betriebsgesellschaft im Sinn der Rechtsprechung zu qualifizieren ist, kann die Schweiz das ihr durch ein Doppelbesteuerungsabkommen eingeräumte Besteuerungsrecht nicht ausschöpfen. Sofern der DBA-Partnerstaat die Befreiungsmethode anwendet,<sup>55</sup> kann es zusätzlich zu einer Nullbesteuerung kommen.<sup>56</sup> Namentlich die Abkommen mit den Niederlanden und Uruguay sehen hingegen vor, dass trotz Überschreitens der 50 %-Schwelle der Staat der Belegenheit der Liegenschaft(en) kein Besteuerungsrecht hat, wenn es sich um eine Betriebsliegenschaft handelt. Diese Abkommen sind somit auf die interne schweizerische Rechtslage abgestimmt.

## 5 Für Kantone verbindliche Betriebsstättedefinition auf verschlungenen Wegen?<sup>57</sup>

### Sachverhalt<sup>58</sup>

Die Steuerverwaltung des Kantons Bern erhob in einem streitigen Fall zur interkommunalen Steuerauscheidung beim Verwaltungsgericht des Kantons Bern Beschwerde gegen ein Urteil der Steuerrekurskommission. Streitgegenstand war, ob Getränke- und Verpflegungsautomaten für die Zwecke der interkommunalen Steuerauscheidung Betriebsstätten darstellen.

Das Verwaltungsgericht trat auf diese Beschwerde – im Wesentlichen mit der Begründung, weder das kantonale Steuergesetz noch das Bundesrecht sehe ein Beschwerderecht für die kantonale Steuerverwaltung vor – nicht ein.

Gegen diesen Nichteintretensentscheid erhob die Steuerverwaltung des Kantons Bern Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten und beantragte, das Urteil des Verwaltungsgerichts sei aufzuheben und dieses Gericht sei aufzufordern, auf die Beschwerde einzutreten und diese materiell zu beurteilen.

Das Bundesgericht hob das Nichteintretensurteil der Vorinstanz auf.

### Erwägungen des Bundesgerichts<sup>59</sup>

Das Bundesgericht prüft zunächst, ob die Beschwerdelegitimation gem. Art. 50 Abs. 2 iVm Art. 73 StHG und Art. 89 Abs. 2 lit. d BGG<sup>60</sup> gegeben sei.

Gem. Art. 73 Abs. 1 StHG unterliegen Entscheide der letzten kantonalen Instanz, die eine in den Tit. 2 - 5 und 6, Kap. 1, geregelte Materie betreffen, der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten. Gem. Art. 73 Abs. 2 StHG ist u. a. die nach kantonalem Recht zuständige Behörde zur Beschwerde legitimiert. Art. 50 Abs. 3 StHG, der in den Geltungsbereich von Art. 73 fällt, hält fest, dass die kantonale Steuerverwaltung den Rekursentscheid an eine weitere verwaltungsunabhängige kantonale Instanz, im Kanton Bern an das Verwaltungsgericht, weiterziehen kann, wenn das kantonale Recht dies vorsieht. Art. 201 Abs. 2 StG BE bestimmt, dass die kan-

54 S. z. B. die bereits in Kraft stehenden DBA-RCH, DBA-ZA sowie die noch nicht in Kraft stehenden DBA-CO, DBA-RDU, DBA-NL 2010, das Protokoll zum DBA-GR und das Protokoll zum DBA-J.

55 Das ist in den in Fn 54 genannten Abkommen nicht der Fall.

56 In Rz 28.12 OECD-Komm. ist diese mögliche Rechtsfolge erkannt worden, und es wird den Mitgliedstaaten, welche die Befreiungsmethode anwenden, empfohlen, sorgfältig zu prüfen, ob der Partnerstaat das ihm durch Art. 13 Abs. 4 OECD-MA zugeordnete Besteuerungsrecht auch tatsächlich ausüben könne. Allenfalls sei für diesen Sonderfall an Stelle der Befreiungs- die Anrechnungsmethode im DBA zu verankern.

57 BGer 2C\_235/2009 (30.10.2009), StE 2010 A 23.21 Nr. 1.

58 Stark gekürzt.

59 Soweit das Bundesgericht auf die Rügen der kantonalen Steuerverwaltung überhaupt eingetreten ist. Bezüglich der Rüge der Verletzung der Rechtsweggarantie gemäss BV und Verfassung des Kantons Bern war dies nicht der Fall.

60 Art. 89 Abs. 2 lit. d BGG ordnet die Beschwerdelegitimation für Personen, Organisationen und Behörden an, denen ein anderes BG dieses Recht einräumt.

tonale Steuerverwaltung zur Beschwerde gegen Rekursentscheide an das Verwaltungsgericht befugt ist.

Das Bundesgericht hält zunächst fest, dass es die Frage der Auslegung des bernischen Steuergesetzes auch in diesem Fall nur unter dem Aspekt der Willkür prüfe und kommt zum Ergebnis, dass das Verwaltungsgericht wohl eher nicht der Willkür verfallen sei, als es die Beschwerdelegitimation der kantonalen Steuerverwaltung verneinte. Diese Frage könne jedoch offenbleiben, weil sich die Beschwerdelegitimation aus anderen Gründen ergebe.

Die kantonale Steuerverwaltung brachte nämlich vor, ihre Beschwerdelegitimation ergebe sich – unabhängig von den kantonalen Ausführungsbestimmungen zu Art. 50 Abs. 3 StHG – direkt aus Art. 111 Abs. 1 BGG iVm Art. 73 StHG (und Art. 89 Abs. 2 lit. d BGG).

Art. 111 BGG umschreibt den Grundsatz der Einheit des Verfahrens: Wer zur Beschwerde an das Bundesgericht berechtigt ist, muss sich am Verfahren vor allen kantonalen Vorinstanzen als Partei beteiligen können (Abs. 1). Die unmittelbare Vorinstanz muss grundsätzlich mindestens die Rügen nach den Art. 95 - 98 BGG prüfen können (Abs. 3). Aus diesen Bestimmungen ergibt sich für den vorliegenden Fall, dass das Verwaltungsgericht die kantonale Steuerverwaltung zum Rechtsmittel zulassen muss, wenn diese Behörde gestützt auf Art. 73 StHG beim Bundesgericht beschwerdelegitimiert ist.

Das Bundesgericht prüft nun vor diesem Hintergrund, ob gesagt werden könne, bei der Frage des Vorliegens einer Betriebsstätte für die Zwecke der interkommunalen Steuerauscheidung handle es sich um eine in den Tit. 2 - 5 und 6, Kap. 1, geregelte Materie. Hierzu erwägt das Gericht, dass Art. 4 Abs. 1 und Art. 21 Abs. 1 lit. b StHG bestimmen, dass das Unterhalten von Betriebsstätten für natürliche wie für juristische Personen eine Steuerpflicht aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit begründet. Dieser formale Bezug allein genüge, um im Bereich des *interkantonalen* Steuerrechts den kantonalen Steuerverwaltungen die Legitimation zur Beschwerde vor Bundesgericht zuzuerkennen, wie das Bundesgericht im BGE 134 I 303 E 1.2 entschieden habe. In jenem Entscheid ging es um die Frage der Betriebsstättequalität von Tankstellen im interkantonalen Verhältnis.

Die Vorinstanz vertrat die Auffassung, dass für den Bereich der *interkommunalen* Steuerauscheidung der vom Bundesgericht für das interkantonale Steuerrecht als ausreichend erachtete formale Bezug zum StHG nicht vor-

handen sei. Die interkommunale Steuerauscheidung sei im StHG überhaupt nicht geregelt; diese Frage beruhe ausschliesslich auf Art. 254 StG BE<sup>61</sup> und damit auf kantonalem Recht, das nicht den Vorgaben des StHG unterliege.

Diese Argumentation vermag das Bundesgericht nicht zu überzeugen. Es anerkennt zwar, dass die interkommunale Steuerauscheidung nicht in den Regelungsbereich des StHG fällt und dass dies die Behördenbeschwerde ausschliessen würde. Hingegen dürfe nicht übersehen werden, dass Art. 254 StG BE an den Betriebsstättebegriff anknüpfe, wie er in Art. 5 und 77 des gleichen Gesetzes – gestützt auf die harmonisierungsrechtlichen Normen von Art. 4 bzw. 21 StHG – umschrieben sei. Rechtsbegriffe seien wegen der Rechtssicherheit grundsätzlich für die ganze Rechtsordnung – zumindest aber im selben kantonalen Erlass – gleich auszulegen.

Dazu komme, dass sich das Ergebnis der Auslegung zur Betriebsstättequalifikation von Warenverkaufsautomaten aufgrund der unterschiedlich hohen Gemeindesteuerbelastungen direkt auf die steuerpflichtige Gesellschaft auswirke. Zudem wäre es widersprüchlich, eine Einrichtung im Rahmen der interkantonalen Steuerauscheidung als Betriebsstätte zu qualifizieren, jedoch bei der interkommunalen Steuerauscheidung, in Anwendung des gleichen Rechtsbegriffs, anders zu behandeln. Eine solche, unterschiedliche Behandlung könnte auch «auf die interkantonale Festlegung» zurückwirken und diese zumindest für die Folgejahre wieder in Frage stellen. Deshalb sei das Harmonisierungsrecht in nicht bloss nebensächlichem Umfang mitbetroffen, und es könne nicht, wie dies die Vorinstanz getan habe, von einem völlig autonomen, von der Steuerharmonisierung ausgenommenen Regelungsbereich gesprochen werden.

Aus diesen Gründen wird die Beschwerde der kantonalen Steuerverwaltung gutgeheissen und das Verwaltungsgericht angewiesen, auf die Beschwerde dieser Behörde einzutreten und diese in materieller Hinsicht zu prüfen.

### Bemerkungen und Schlussfolgerungen

1. Zum Zweck der Einordnung dieses Urteils, insbesondere aber im Hinblick auf mögliche – weit über die Frage der Legitimation kantonalen Steuerbehörden zur öffentlich-rechtlichen Beschwerde hinausgehende – Auswirkungen, die Praxis und Rechtsprechung aus diesem Ur-

61 Art. 254 Abs. 1 StG BE bestimmt, dass bei einer steuerpflichtigen Person, die in einer andern Gemeinde als der Wohnsitz- oder der Sitzgemeinde u. a. eine Betriebsstätte hat, die Gemeindesteuer grundsätzlich nach den Regeln des interkantonalen Steuerrechts auf die beteiligten Gemeinden aufgeteilt wird.



teil ableiten könnten, wird hier daran erinnert, dass das StHG in Art. 4 Abs. 1 und in Art. 21 Abs. 1 lit. b einzig bestimmt, dass das Unterhalten von Betriebstätten im Kanton zur Steuerpflicht aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit führt. Diese Bestimmungen enthalten jedoch – anders als die Parallelnormen des DBG – keine Definition des Begriffs «Betriebstätte». Diese fehlende Betriebstätedefinition im StHG ist nicht zufällig, sondern basiert auf einem bewussten Entscheid im Rahmen der Vorarbeiten zu diesem Gesetz, bei der Betriebstätedefinition den Kantonen einen entsprechenden Freiraum bei der Ausgestaltung zu belassen. Die vom 3.8.1973 und 20.7.1976 datierenden Entwürfe der Koordinationskommission zum StHG enthielten in den seinerzeitigen Art. 3 Abs. 2 und 80 Abs. 3 noch die praktisch<sup>62</sup> identische Betriebstätedefinition, wie sie auch für das DBG vorgeschlagen wurde. In dem vom 15.4.1980 datierenden Entwurf der Koordinationskommission wurde die Umschreibung des Begriffs der Betriebstätte (nunmehr in Art. 4<sup>bis</sup> und Art. 22<sup>bis63</sup>) entfernt. Das Mustergesetz (ein von der Plenarversammlung der Konferenz der Kantonalen Finanzdirektoren am 21.10.1981 verabschiedeter unverbindlicher Gesetzgebungsvorschlag zu Handen der kantonalen Parlamente, der die Vorgaben des E-StHG umsetzte) war gleich aufgebaut und enthielt hinsichtlich der Umschreibung der Steuerpflicht aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit nur eine Betriebstätedefinition für juristische (nicht aber für natürliche) Personen und für das interkantonale (nicht aber für das internationale) Verhältnis. Der Gesetzgeber hat dann im StHG ganz darauf verzichtet, den Kantonen Vorgaben für die Betriebstätedefinition zu machen.<sup>64</sup>

Aus dieser Entstehungsgeschichte geht hervor, dass es sich bei diesem Verzicht um eine bewusste Entscheidung des Gesetzgebers gehandelt hat. Andernfalls hätte er einen der in den Vorarbeiten gemachten, anders lautenden Vorschläge in das Gesetz aufgenommen.

2. Das Bundesgericht ist bereits bei der Zuerkennung der Beschwerdelegitimation an die kantonalen Steuerbehörden bei der Frage des Vorliegens von Betriebstätten im interkantonalen Recht in BGE 134 I 303 E 1.2 (Tankstellen als Betriebstätten?) sehr weit gegangen. Es hat dort entschieden, dass es bei diesen Streitfragen nicht nur um das interkantonale Doppelbesteuerungsverbot (Art. 127 Abs. 3 BV) gehe, sondern dass dabei auch die Tragweite von Art. 21 Abs. 1 lit. b StHG in Frage stehe, weil die interkantonalen Doppelbesteuerungskonflikte letztlich auf diese Bestimmung bzw. auf die sie umsetzenden kantonalen Bestimmungen zurückgingen. Weil Art. 21 Abs. 1 lit. b StHG keine Definition enthalte, müsse auf die gesetzvertretende Rechtsprechung des Bundesgerichts zur Doppelbesteuerung zurückgegriffen werden. Das Bundesgericht bezeichnet das Ergebnis dieser Auslegung als «formalen Zusammenhang» mit dem Steuerharmonisierungsrecht. Über diesen doch sehr gekünstelten Umweg hat das Bundesgericht die Frage der Existenz von Betriebstätten im interkantonalen Verhältnis «unter das Dach des StHG gebracht», um aufgrund von Art. 73 Abs. 3 StHG die Legitimation der kantonalen Steuerverwaltung Aargau zur Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten zu bejahen.

3. Im hier zu besprechenden Urteil bewegt sich das Bundesgericht auf der gleichen Linie, geht aber noch einen Schritt weiter. Es stellt zunächst fest, dass der Begriff der Betriebstätte in Art. 254 StG BE nicht anders ausgelegt werden könne als in den für die Steuerpflicht aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit im interkantonalen und internationalen Verhältnis einschlägigen Bestimmungen von Art. 5 und 77 StG BE. Im Weiteren trifft es die Aussage, diese Umschreibungen seien «gestützt auf die harmonisierungsrechtlichen Normen von Art. 4 resp. Art. 21 StHG umschrieben» worden. Dies, obwohl das Steuerharmonisierungsgesetz eben gerade keine Umschreibung des Betriebstättebegriffs enthält, sondern diese Frage den kantonalen Gesetzgebern überlassen hat. Das Bundesgericht macht sogar die eindeutig unzutreffende Aussage, die Begriffe von Art. 5 und 77 StG BE seien harmonisiert worden. Wenn das StHG selbst einen Begriff («Betriebstätte») nur verwendet, aber nicht umschreibt, kann nicht von harmonisierten kantonalen Begriffen gesprochen werden. Harmonisiert ist einzig die Tatsache, dass Kantone das Betreiben einer Betriebstätte sowohl im interkantonalen als auch internationalen Steuerrecht als Tatbestand der Steuerpflicht aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit zu bezeichnen haben, nicht aber die konkrete Umschreibung des Betriebstättebegriffs. Im Streitfall geht es jedoch um die Frage der Umschreibung des Betriebstättebegriffs für Verpflegungsautomaten (im interkommunalen Doppelbesteuerungsrecht). Man ist versucht, hier – anders als bei der Legiti-

62 Der einzige Unterschied bestand darin, dass im StHG die Bauausführungen und Montagen von mindestens 12 Monaten nur gegenüber dem Ausland als Betriebstätten qualifiziert wurden.

63 In dieser Bestimmung war sogar vorgesehen, den Kantonen nicht einmal vorzuschreiben, dass sie ausländische juristische Personen mit schweizerischen Betriebstätten der Gewinnsteuer zu unterwerfen haben. Dieser Tatbestand wurde nur für interkantonale Fälle (und in Art. 4<sup>bis</sup> für natürliche Personen) als verbindliche Vorgabe für die Unterstellung unter die Steuerpflicht genannt.

64 Die Botschaft Steuerharmonisierung berücksichtigt diese Entstehungsgeschichte ungenügend, wenn dort ausgeführt wird, der Grund für den Verzicht auf eine weitergehende Betriebstätedefinition liege darin, dass die Rechtsprechung zum interkantonalen und internationalen Steuerrecht genügend Anhaltspunkte für die Auslegung enthalte.



mation von Steuerbehörden im Bereich des interkantonalen Rechts<sup>65</sup> – nicht von einem bundesgerichtlichen Umweg, sondern von einem Abweg zu sprechen.

4. Auch die weitere vom Bundesgericht angeführte Begründung, wonach ein unterschiedlicher Betriebstättebegriff im interkommunalen und im interkantonalen Steuerrecht zur Folge haben könnte, dass Rückwirkungen auf das interkantonale Steuerrecht resultierten und deshalb das Harmonisierungsrecht in nicht bloss nebensächlichem Umfang, sondern in einem Ausmass mitbetroffen sei, dass ein hinreichender formaler Bezug zum Steuerharmonisierungsrecht vorliege,<sup>66</sup> trägt nicht. Selbst wenn man das vom Bundesgericht geschaffene Institut des «formalen Bezugs zum Steuerharmonisierungsrecht» akzeptieren würde, ist nicht einzusehen, weshalb das abstrakte Risiko einer Rückwirkung der Betriebstättedefinition des interkommunalen Doppelbesteuerungsrechts des Kantons Bern auf das interkantonale Steuerrecht einen relevanten Bezug zum Steuerharmonisierungsgesetz haben soll. Die Frage, ob im interkantonalen Steuerrecht eine Betriebstätte vorliege, wird in Auslegung von Art. 127 Abs. 3 BV, und nicht in Anwendung des StHG, geregelt.

5. Es kann sicherlich die Auffassung vertreten werden, die ausufernde Rechtsprechung des Bundesgerichts zur Beschwerdelegitimation der kantonalen Steuerbehörden im interkantonalen und, wie hier aufgezeigt, auch im interkommunalen Steuerrecht stelle keine Störung des Rechtsfriedens dar. Sie darf jedoch in keinem Fall dazu führen, dass auf diesen verschlungenen Wegen die Rechtsprechung zur Rechtsmittel-Legitimation der Steuerbehörden auf das materielle Recht überschwappt und den Kantonen der ihnen aufgrund des Steuerharmonisierungsgesetzes zuerkannte Freiraum bei der Umschreibung des Begriffs der Betriebstätte beschnitten wird. Namentlich die Aussage des Bundesgerichts in E 4.4, wonach Rechtsbegriffe wegen der Rechtssicherheit grundsätzlich für die ganze Rechtsordnung gleich auszulegen seien, darf nicht in Richtung einer Kompetenz des Bundesgerichts, allenfalls sogar den kantonalen Gesetzgebern Vorgaben für die Umschreibung des Betriebstättebegriffs zu machen, verstanden werden. Gleiches gilt für die vom Bundesgericht in der gleichen Erwägung gemachte – unzutreffende – Feststellung, bei den Betriebstättedefinitionen im StG BE handle es sich um Umschreibungen, die gestützt auf die harmonisierungsrechtlichen Normen von Art. 4 bzw. Art. 21 StHG erfolgt seien. Sollte auf die Entscheidung, wonach die Kantone bei der Umschreibung des Betriebstättebegriffs gesetzgeberischen Freiraum haben – wie sie im Rahmen der Er-

arbeitung des Steuerharmonisierungsgesetzes getroffen worden ist und auch Eingang in das Gesetz selbst gefunden hat<sup>67</sup> – zurückgekommen werden, wäre dies Aufgabe des Gesetzgebers und nicht des Bundesgerichts.<sup>68</sup>

## Literatur

- ARNOLD MARTIN/MEIER ALFRED/SPINNLER PETER, Steuerpflicht bei Auslandbezug, ASA 70 (2001/2002), 1
- HÖHN ERNST/WALDBURGER ROBERT, Steuerrecht, Bd. I: Grundlagen – Grundbegriffe – Steuerarten. Interkantonales und Internationales Steuerrecht. Steuerverfahrens- und Steuerstrafrecht, 9. A., Bern u. a. 2001
- KOLB ANDREAS, Bilaterale Verträge I – Personenfreizügigkeit/Grenzgängerbesteuerung, FStR 2004, 22
- LOCHER PETER, Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, Art. 1 - 48 DBG, Therwil-Basel 2001
- OESTERHELT STEFAN, Besteuerung des Erwerbseinkommens von gebietsfremden Personen, StR 2010, 90
- PEDROLI ANDREA, in: Danielle Yersin/Yves Noël (Hrsg.), *Impôt fédéral direct: Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct*, Basel 2008
- SIMONEK MADELEINE, Unternehmenssteuerrecht. Entwicklungen 2009, Bern 2010
- WALDBURGER ROBERT, Rechtsprechung im Jahr 2008, FStR 2009, 284
- YERSIN DANIELLE, La distinction entre l'activité indépendante et la gestion de la fortune privée, dans le domaine immobilier, ASA 67 (1998/99), 97

## Berichte, Dokumente

- OECD-Komm., Kommentar zu den Artikeln des Musterabkommens, in: OECD Committee on Fiscal Affairs, Model Tax Convention on Income and on Capital (updated as of 7-22-2010), Condensed Version, Paris 2008, 43
- OECD-MA, OECD-Musterabkommen, in: OECD Committee on Fiscal Affairs, Model Tax Convention on Income and on Capital (updated as of 7-22-2010), Condensed Version, Paris 2008, 17

65 S. oben, Ziff. 2.

66 Im Sinn der oben, Ziff. 2, erwähnten Rechtsprechung.

67 S. oben, Ziff. 1.

68 Eine andere Gewichtung nimmt Madeleine Simonek unter Berufung auf die vertikale Steuerharmonisierung vor; s. SIMONEK, Unternehmenssteuerrecht. Entwicklungen 2009, 155.

## Rechtsquellen

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

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

BdBSt, BRB über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (vom 9.12.1940; in Kraft bis 31.12.1994), BS 6, 350

BGG, BG über das Bundesgericht (Bundesgerichtsgesetz) (vom 17.6.2005), SR 173.110

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

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-CO, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Kolumbien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vom 26.10.2007), BBl 2008, 4479 (noch nicht in Kraft)

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-NL 2010, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich der Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vom 26.2.2010), BBl 2010, 5809 (noch nicht in Kraft)

DBA-RCH, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Chile zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vom 2.4.2008), SR 0.672.924.51

DBA-RDU, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Östlich des Uruguay zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkom-

men und vom Vermögen (vom 18.10.2010), [www.estv.admin.ch/intsteuerrecht/themen/00170/index.html?lang=de](http://www.estv.admin.ch/intsteuerrecht/themen/00170/index.html?lang=de) (noch nicht in Kraft)

DBA-ZA, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Südafrika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen (vom 8.5.2007), SR 0.672.911.82

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

EFTA-Übereinkommen, Übereinkommen zur Errichtung der Europäischen Freihandelsassoziation (EFTA) (vom 4.1.1960), SR 0.632.31

FZA, Freizügigkeitsabkommen, 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 zugunsten der italienischen Grenzgemeinden (vom 3.10.1974), SR 0.642.045.43

Protokoll zum DBA-GR, Protokoll zur Änderung des Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Hellenischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen vom 16.6.1983 (vom 4.11.2010), [www.estv.admin.ch/intsteuerrecht/themen/00170/index.html?lang=de](http://www.estv.admin.ch/intsteuerrecht/themen/00170/index.html?lang=de), noch nicht in Kraft

Protokoll zum DBA-J, Protokoll zur Änderung des Abkommens zwischen der Schweiz und Japan zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen vom 19.1.1971 (vom 21.5.2010), BBl 2010, 5945 (noch nicht in Kraft)

StempelG VS, StempelG (vom 14.11.1953), SGS 643.1

StG BE, SteuerG (vom 21.5.2000), BGS 661.11

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

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

## Materialien

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

Botschaft Abkommen-FL, Botschaft des Bundesrates an die Bundesversammlung betreffend Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Fürstentum Liechtenstein über verschiedene Steuerfragen (vom 25.10.1995), BBl 1995 IV, 1633

# Gesetzgebungs-Agenda 2010/4

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

## Inhalt

1	Bund . . . . .	311	2.9	Nidwalden . . . . .	320
1.1	Unternehmenssteuerreform III . . . . .	311	2.10	Obwalden . . . . .	321
1.2	Steuerliche Rahmenbedingungen für konzerninterne Finanzierungen . . . . .	311	2.11	Solothurn . . . . .	322
1.3	Ersatzbeschaffung von selbstgenutztem Wohneigentum. . . . .	311	2.12	St.Gallen . . . . .	322
1.4	Mehrwertsteuer – Einführung eines Einheitsatzes und Aufhebung von Steuerausnahmen . . . . .	312	2.13	Tessin . . . . .	323
1.5	Steuerabzüge bei Aus- und Weiterbildungskosten . . . . .	313	2.14	Thurgau . . . . .	323
1.6	Eidg. Volksinitiativen zum Bausparen. . . . .	314	2.15	Uri . . . . .	324
1.7	Eidg. Volksinitiative zur Eigenmietwertbesteuerung («Sicheres Wohnen im Alter»). . . . .	314	2.16	Wallis. . . . .	325
1.8	Mitarbeiterbeteiligungen . . . . .	315	2.17	Zug . . . . .	325
1.9	Besteuerung nach dem Aufwand . . . . .	316	2.18	Zürich . . . . .	326
1.10	In der Herbstsession 2010 behandelte Motionen und Initiativen . . . . .	316	3	Doppelbesteuerungsabkommen. . . . .	326
2	Kantone . . . . .	317	3.1	Informationsaustausch . . . . .	326
2.1	Appenzell Ausserrhoden. . . . .	317	3.2	Indien . . . . .	327
2.2	Appenzell Innerrhoden. . . . .	317	3.3	Kasachstan. . . . .	327
2.3	Basel-Landschaft. . . . .	317			
2.4	Basel-Stadt. . . . .	317			
2.5	Bern . . . . .	318			
2.6	Freiburg . . . . .	319			
2.7	Graubünden . . . . .	320			
2.8	Luzern . . . . .	320			

\* 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 III

Im Auftrag des Vorstehers des Eidg. Finanzdepartements konkretisierte eine Arbeitsgruppe mit Vertretern von Bund und Kantonen die Ziele einer weiteren Unternehmenssteuerreform zur nachhaltigen Sicherung des Wirtschaftswachstums und schlug entsprechende Massnahmen vor. Der Bundesrat nahm die Erkenntnisse der Arbeitsgruppe zur Kenntnis und beauftragte am 10.12.2008 das Eidg. Finanzdepartement, eine Vernehmlassungsvorlage für eine weitere Reform der Unternehmensbesteuerung auszuarbeiten. Zum einen sollen die in der Schweiz tätigen Firmen von unnötigen Steuerlasten befreit und zum anderen soll die Position der Schweiz im internationalen Steuerwettbewerb gestärkt werden.<sup>1</sup>

Mit dieser Reform sollen auch die Regelungen für Kapitalgesellschaften mit besonderem kantonalen Steuerstatus (Holding- und Domizilgesellschaften, gemischte Gesellschaften) gewisse Änderungen erfahren. Diese Änderungen verstehen sich vor dem Hintergrund der Steuerkontroverse mit der EU, in deren Rahmen diese der Schweiz insbesondere Verletzungen des Freihandelsabkommens vorwirft. Diesen Vorwurf hat der Bundesrat stets zurückgewiesen und damit auch in Anspruch genommen, dass die Schweiz in Steuerfragen autonom bleibt. Er hat indessen der EU in Aussicht gestellt, sie im Rahmen des bestehenden Dialogs über die Umsetzung der geplanten autonomen Reformen zu informieren.<sup>2</sup> Dieses Informationsangebot war und ist jedoch mit der Erwartung verbunden, von der EU ein zustimmendes Feedback zu erhalten. Dieses Feedback erfolgte zwar im Sommer 2009 von Seiten der EU-Kommission, in der Folge aber nicht von allen Mitgliedstaaten.

Im Sommer 2010 hat die EU eine neue «Front» eröffnet, indem die EU-Kommission eine förmliche Anfrage betreffend Übernahme des Code of Conduct (Verhaltenskodex) der EU durch die Schweiz stellte. Dieser Kodex enthält die politische Verpflichtung der Mitgliedstaaten, den Steuerwettbewerb ausschliesslich über die Steuersätze zu führen und «schädliche Massnahmen» zu beseitigen. Die entsprechenden Kriterien des Kodex sind indessen unklar und interpretationsbedürftig, und deren Tragweite bei einer Anwendung auf die Schweiz ist ungewiss. Dementsprechend hat der Bundesrat lediglich in Sondierungsgesprächen über die Modalitäten eines allfälligen neuen Dialogs eingewilligt.

Aufgrund dieser Entwicklung ist die Unternehmenssteuerreform III vorerst blockiert. Die angekündigte Vernehmlassungsvorlage bleibt pendent; ein neuer Zeitplan liegt nicht vor.

### 1.2 Steuerliche Rahmenbedingungen für konzerninterne Finanzierungen

Am 18.6.2010 hat der Bundesrat die V über Änderungen im Bereich der Stempelabgaben und der Verrechnungssteuer<sup>3</sup> 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 für 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 schaffen könnte.

Weitergehende Massnahmen in diesem Bereich hat der Bundesrat im Rahmen der Unternehmenssteuerreform III<sup>4</sup> in Aussicht genommen. Diese ist indessen, wie in Abschn. 1.1 ausgeführt, vorerst blockiert.

### 1.3 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.

1 Für Einzelheiten s. Gesetzgebungs-Agenda 2009/2, Abschn. 1.2, FStR 2009, 150 f.

2 Für Einzelheiten s. Gesetzgebungs-Agenda 2009/2, Abschn. 1.2, FStR 2009, 150 f.

3 AS 2010, 2963.

4 S. Medienmitteilung des Eidg. Finanzdepartements (vom 18.6.2010), [www.efd.admin.ch/aktuell/medieninformation/00462/index.html?lang=de&msg-id=33777](http://www.efd.admin.ch/aktuell/medieninformation/00462/index.html?lang=de&msg-id=33777).



Die WAK-N beauftragte am 21.1.2008 die ESTV mit der Erstellung eines Berichts für die Umsetzung der Initiative. Am 9.2.2009 nahm die WAK-N einen entsprechenden Vorentwurf für eine Revision des StHG an und entschied gleichzeitig, eine Vernehmlassung durchzuführen, bevor sie den Gesetzesentwurf ihrem Rat unterbreite. 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-N 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 könnten, die günstiger sei als das bisherige Wohneigentum. Die relative Methode entspreche auch dem Verfassungsauftrag der Wohneigentumsförderung gemäss Art. 108 BV.<sup>5</sup>

Demgegenüber sprach sich der Bundesrat in seiner Stellungnahme vom 31.3.2010<sup>6</sup> zum Beschluss der WAK-N 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<sup>7</sup>, nach dem die absolute Methode die gesetzeskonforme Lösung darstelle, alle Kantone diese Methode anwenden. Ein erneuter

Systemwechsel würde damit die Rechtssicherheit unnötig beeinträchtigen.

Hingegen begrüsst der Bundesrat wie die WAK-N 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 entgegen dem Antrag des Bundesrats dem Entwurf der WAK-N zu. Damit soll auf Gesetzesstufe die Massgeblichkeit der relativen Methode festgeschrieben werden. Auch die Besteuerungskompetenz bei Ersatzbeschaffungen über die Kantonsgrenze würde damit in beantragtem Sinne geregelt.

#### 1.4 Mehrwertsteuer – Einführung eines Einheitssatzes und Aufhebung von Steuerausnahmen

Seit dem 1.1.2010 ist das neue Mehrwertsteuergesetz in Kraft, das den 1. Teil einer umfassenden Mehrwertsteuerreform beinhaltet.<sup>8</sup> Am 23.6.2010 hat der Bundesrat nunmehr die Zusatzbotschaft zur Botschaft zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer verabschiedet,<sup>9</sup> 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 er 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 Ver-

5 S. Medienmitteilung der WAK-N (vom 20.1.2010), [www.parlament.ch/d/mm/2010/Seiten/mm-wak-n-2010-01-20.aspx](http://www.parlament.ch/d/mm/2010/Seiten/mm-wak-n-2010-01-20.aspx).

6 BBI 2010, 2619.

7 BGE 130 II 202 = StE 2004 B 42.38 Nr. 24.

8 AS 2009, 5203; für Einzelheiten s. Gesetzgebungs-Agenda 2009/4, Abschn. 1.4, FStR 2009, 306 f.

9 BBI 2010, 5397.

mietung 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 im Jahr nicht mehr als Fr. 300 000 Einnahmen aus steuerbaren Leistungen 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.<sup>10</sup>

Die WAK des Nationalrats, der diese Vorlage als Erstrat behandelt, hat in der Zwischenzeit die Beratungen aufgenommen. Sie anerkennt, dass diese Revisionsvorlage mit ihren zahlreichen Vereinfachungen für steuerpflichtige Unternehmen die Rechtssicherheit verbessert, die Transparenz erhöht und die Kundenorientierung der Verwaltung stärkt. Sie hat denn auch an ihrer Sitzung vom 30./31.8.2010 mehrheitlich beschlossen, auf die Vorlage einzutreten. Eine Mehrheit der Kommission ist sich allerdings nicht sicher, ob die Einführung eines Einheitsatzes die beste Lösung sei. Aus diesem Grund beantragt sie dem Nationalrat, die Vorlage an den Bundesrat zurückzuweisen, mit dem Auftrag, dem Parlament eine MWST-Revision nach dem sog. 2-Satz-Modell zu unterbreiten. Insbesondere möchte sie zusätzlich die Bereiche Gesundheitswesen, Bildungswesen, Kultur, Leistungen/Veranstaltungen im Sportbereich und wohltätige Institutionen in den Ausnahmenkatalog aufnehmen. Dem reduzierten Satz möchte sie die Nahrungsmittel, das Gastgewerbe und die Beherbergung unterstellen. Die Behandlung im Plenum ist für die Wintersession 2010 vorgesehen.<sup>11</sup>

Der Bundesrat hat ausserdem am 18.6.2010 mit Rückwirkung ab dem 1.1.2010 die Mehrwertsteuerverordnung durch zwei Änderungen präzisiert.<sup>12</sup> Einerseits wird 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 von Medikamenten in der Mehrwertsteuerverordnung an das Heilmittelrecht angepasst. Diese Änderungen dienen der Klarstellung und der Erhöhung der Rechtssicherheit.<sup>13</sup>

### 1.5 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 Ständeratskommission für Wirtschaft und Abgaben (WAK-S) 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 selbständigen oder unselbständigen 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.

In Erfüllung dieses parlamentarischen Auftrags eröffnete der Bundesrat am 14.4.2010 eine Vernehmlassung über eine entsprechende Gesetzesänderung für Bund und Kantone. 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

10 S. Medienmitteilung des Eidg. Finanzdepartements (vom 24.6.2010), [www.efd.admin.ch/aktuell/medieninformation/00462/index.html?lang=de&msg-id=33896](http://www.efd.admin.ch/aktuell/medieninformation/00462/index.html?lang=de&msg-id=33896).

11 S. Medienmitteilung der WAK-N (vom 31.8.2010), [www.parlament.ch/d/mm/2010/Seiten/mm-wak-n-2010-08-31.aspx](http://www.parlament.ch/d/mm/2010/Seiten/mm-wak-n-2010-08-31.aspx).

12 AS 2010, 2833.

13 S. Medienmitteilung des Eidg. Finanzdepartements (vom 18.6.2010), [www.efd.admin.ch/aktuell/medieninformation/00462/index.html?lang=de&msg-id=33780](http://www.efd.admin.ch/aktuell/medieninformation/00462/index.html?lang=de&msg-id=33780).

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 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.<sup>14</sup>

Die Auswertung der Ergebnisse der Vernehmlassung, die bis zum 7.8.2010 lief, liegt noch nicht vor.

### 1.6 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 18.9.2009<sup>15</sup> beantragte der Bundesrat den eidg. Räten, beide Initiativen Volk und Ständen mit der Empfehlung zu unterbreiten, diese abzulehnen. Der Bundesrat lehnt 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 beständen mit den Vorbezugsmöglichkeiten im Rahmen der beruflichen und der gebundenen Vorsorge bereits wirksame Instrumente für dessen Förderung. Zudem habe das Bausparen negative volkswirtschaftliche Auswirkungen, und es 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-N 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 ihre WAK-S 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 Geld nicht oder nur teilweise für den Erwerb von Wohneigentum eingesetzt wird.

Als Folge dieser Beschlüsse lehnte der Ständerat die Kommissionsmotion der WAK-N, 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.

### 1.7 Eidg. Volksinitiative zur Eigenmietwertbesteuerung («Sicheres Wohnen im Alter»)

Am 23.1.2009 reichte der Hauseigentümerverband Schweiz zusammen mit weiteren Verbänden neben der Volksinitiative zum Bausparen<sup>16</sup> 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

14 S. Medienmitteilung des Eidg. Finanzdepartements (vom 16.4.2010), [www.efd.admin.ch/aktuell/medieninformation/00462/index.html?lang=de&msg-id=32601](http://www.efd.admin.ch/aktuell/medieninformation/00462/index.html?lang=de&msg-id=32601).

15 BBl 2009, 6975 ff., und Medienmitteilung des Eidg. Finanzdepartements (vom 18.9.2009), [www.efd.admin.ch/aktuell/medieninformation/00462/index.html?lang=de&msg-id=29112](http://www.efd.admin.ch/aktuell/medieninformation/00462/index.html?lang=de&msg-id=29112).

16 S. Abschn. 1.6.

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 abzugsfähig bleiben. Weitere Motionen in dieser Frage wurden im laufenden Jahr eingereicht.

Am 17.6.2009 fällt 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.<sup>17</sup> Dieses eröffnete am 6.11.2009 zu einem entsprechenden Botschaftsentwurf ein Vernehmlassungsverfahren, das bis zum 15.2.2010 dauerte.

Am 23.6.2010 hat der Bundesrat nunmehr seine Botschaft zur Volksinitiative verabschiedet.<sup>18</sup> 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 einen 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 der Vernehmlassung weist der indirekte Gegenvorschlag indes verschiedene Änderungen auf und umfasst nunmehr folgende Eckwerte:

- Mit dem Wegfall des steuerbaren Eigenmietwerts entfällt der Abzug für Unterhaltskosten, Versicherungsprämien und Verwaltungskosten 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 selbst bewohntes 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 sie im Vernehmlassungsentwurf noch enthalten war, wird wegen fehlender Verfassungskonformität verzichtet. Hingegen haben die Kantone die Möglichkeit, eine Kostenanlastungssteuer einzuführen, um zumindest einen Teil der wegfallenden Einnahmen aus der Eigenmietwertbesteuerung von Zweitliegenschaften kompensieren zu können.

## 1.8 Mitarbeiterbeteiligungen

Am 17.11.2004 hatte der Bundesrat die Botschaft zum BG über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen verabschiedet.<sup>19</sup> In der Sommersession 2005 hatte der Ständerat dieses Gesetz als Erstrat beraten und mit geringfügigen Änderungen angenommen.<sup>20</sup> Der Nationalrat beriet es in der Frühjahrsession 2006 als Zweirat und schuf dabei gegenüber dem Beschluss des Ständerats 2 Differenzen. So sollte bei den Mitarbeiteroptionen nur ein Abzug von 6 % pro Sperrjahr gewährt werden, höchstens aber 50 %. Der Ständerat hatte demgegenüber einem Abzug von 10 % pro Sperrjahr, höchstens 50 %, zugestimmt. Sodann sollten Optionen, die zufolge Domizilwechsels mit einer Quellensteuer erfasst werden, zum Quellensteuersatz von 11,5 % besteuert werden. Hier hatte der Ständerat einen Satz von 10 % beschlossen.<sup>21</sup>

Die WAK des Ständerats, an welche die Vorlage zwecks Differenzbereinigung zurückging, entschied in der Folge, dass zusätzliche vertiefere Abklärungen zu treffen

17 S. Medienmitteilung des Eidg. Finanzdepartements (vom 17.6.2009), [www.efd.admin.ch/aktuell/medieninformation/00462/index.html?msg-id=27483](http://www.efd.admin.ch/aktuell/medieninformation/00462/index.html?msg-id=27483).

18 BBl 2010, 5303.

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

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

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



seien und beauftragte die ESTV mit der Ausarbeitung eines entsprechenden Berichts. Diese unterbreitete ihren Bericht am 14.4.2008 der WAK des Ständerats, und in der Sommersession 2008 nahm der Ständerat die Beratungen wieder auf. Dabei beschloss er, bei der Optionsbesteuerung an seinem ursprünglichen Beschluss (Abzug von 10 % pro Sperrjahr, höchstens 50 %) festzuhalten. Beim Quellensteuersatz übernahm er demgegenüber den Beschluss des Nationalrats (11,5 %).

In der Herbstsession 2010 hat der Nationalrat seine Beratungen im Differenzbereinigungsverfahren wieder aufgenommen und dabei dem zwischenzeitlich vom Bundesrat unterbreiteten Änderungsantrag zugestimmt, bei Mitarbeiteroptionen an der Besteuerung zum Zeitpunkt der Ausübung festzuhalten, neu aber die volle Besteuerung vorzusehen und auf einen Einschlag zu verzichten. Bei der Besteuerung der Mitarbeiteraktien hielt er mit Zustimmung des Bundesrats an seinem Beschluss (Besteuerung zum Zeitpunkt der Ausgabe, Einschlag von 6 % pro Sperrjahr, max. für 10 Jahre) fest.

### 1.9 Besteuerung nach dem Aufwand

Sowohl das DBG wie auch das StHG sehen vor, dass ausländische Staatsangehörige, die in der Schweiz Wohnsitz haben, hier aber nicht erwerbstätig sind, nach ihrem (Lebens-)Aufwand besteuert werden können. Diese Regelung ist in den zurückliegenden Jahren zunehmend in Frage gestellt worden, insbesondere seit der Kanton Zürich die Aufwandbesteuerung mittels Volksentscheid abgeschafft hat. Nach Auffassung des Bundesrats ist die Besteuerung nach dem Aufwand ein wichtiges steuerpolitisches Instrument mit erheblicher volkswirtschaftlicher Bedeutung und langer Tradition. Sie soll deshalb beibehalten werden. Der Bundesrat erachtet indessen eine Reform für notwendig. Ziel der Reform soll es sein, die Anwendung der Besteuerung nach dem Aufwand zu verbessern, um deren Akzeptanz zu stärken. Gezielte Anpassungen sollen sicherstellen, dass sowohl Standort als auch Gerechtigkeitsüberlegungen Rechnung getragen wird. Gleichzeitig sollen die Rechtssicherheit erhöht und die Regelung von Bund und Kantonen harmonisiert werden.

In einer Vernehmlassungsvorlage, die der Bundesrat am 8.9.2010 verabschiedet hat, schlägt dieser in Übereinstimmung mit der Konferenz der kantonalen Finanzdirektorinnen und Finanzdirektoren (FDK) vor, die Voraussetzungen für die Anwendung der Aufwandbesteuerung im DBG und im StHG wie folgt zu modifizieren:

- Als Mindestlimite für den weltweiten Aufwand soll bei der direkten Bundessteuer und der kantonalen Steuer das 7-Fache des Mietzinses bzw. des Miet-

werts oder das 3-Fache des Pensionspreises für Unterkunft und Verpflegung festgelegt werden.

- Bei der direkten Bundessteuer soll eine minimale Bemessungsgrundlage von Fr. 400 000 festgelegt werden; die Kantone sollen ebenfalls einen Mindestbetrag festlegen, sind aber bei dessen Höhe frei.
- Die Kantone sollen verpflichtet werden, bei der Aufwandbesteuerung die Vermögenssteuer zu berücksichtigen.
- Für Altfälle soll eine Übergangsfrist von 5 Jahren festgelegt werden.

Die Vernehmlassung dauert bis zum 17.12.2010.<sup>22</sup>

### 1.10 In der Herbstsession 2010 behandelte Motionen und Initiativen

Der Nationalrat hat:

- *angenommen:*
  - eine Motion betr. Rückerstattung der Mehrwertsteuer bei der Ausfuhr im Reiseverkehr;
  - eine Motion betr. Beschleunigung der internationalen Amtshilfe in Steuersachen;
- *abgelehnt:*
  - eine Motion betr. Besteuerung der Alimente bei geschiedenen oder getrennt lebenden Eltern;
  - eine Motion betr. Trockenlegung aller Steuerlosen (bezüglich Pauschalbesteuerung);
  - 2 Motionen betr. steuerliche Behandlung von Boni;
  - eine parlamentarische Initiative betr. Einschränkung der Rechts- und Amtshilfe nur bei Steuerbetrug;
  - eine parlamentarische Initiative betr. Beschränkung der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Abgangsschädigungen als Aufwand bei den Unternehmen;
- *abgeschrieben bzw. keine Folge gegeben:*
  - 4 parlamentarische(n) Initiativen zum Lohnausweis.

Der Ständerat hat:

- *angenommen:*
  - eine Motion, welche die Regelung der Amtshilfe bei Doppelbesteuerungsabkommen auf Gesetzesstufe verlangt;
  - eine Motion, welche eine umfassende Revision des Steuerstrafrechtes verlangt;
- *nicht Folge gegeben:*
  - 2 Standesinitiativen, welche die Steuerbefreiung der Kinder- und Ausbildungszulagen verlangen.

22 S. Medienmitteilung des Eidg. Finanzdepartements (vom 8.9.2010), [www.efd.admin.ch/aktuell/medieninformation/00462/index.html?lang=de&msg-id=35029](http://www.efd.admin.ch/aktuell/medieninformation/00462/index.html?lang=de&msg-id=35029).



## 2 Kantone

### 2.1 Appenzell Ausserrhoden

Die Sozialdemokratische Partei hat am 28.4.2010 eine Volksinitiative zur Abschaffung der Pauschalbesteuerung reicher Ausländer eingereicht. Zurzeit liegt das Geschäft beim Regierungsrat. 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 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;
- Kapitalleistungen aus Vorsorge: Tarifsenkung von  $\frac{1}{3}$  auf  $\frac{1}{4}$  des ordentlichen Tarifs;
- Vermögenssteuer: Anrechnung der Einkommenssteuer auf Erträgen qualifizierter Beteiligungen an die Vermögenssteuer auf solchen 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,<sup>23</sup> indirekte Teilliquidation und Transponierung,<sup>24</sup> kollektive Kapitalanlagen,<sup>25</sup> Änderungen des Nachsteuerverfahrens und des Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung auf dem Gebiet der direkten Steuern,<sup>26</sup> Unternehmenssteuerreform II,<sup>27</sup> Gaststaat-

gesetz,<sup>28</sup> Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und Einführung der straflosen Selbstanzeige<sup>29</sup> sowie Abschaffung der Dumont-Praxis.<sup>30</sup>

### 2.3 Basel-Landschaft

Zurzeit werden die Grundstückgewinn- und Handänderungssteuern noch von den Bezirksschreibereien veranlagt und dann zur Kontrolle und zur Eröffnung der Steuer an die Steuerverwaltung geschickt. Diese zum Teil komplizierten Abläufe führten zu Friktionen und Doppelspurigkeiten. In einem 1. Schritt erfolgte deshalb die Übernahme des Bezugs der Spezialsteuern (Grundstückgewinn-, Handänderungs-, Erbschafts- und Schenkungssteuern) durch die Steuerverwaltung per 1.1.2010. Mittels einer Vorlage an den Landrat soll nun die Übernahme der Veranlagung der Spezialsteuern durch die kantonale Steuerverwaltung als folgerichtiger 2. Reorganisationschritt auf das 1. Halbjahr 2011 erfolgen. Die Veranlagung der Grundstückgewinn- und Handänderungssteuern und die dafür zuständige Behörde sind sowohl im Steuergesetz als auch im Dekret zum Steuergesetz geregelt. Damit zukünftig die kantonale Steuerverwaltung auch die Veranlagung der Grundstückgewinn- und Handänderungssteuern vornehmen kann, hat der Regierungsrat am 21.9.2010 eine Vorlage zur Änderung des Steuergesetzes und des Dekrets zum Steuergesetz zuhanden des Landrats verabschiedet.

### 2.4 Basel-Stadt

Der Regierungsrat hat mit Beschluss vom 21.9.2010 dem Grossen Rat eine Gesetzesvorlage zur Familienbesteuerung unterbreitet. Vorgeschlagen wird analog zur direkten Bundessteuer<sup>31</sup> eine hälftige Aufteilung des Kinderabzugs bei getrennt veranlagten Eltern, wenn die elterliche Sorge gemeinsam ausgeübt wird und keine Kindesunterhaltsbeiträge bezahlt werden; zudem soll das Zusammenleben der steuerpflichtigen Person in häuslicher Gemeinschaft mit dem Kind nicht mehr Voraussetzung für den Abzug sein. Beim Kinderbetreuungskostenabzug soll entsprechend den Vorgaben des StHG<sup>32</sup> die Alterslimite für betreute Kinder von 15 auf 14 Jahre herabgesetzt werden. Schliesslich sieht die Vorlage einen spe-

23 BG über Massnahmen zur Bekämpfung der Schwarzarbeit (vom 17.6.2005), SR 822.41.

24 BG über dringende Anpassungen bei der Unternehmensbesteuerung (vom 23.6.2006), AS 2006, 4883.

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

26 BG über Änderungen des Nachsteuerverfahrens und des Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung auf dem Gebiet der direkten Steuern (vom 20.12.2006), AS 2007, 2973.

27 BG über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (vom 23.3.2007), AS 2008, 2893.

28 BG über die von der Schweiz als Gaststaat gewährten Vorrechte, Immunitäten und Erleichterungen sowie finanziellen Beiträge (vom 22.6.2007), SR 192.12.

29 BG über die Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die Einführung der straflosen Selbstanzeige (vom 20.3.2008), AS 2008, 4453.

30 BG über die steuerliche Behandlung von Instandstellungskosten bei Liegenschaften (vom 3.10.2008), AS 2009, 1515.

31 In der Fsg. gemäss BG über die steuerliche Entlastung von Familien mit Kindern (vom 25.9.2009), AS 2010, 455.

32 In der Fsg. gemäss BG über die steuerliche Entlastung von Familien mit Kindern (vom 25.9.2009), AS 2010, 455.

ziellen Unterstützungsabzug für Konkubinatspaare mit Kindern vor, mit dem die Schlechterstellung von Einverdiener-Konkubinatspaaren gegenüber gleich situierten Ehepaaren weitgehend beseitigt werden soll. Die Vorlage kann im Internet eingesehen werden.<sup>33</sup>

Bei der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Grossen Rats (WAK) befinden sich 2 Volksinitiativen in Beratung. Die SVP-Initiative «Konkurrenzfähige Einkommenssteuern für den Mittelstand im Vergleich zu Baselland (Mittelstandsinitiative)» strebt eine Reduktion der Steuersätze beim Einkommenssteuertarif an und hätte bei einer Annahme durch das Volk Steuerausfälle von rund Fr. 115 Mio. zur Folge. Die FDP-Initiative «Milderung der Vermögenssteuer (Entlastung von Mittelstand und Gewerbe bei der Vermögenssteuer)» wünscht eine Verdoppelung der Freibeträge bei der Vermögenssteuer; sie wäre mit Steuerausfällen von Fr. 12 Mio. verbunden. Der Grosse Rat hat die Möglichkeit, die Initiativen dem Volk mit oder ohne Gegenvorschlag zur Abstimmung vorzulegen.

Ebenfalls noch in Beratung bei der WAK befindet sich die vom Regierungsrat mit Ratschlag vom 18.5.2010 vorgeschlagene Senkung der Gewinnsteuer für Kapitalgesellschaften und Genossenschaften. Vorgeschlagen wird eine sukzessive Herabsetzung des maximalen Gewinnsteuersatzes von bisher 22 % in 4 Schritten auf 20 % ab Steuerperiode 2011, wobei mit Ausnahme des 1. Schrittes die 3 weiteren Teilsenkungen von jeweils 0,5 %-Punkten nur unter der doppelten Bedingung erfolgen sollen, dass das reale Bruttoinlandprodukt der Schweiz in den 4 Quartalen vor der jeweiligen Steuerperiode zugenommen hat 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. Die Vorlage kann im Internet eingesehen werden.<sup>34</sup>

Des Weiteren haben sich der Regierungsrat und die Präsidenten der Basler Wirtschaftsverbände auf eine gemeinsame Steuerstrategie geeinigt und am 20.9.2010 eine entsprechende Absichtserklärung unterzeichnet, welche zum Ziel hat, den Kanton Basel-Stadt in den kommenden Jahren bei den Unternehmenssteuern ins schweizerische Mittelfeld zu führen und die steuerliche Belastung im Laufe der nächsten 5 - 7 Jahre sukzessive von derzeit 22 % auf 18 % zu reduzieren. Angesichts der

speziellen Situation bei den juristischen Personen (interkantonal vergleichsweise hohe Steuerbelastung, hoher Anteil der Steuern der juristischen Personen am gesamten Steueraufkommen, ungleichmässige Verteilung der Steuerlasten unter den Unternehmen) stelle eine Senkung des maximalen Gewinnsteuersatzes die wirksamste und nachhaltigste Massnahme zur Erhaltung und Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit des Kantons und seiner Attraktivität als Unternehmensstandort dar. Die Steuer-senkungen sollen an bestimmte wirtschafts- und finanzpolitische Bedingungen geknüpft werden, um ihre Haushaltsverträglichkeit sicherzustellen.<sup>35</sup>

Schliesslich hat der Grosse Rat am 8.9.2010 einige kleinere Steuergesetzänderungen hinsichtlich des Rechtsmittelverfahrens vor der Steuerrekurskommission gutgeheissen, um dieses zu beschleunigen. Zum einen sind die Zuständigkeiten des Kommissionspräsidenten als Einzelrichter erweitert worden. Zum anderen wurde der Steuerrekurskommission die Möglichkeit eingeräumt, ihre Entscheide ohne Begründung zu eröffnen, wenn die Parteien binnen 10 Tagen seit Zustellung des Entscheidungsdispositivs keine schriftliche Begründung verlangen. Die Vorlage kann im Internet eingesehen werden.<sup>36</sup>

## 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 gemeinsa-

33 [www.steuerverwaltung.bs.ch/steuersystem/stgg-gesetzesmaterialien.htm](http://www.steuerverwaltung.bs.ch/steuersystem/stgg-gesetzesmaterialien.htm).

34 [www.steuerverwaltung.bs.ch/steuersystem/stgg-gesetzesmaterialien.htm](http://www.steuerverwaltung.bs.ch/steuersystem/stgg-gesetzesmaterialien.htm).

35 [www.medienmitteilungen.bs.ch/2010-09-20-rrbs-001.htm](http://www.medienmitteilungen.bs.ch/2010-09-20-rrbs-001.htm).

36 [www.steuerverwaltung.bs.ch/steuersystem/stgg-gesetzesmaterialien.htm](http://www.steuerverwaltung.bs.ch/steuersystem/stgg-gesetzesmaterialien.htm).

- mer elterlicher Sorge steht und keine Unterhaltsbeiträge geltend gemacht werden;
- Senkung des Einkommenssteuertarifs und des Tarifs für Kapitalleistungen aus Vorsorge;
  - Anpassung der Bestimmungen über das Teilsatzverfahren zur Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung aufgrund eines Urteils des Bundesgerichts<sup>37</sup>: 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 Vermögenssteuerbremse 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;
  - Aufnahme von neuen Bestimmungen zur detaillierteren Regelung des Steuererlasses;
  - Umsetzung von Bundesrecht: Unternehmenssteuerreform II,<sup>38</sup> Änderungen des Nachsteuerverfahrens und des Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung,<sup>39</sup> Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und straflose Selbstanzeige,<sup>40</sup> Gaststaatgesetz.<sup>41</sup>

Der Wortlaut der neuen Bestimmungen kann im Internet eingesehen werden.<sup>42</sup> Die Referendumsfrist ist am 15.7.2010 unbenutzt abgelaufen. Folglich bleibt die Eventualvorlage, die der Grosse Rat zusammen mit der Hauptvorlage beschlossen hatte, bedeutungslos. Die Hauptvorlage wird damit 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 Vermögenssteuer-senkungen, soweit sie über den blossen Teuerungs-ausgleich 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; sie dauert noch an. Eine Volksabstimmung könnte erst im Jahr 2011 stattfinden, sodass die Revision per 1.1.2011 nicht mehr betroffen ist.

## 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.

Der Staatsrat hat am 21.9.2010 eine Teilrevision des Gesetzes über die direkten Kantonssteuern verabschiedet und an den Grossen Rat überwiesen. Im Wesentlichen geht es um Folgendes:

### *Natürliche Personen:*

- Einführung des Vollsplittings von 50 % für Ehepaare und Einelternfamilien (bisher 56 %);
- Abzug bis Fr. 6000 für Kinderbetreuungskosten (dieser Abzug soll zum allgemeinen Abzug umgewandelt werden und den bisherigen Sozialabzug ersetzen);
- Abzug bis höchstens Fr. 5000 für Zuwendungen an politische Parteien;
- Senkung der Vermögenssteuern um 5 % - 10 %;
- rascherer Ausgleich der kalten Progression (bei Änderung des Landesindex der Konsumentenpreise um wenigstens 5 % statt wie bisher 8 %, jedoch mind. alle 3 Jahre);
- Inkraftsetzung der letzten Etappe der Unternehmenssteuerreform II<sup>43</sup> (Kapitaleinlageprinzip, erleichteter Beteiligungsabzug, Erweiterung des Begriffs der Ersatzbeschaffung).

37 BGE 136 I 49.

38 BG über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (vom 23.3.2007), AS 2008, 2893.

39 BG über Änderungen des Nachsteuerverfahrens und des Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung auf dem Gebiet der direkten Steuern (vom 20.12.2006), AS 2007, 2973.

40 BG über die Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die Einführung der straflosen Selbstanzeige (vom 20.3.2008), AS 2008, 4453.

41 BG über die von der Schweiz als Gaststaat gewährten Vorrechte, Immunitäten und Erleichterungen sowie finanziellen Beiträge (vom 22.6.2007), SR 192.12.

42 [www.sta.be.ch/site/referendum-erlass-steuergesetz-de.pdf](http://www.sta.be.ch/site/referendum-erlass-steuergesetz-de.pdf).

43 BG über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (vom 23.3.2007), AS 2008, 2893.

*Juristische Personen:*

- Senkung der Gewinn- und Kapitalsteuern um 10 % (z. B. Gewinnsteuer 8,5 % statt 9,5 %).

Der Grosse Rat wird die Vorlage im November 2010 behandeln. Die Änderungen sollen am 1.1.2011 in Kraft treten und führen für den Kanton zu einer Einnahmehinbusse von jährlich Fr. 36 Mio.

**2.7 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.<sup>44</sup> Abziehbar sind Zahlungen bis Fr. 10 000. Dieser Abzug soll auf den gleichen 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 Bund<sup>45</sup> 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,<sup>46</sup> und das Bundesgericht ist auf eine entsprechende Beschwerde des Kantons mangels Legitimation nicht eingetreten.<sup>47</sup> 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.<sup>48</sup> 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.<sup>49</sup> 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 haben in der Oktobersession 2010 stattgefunden.

**2.8 Luzern**

Die Initiative «Schluss mit den Steuerprivilegien für ausländische Millionärinnen und Millionäre! Abschaffung der Pauschalbesteuerung» ist zustande gekommen. Geplant ist, dass die Regierung im Frühling 2011 die Botschaft verabschiedet wird. Die Volksabstimmung wird ebenfalls im Jahr 2011 stattfinden.

**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 %;

44 BG über die steuerliche Abzugsfähigkeit von Zuwendungen an politische Parteien (vom 12.6.2009), AS 2010, 449.

45 BG über die steuerliche Entlastung von Familien mit Kindern (vom 25.9.2009), AS 2010, 455.

46 VGer A 09 3 (12.5.2009), einsehbar unter [www.gr.ch/DE/institutionen/gerichte/vg/dokumentation/Seiten/Entscheidungsammlung.aspx](http://www.gr.ch/DE/institutionen/gerichte/vg/dokumentation/Seiten/Entscheidungsammlung.aspx).

47 BGer 2C\_382/2009 (5.5.2010).

48 BGE 136 I 49.

49 BGer 2C\_319/2009 und 2C\_321/2009 (26.1.2010, zur amtlichen Publikation vorgesehen).



- 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,<sup>50</sup> Unternehmenssteuerreform II,<sup>51</sup> steuerliche Behandlung von Instandstellungskosten bei Liegenschaften (Abschaffung der Dumont-Praxis),<sup>52</sup> Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und straflose Selbstanzeige.<sup>53</sup>

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 Obwalden

Der Regierungsrat hat am 29.6.2010 eine Teilrevision des Steuergesetzes zuhanden des Kantonsrats verabschiedet, bei der es hauptsächlich um den Nachvollzug von Bundesrecht geht. Im Wesentlichen sind folgende Massnahmen geplant:

- Änderung des Erbschafts-, Schenkungs- und Handänderungssteuerrechts: Ausweitung der Steuerbefreiung auf Erbschaften, Schenkungen und Handänderungen zwischen Schwiegereltern, Schwiegersohn und Schwiegertochter. Nach geltendem Recht ist z. B. eine Schenkung an den Sohn steuerbefreit, nicht aber eine Schenkung an die Schwiegertochter.
- Pauschalierung der Anlagekosten bei der Grundstückgewinnsteuer: Die Anlagekosten sollen pauschaliert werden können, wenn das Grundstück im

Zeitpunkt der Veräusserung überbaut ist und die steuerpflichtige Person es länger als 10 Jahre besessen hat. Die Pauschale soll in Prozenten des Veräusserungserlöses bemessen werden. Höhere Anlagekosten sollen angerechnet werden, wenn die steuerpflichtige Person sie nachweist.

- Anpassungen an das Bundesrecht: Gaststaatgesetz,<sup>54</sup> Unternehmenssteuerreform II,<sup>55</sup> steuerliche Behandlung von Instandstellungskosten bei Liegenschaften (Abschaffung der Dumont-Praxis),<sup>56</sup> Abzugsfähigkeit von Mitgliederbeiträgen und Zuwendungen an politische Parteien bis max. Fr. 10 000,<sup>57</sup> Limitierung des Abzugs für die Kosten der Fremdbetreuung von Kindern auf max. je Fr. 10 000,<sup>58</sup> Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und straflose Selbstanzeige.<sup>59</sup>

Die Teilrevision soll per 1.1.2011 in Kraft treten. Die Vorlage kann im Internet eingesehen werden.<sup>60</sup>

Ausserdem hat der Regierungsrat am 17.8.2010 eine weitere Teilrevision des Steuergesetzes, die per 1.1.2012 in Kraft treten soll, in die Vernehmlassung geschickt. Im Wesentlichen geht es um folgende Punkte:

### Natürliche Personen:

- Entlastung von unteren und mittleren Einkommen mittels eines Sonderabzugs;
- Anpassung des Kinderabzugs an die Regelungen im DBG;

### Juristische Personen:

- Senkung des Gewinnsteuersatzes von 6 % auf 5,5 %;
- Anhebung der Mindeststeuer für unbeschränkt Steuerpflichtige von Fr. 500 auf Fr. 1000;

*Erhebung einer Sondersteuer für die Gemeinde:* Zur Finanzierung einer bedeutenden kommunalen Infrastrukturanlage soll der Gemeindesteuerfuss zeitlich befristet und zweckgebunden erhöht werden können. Die Festlegung der zusätzlichen Einheiten soll zusammen

50 BG über die von der Schweiz als Gaststaat gewährten Vorrechte, Immunitäten und Erleichterungen sowie finanziellen Beiträge (vom 22.6.2007), SR 192.12.

51 BG über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (vom 23.3.2007), AS 2008, 2893.

52 BG über die steuerliche Behandlung von Instandstellungskosten bei Liegenschaften (vom 3.10.2008), AS 2009, 1515.

53 BG über die Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die Einführung der straflosen Selbstanzeige (vom 20.3.2008), AS 2008, 4453.

54 BG über die von der Schweiz als Gaststaat gewährten Vorrechte, Immunitäten und Erleichterungen sowie finanziellen Beiträge (vom 22.6.2007), SR 192.12.

55 BG über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (vom 23.3.2007), AS 2008, 2893.

56 BG über die steuerliche Behandlung von Instandstellungskosten bei Liegenschaften (vom 3.10.2008), AS 2009, 1515.

57 BG über die steuerliche Abzugsfähigkeit von Zuwendungen an politische Parteien (vom 12.6.2009), AS 2010, 449.

58 BG über die steuerliche Entlastung von Familien mit Kindern (vom 25.9.2009), AS 2010, 455.

59 BG über die Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die Einführung der straflosen Selbstanzeige (vom 20.3.2008), AS 2008, 4453.

60 [www.ow.ch/de/politik/kantonsratmain/politbusiness/welcome.php?action=showinfo&info\\_id=5749](http://www.ow.ch/de/politik/kantonsratmain/politbusiness/welcome.php?action=showinfo&info_id=5749).



mit dem entsprechenden Kreditbeschluss an einer kommunalen Urnenabstimmung erfolgen.

Die Vernehmlassung dauerte bis zum 5.11.2010. Die Vorlage kann im Internet eingesehen werden.<sup>61</sup>

## 2.11 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 Unternehmenssteuerreform II,<sup>62</sup> das EMRK-konforme Nachsteuer- und Steuerstrafverfahren<sup>63</sup> sowie die erleichterte Nachbesteuerung in Erbfällen und die straflose Selbstanzeige.<sup>64</sup> Die Abschaffung der Dumont-Praxis<sup>65</sup> 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 Regelung<sup>66</sup> bis zu einem Betrag von Fr. 20 000 jährlich abgezogen werden. Ebenfalls an die bundesrechtlichen Vorgaben angepasst wurde der Abzug für Kinderbetreuungskosten,<sup>67</sup> 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 (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 Steuerausscheidungen 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.

## 2.12 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.

Aufgrund der Bestrebungen der Finanzdirektorenkonferenz (FDK) und des Bundesrats, die Aufwandbesteuerung beizubehalten, jedoch die Bedingungen zu verschärfen, wäre es nach Ansicht der Regierung verfehlt, wenn der Kanton St.Gallen die Aufwandbesteuerung abschaffen würde. Die Regierung lehnt deshalb die Gesetzesinitiative ab und hat am 10.8.2010 als Gegenvorschlag eine Botschaft und einen Entwurf für eine Teilrevision des Steuergesetzes zuhanden des Kantonsrats verabschiedet. Der Gegenvorschlag sieht vor, dass bei der Aufwandbesteuerung das steuerbare Einkommen neu wenigstens dem 7-fachen Betrag des (jährlichen) Miet-

61 [www.ow.ch/de/verwaltung/dienstleistungen/welcome.php?dienst\\_id=2869](http://www.ow.ch/de/verwaltung/dienstleistungen/welcome.php?dienst_id=2869).

62 BG über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (vom 23.3.2007), AS 2008, 2893.

63 BG über Änderungen des Nachsteuerverfahrens und des Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung auf dem Gebiet der direkten Steuern (vom 20.12.2006), AS 2007, 2973.

64 BG über die Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die Einführung der straflosen Selbstanzeige (vom 20.3.2008), AS 2008, 4453.

65 Vgl. auch BG über die steuerliche Behandlung von Instandstellungskosten bei Liegenschaften (vom 3.10.2008), AS 2009, 1515.

66 BG über die steuerliche Abzugsfähigkeit von Zuwendungen an politische Parteien (vom 12.6.2009), AS 2010, 449.

67 BG über die steuerliche Entlastung von Familien mit Kindern (vom 25.9.2009), AS 2010, 455.

zinses oder des Eigenmietwerts bzw. dem 3-fachen Betrag des Pensionspreises für Unterkunft und Verpflegung entsprechen muss, wenigstens aber Fr. 600 000. Das steuerbare Vermögen soll auf das 20-Fache des steuerbaren Einkommens festgelegt werden, soll also neu wenigstens Fr. 12 Mio. betragen. Für bereits nach dem Aufwand besteuerte Personen ist eine Übergangsfrist von 3 Jahren geplant. Die Vorlage kann im Internet eingesehen werden.<sup>68</sup>

### 2.13 Tessin

Der Staatsrat 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 im Kanton Ansässige entgegenwirken. Nach den Ausführungen in 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.

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.<sup>69</sup>

### 2.14 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,<sup>70</sup> Unternehmenssteuerreform II,<sup>71</sup> Änderungen des Nachsteuerverfahrens und des Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung auf dem Gebiet der

68 [www.sg.ch/home/publikationen\\_\\_\\_services/publikationen/amtsblatt.html](http://www.sg.ch/home/publikationen___services/publikationen/amtsblatt.html); Amtsblatt Nr. 34 vom 23.8.2010, S. 2607.

69 [www.ti.ch/CAN/SegGC/comunicazioni/GC/odg-mes/6328.htm](http://www.ti.ch/CAN/SegGC/comunicazioni/GC/odg-mes/6328.htm).

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

71 BG über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (vom 23.3.2007), AS 2008, 2893.

direkten Steuern<sup>72</sup> sowie Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und Einführung der straflosen Selbstanzeige.<sup>73</sup>

Die Referendumsfrist ist unbenutzt abgelaufen. Die Änderungen werden am 1.1.2011 in Kraft treten.

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»). Die Volksinitiative ist zustande gekommen. Die Regierung hat sich gegen die Abschaffung der Aufwandbesteuerung ausgesprochen und dem Grossen Rat einen Gegenvorschlag unterbreitet, der eine Verschärfung der Bedingungen anstrebt. Das steuerbare Einkommen soll auf mind. Fr. 600 000 und das steuerbare Vermögen auf mind. Fr. 12 Mio. erhöht werden. Die Grossratskommission hat sich mittlerweile jedoch für einen anderen Gegenvorschlag entschieden, der nicht mehr an Einkommen und Vermögen gekoppelt ist: Neu sollen Aufwandbesteuerte mind. Fr. 150 000 Steuern zahlen. Mit der direkten Bundessteuer wären es rund Fr. 190 000. Der Grosse Rat wird die Vorlage in der 2. Hälfte des Novembers 2010 beraten. Die Volksabstimmung ist für Mai 2011 geplant.

## 2.15 Uri

Das Urner Stimmvolk hat am 26.9.2010 das neue Steuer-gesetz mit deutlicher Mehrheit von 79,7 % gutgeheissen. In formeller Hinsicht werden mit dieser Totalrevision das Gesetz über die direkten Steuern, das Grundstück-gewinnsteuergesetz sowie das Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz in einem Rechtserlass zusammengefasst. In materieller Hinsicht führen verschiedene Massnahmen zu massvollen Senkungen der Steuerbelastung. Es geht dabei im Wesentlichen um folgende Änderungen:

### Natürliche Personen:

- Verzicht auf eine Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung beim Vermögen (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 Ver-

heiratete von Fr. 160 000 auf Fr. 200 000 und je 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 wird durch einen proportionalen Tarif ersetzt.
- Der Steuersatz beträgt für eine Besitzdauer von weniger als 1 Jahr 31 % und bei einer Besitzdauer von mehr als 20 Jahren 11 %. Der Steuersatz reduziert sich für jedes Jahr der Besitzdauer um 1 %-Punkt, bis der minimale Steuersatz von 11 % erreicht ist.
- Erhöhung des Steuerfreibetrags von Fr. 7000 auf Fr. 10 000 pro Kalenderjahr.
- Verrechnung von Betriebsverlusten mit Grundstückgewinnen.

### Erbschafts- und Schenkungssteuer:

- Der progressive Erbschafts- und Schenkungssteuertarif wird durch einen proportionalen Tarif ersetzt.
- Der Steuersatz beträgt in Abhängigkeit vom Verwandtschaftsgrad zwischen 8 % und 24 %: 8 % für Geschwister und Stiefgeschwister, 12 % für Onkel, Tanten und Nachkommen von Geschwistern, 24 % für übrige erbberechtigte Personen und Nichtverwandte.
- Erhöhung des Steuerfreibetrags von Fr. 5000 auf Fr. 15 000 pro Kalenderjahr.
- Befreiung von erbrechtlichen Zuwendungen und Schenkungen an Adoptiv- und Stiefkinder sowie zwischen Konkubinatspartnern.

*Anpassungen an Bundesrecht:* Abschaffung der Dumont-Praxis<sup>74</sup> (Umsetzung bereits per 1.1.2010); Einführung eines Abzugs von bis zu Fr. 10 000 für Zuwendungen an politische Parteien;<sup>75</sup> Erhöhung des Alters von 12 auf 14 Jahre beim Abzug für die Fremdbetreuung von Kindern<sup>76</sup> bei gleichzeitiger Beibehaltung des unbeschränk-

72 BG über Änderungen des Nachsteuerverfahrens und des Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung auf dem Gebiet der direkten Steuern (vom 20.12.2006), AS 2007, 2973.

73 BG über die Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die Einführung der straflosen Selbstanzeige (vom 20.3.2008), AS 2008, 4453.

74 Vgl. BG über die steuerliche Behandlung von Instandstellungskosten bei Liegenschaften (vom 3.10.2008), AS 2009, 1515.

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.

ten Abzugs; Übernahme der Bestimmungen zur Unternehmenssteuerreform II (2. Teil):<sup>77</sup> Bei der definitiven Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit wird der Liquidationsgewinn zum Sondersatz für Kapitaleleistungen aus Vorsorge besteuert; Anschlussgesetzgebung in weiteren Bereichen des Bundesrechts: kollektive Kapitalanlagen,<sup>78</sup> Nachsteuer- und Steuerstrafverfahren,<sup>79</sup> Gaststaatgesetz,<sup>80</sup> Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und straflose Selbstanzeige,<sup>81</sup> Bundesgerichtsgesetz<sup>82</sup> und Bundesverwaltungsgerichtsgesetz.<sup>83</sup>

Das neue Gesetz tritt per 1.1.2011 in Kraft.

## 2.16 Wallis

Der Grosse Rat hat den Entwurf zur Teilrevision des Steuergesetzes am 10.9.2010 in 2. Lesung mit 2 zusätzlichen Änderungen angenommen. Es geht im Wesentlichen um folgende Punkte:

- Überführung der mittels Dekret vom 17.6.2005 per 1.1.2006 eingeführten Massnahmen zugunsten von natürlichen und juristischen Personen ins Steuergesetz;
- Einführung eines Abzugs von Fr. 3000 für die Eigenbetreuung der Kinder bis zum 14. Altersjahr;
- Beschränkung des Abzugs für Drittbetreuungskosten auf Kinder bis zum 14. Altersjahr und Reduktion von Fr. 4000 auf Fr. 3000;
- Anpassung der Steuersätze bereits bei einer Erhöhung des Landesindex der Konsumentenpreise um 3 % (bisher 10 %);
- steuerliche Befreiung der Gewinne, die Vereine und Stiftungen durch die gelegentliche Organisation von Anlässen erzielen;
- gesetzliche Verankerung der Zusammenarbeit zwischen den Gemeinden und dem Kanton;
- Anpassungen an Bundesrecht: Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und Einführung der

straflosen Selbstanzeige,<sup>84</sup> steuerliche Entlastung von Familien mit Kindern<sup>85</sup> und Abzugsfähigkeit von Zuwendungen an politische Parteien.<sup>86</sup>

Die Teilrevision unterliegt dem fakultativen Referendum. Die Referendumsfrist läuft Anfang Januar 2011 ab. Die Teilrevision soll mit wenigen Ausnahmen, deren Inkrafttreten für den 1.1.2010 vorgesehen ist, auf den 1.1.2011 in Kraft gesetzt werden.

## 2.17 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 Kindern<sup>87</sup> 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;<sup>88</sup>
- 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<sup>89</sup> ange-

77 BG über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (vom 23.3.2007), AS 2008, 2893.

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

79 BG über Änderungen des Nachsteuerverfahrens und des Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung auf dem Gebiet der direkten Steuern (vom 20.12.2006), AS 2007, 2973.

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 Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die Einführung der straflosen Selbstanzeige (vom 20.3.2008), AS 2008, 4453.

85 BG über die steuerliche Entlastung von Familien mit Kindern (vom 25.9.2009), AS 2010, 455.

86 BG über die steuerliche Abzugsfähigkeit von Zuwendungen an politische Parteien (vom 12.6.2009), AS 2010, 449.

87 BG über die steuerliche Entlastung von Familien mit Kindern (vom 25.9.2009), AS 2010, 455.

88 BG über die steuerliche Abzugsfähigkeit von Zuwendungen an politische Parteien (vom 12.6.2009), AS 2010, 449.

89 BG über die landwirtschaftliche Pacht (LPG) (vom 4.10.1985), SR 221.213.2.



- passt 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;<sup>90</sup> Abschaffung der Dumont-Praxis<sup>91</sup> (Umsetzung durch Verordnungsänderung bereits per 1.1.2010); Gaststaatgesetz;<sup>92</sup> Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und straflose Selbstanzeige;<sup>93</sup> Bundesgerichtsgesetz<sup>94</sup> und Verwaltungsgerichtsgesetz.<sup>95</sup>

## 2.18 Zürich

Gegen die vom Kantonsrat am 30.3.2009 beschlossene Steuergesetzrevision zur Entlastung von natürlichen Personen wurden neben dem Kantonsratsreferendum auch 2 Volksreferenden mit Gegenvorschlägen von Stimmberechtigten ergriffen. In der Folge erklärte der Kantonsrat einen der beiden Gegenvorschläge von Stimmberechtigten für ungültig. Dagegen wurde Beschwerde beim Bundesgericht erhoben. Inzwischen hat das Bundesgericht über diese Beschwerde entschieden und den in Frage stehenden Gegenvorschlag von Stimmberechtigten für teilweise gültig erklärt. Die Volksabstimmung über die Steuergesetzrevision vom 30.3.2009 und die Gegenvorschläge von Stimmberechtigten wird voraussichtlich im Mai 2011 stattfinden können.

Der Kantonsrat hat am 12.7.2010 die Steuergesetzrevision zum Nachvollzug des Unternehmenssteuerreformgesetzes II<sup>96</sup> in der Schlussabstimmung gutgeheissen. In dieser Revision ist auch die Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer vorgesehen. In der Folge hat

der Gemeinderat der Stadt Zürich mit Beschluss vom 8.9.2010 dagegen das Gemeindereferendum ergriffen; den gleichen Gegenstand hat auch das Volksreferendum «Keine Steuergeschenke für Banken und Versicherungen», das am 21.9.2010 eingereicht wurde. Wann hier die Volksabstimmung stattfinden kann, ist noch offen. Nachdem die Änderung des Steuergesetzes vom 12.7.2010 auf jeden Fall nicht mehr auf den 1.1.2011 in Kraft gesetzt werden kann, ist gestützt auf Art. 72 Abs. 3 StHG eine Verordnung über den Vollzug des Unternehmenssteuerreformgesetzes II des Bundes vorgesehen.

Sodann liegt inzwischen auch der Antrag des Regierungsrats zur Volksinitiative «Grundstückgewinnsteuer – Ja, aber fair» vom 7.7.2010 vor. Mit dieser vom kantonalen Hauseigentümergeverband eingereichten Volksinitiative wird verlangt, dass die Grundstückgewinnsteuer mit zunehmender Besitzdauer stärker als bisher reduziert wird und nach 21 Jahren ganz entfällt. Zudem sollen auch die Zuschläge bei sehr kurzer Besitzdauer von 1 oder 2 Jahren reduziert werden. Der Regierungsrat beantragt nunmehr, gestützt auf ein Rechtsgutachten von Prof. Dr. Rolf Benz,<sup>97</sup> die Volksinitiative für ungültig zu erklären, soweit damit eine stärkere Reduktion der Grundstückgewinnsteuer bei Besitzdauern von 6 - 20 Jahren und ein Verzicht ab 21 Jahren verlangt wird; im Übrigen lehnt der Regierungsrat die Volksinitiative ab.

Schliesslich hat der Regierungsrat am 15.9.2010 eine weitere Vorlage für eine Steuergesetzrevision unter dem Titel «Nachvollzug des Bundesrechts betreffend Nachsteuer und Steuerstrafrecht; E-Government» zuhanden des Kantonsrats verabschiedet. Neben der Anpassung des Steuergesetzes an das BG über die Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die straflose Selbstanzeige<sup>98</sup> werden verschiedene Bestimmungen im Bereich E-Government vorgeschlagen. Insbesondere wird neu vorgesehen, dass die Finanzdirektion Vorschriften über den elektronischen Datenaustausch zwischen Steuerpflichtigen und Steuerbehörden, einschliesslich der elektronischen Einreichung der Steuererklärung, erlassen kann.

## 3 Doppelbesteuerungsabkommen

### 3.1 Informationsaustausch

Verhandlungen über eine Teilrevision bestehender Doppelbesteuerungsabkommen zwecks Aufnahme einer Bestimmung über den Informationsaustausch gemäss dem

90 BG über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (vom 23.3.2007), AS 2008, 2893.

91 Vgl. BG über die steuerliche Behandlung von Instandstellungskosten bei Liegenschaften (vom 3.10.2008), AS 2009, 1515.

92 BG über die von der Schweiz als Gaststaat gewährten Vorrechte, Immunitäten und Erleichterungen sowie finanziellen Beiträge (vom 22.6.2007), SR 192.12.

93 BG über die Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die Einführung der straflosen Selbstanzeige (vom 20.3.2008), AS 2008, 4453.

94 BG über das Bundesgericht (Bundesgerichtsgesetz) (vom 17.6.2005), SR 173.110.

95 BG über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz) (vom 17.6.2005), SR 173.32.

96 BG über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (vom 23.3.2007), AS 2008, 2893.

97 [www.steuern.ch](http://www.steuern.ch).

98 Vom 20.3.2008, AS 2008, 4453.



OECD-Standard konnten mit der Paraphierung von Revisionsprotokollen mit *Irland* (22.7.2010) und mit *Schweden* (10.9.2010) abgeschlossen werden. Ebenfalls im September wurden die letztmals im Jahr 2002 geführten Verhandlungen über den Abschluss eines neuen Doppelbesteuerungsabkommens mit *Brasilien* wieder aufgenommen; sie sollen im kommenden Jahr weitergeführt werden. Am 23.9.2010 konnte, nach beidseitigen internen Konsultationen, ein revidiertes Abkommen mit *Singapur*, das im November 2009 ausgehandelt worden war, paraphiert werden. Schliesslich wurde ein neues Abkommen mit den *Vereinigten Arabischen Emiraten*, das bereits im Herbst 2006 paraphiert worden war, an den neuen OECD-Standard angepasst und neu paraphiert.

Am 30.8.2010 und am 3.9.2010 wurden mit *Indien*<sup>99</sup> bzw. mit *Kasachstan*<sup>100</sup> Änderungsprotokolle zu den bestehenden Abkommen unterzeichnet.

### 3.2 Indien

Das am 30.8.2010 unterzeichnete Revisionsprotokoll ändert einzelne Bestimmungen des geltenden Doppelbesteuerungsabkommens vom 2.11.1994 (in der durch das ergänzende Protokoll vom 16.2.2000 geänderten Fassung).

Das Abkommen erhält eine auf die unter das Abkommen fallenden Steuern beschränkte Bestimmung über den Informationsaustausch nach OECD-Standard. Diese Bestimmung wird auf Informationen Anwendung finden, die sich auf einen mit dem 1. Januar des auf die Unterzeichnung folgenden Jahres, d. h. ab 1.1.2011 beginnenden Zeitraum beziehen.

Art. 8 des geltenden Abkommens regelt nur die Besteuerung von im internationalen Verkehr tätigen Luftfahrtunternehmen. Diese Bestimmung wird nun auch auf im internationalen Verkehr tätige Seeschiffahrtsunternehmen Anwendung finden. Gewinne solcher Unternehmen können nunmehr nur im Sitzstaat besteuert werden.

Im Bereich der Zinsen entfällt die Verpflichtung der Schweiz zur Gewährung einer fiktiven Steueranrechnung auf den von der Quellenbesteuerung befreiten Zinsen für von der indischen Regierung genehmigte Darlehen.

Das Recht Indiens, die Gewinne indischer Betriebstätten schweizerischer Unternehmen zu einem höheren Steuersatz zu besteuern als die Gewinne vergleichbarer indischer Unternehmen (Ziff. 7 des Protokolls zum bestehenden Abkommen), wird neu dahingehend eingeschränkt,

dass diese höhere Besteuerung 10 %-Punkte nicht übersteigen darf.

Bisher war Indien nach Ziff. 4 des Protokolls zum Abkommen verpflichtet, mit der Schweiz Verhandlungen zwecks Gewährung der Gleichbehandlung aufzunehmen, wenn Indien in einem Abkommen mit einem anderen OECD-Staat für Dividenden, Zinsen, Lizenzgebühren und Vergütungen für technische Dienstleistungen tiefere Quellensteuersätze als im Abkommen mit der Schweiz oder einen eingeschränkten Geltungsbereich für die Quellenbesteuerung dieser Einkünfte vereinbaren sollte. In Bezug auf die Höhe der Quellensteuersätze wird diese Bestimmung durch eine automatische Meistbegünstigungsklausel abgelöst.

### 3.3 Kasachstan

Durch das Protokoll vom 3.9.2010 wird die bisherige Amtshilfebestimmung des Abkommens vom 21.10.1999, die lediglich den Austausch der für die Anwendung des Abkommens erforderlichen Informationen vorsieht, durch eine Bestimmung gemäss dem OECD-Standard ersetzt, wobei der Geltungsbereich auf die unter das Abkommen fallenden Steuern beschränkt ist. Damit konnte erwirkt werden, dass die Schweiz von einer kasachischen schwarzen Liste von Staaten mit eingeschränkter Möglichkeit zum Informationsaustausch gestrichen und die steuerliche Benachteiligung von in beiden Staaten tätigen Unternehmen beseitigt wird.

Im Bereich der Dividenden wird die günstige Lösung (Quellensteuer von 5 % für Dividenden aus Direktbeteiligungen ab 10 % sowie von 15 % in den übrigen Fällen) weitergeführt. Zusätzlich wurde nun vereinbart, dass Dividendenzahlungen an anerkannte Pensionseinrichtungen und an die Zentralbank des anderen Staats von der Besteuerung im Quellenstaat befreit sind.

Die Bestimmung über das Verständigungsverfahren wird durch eine Schiedsklausel ergänzt.

Zwecks Erhöhung der Rechtssicherheit wird schliesslich in einer neuen Ziff. 6 des Protokolls festgehalten, dass Abkommensbestimmungen, welche mit den entsprechenden Bestimmungen des OECD-Musterabkommens übereinstimmen, nach dem Kommentar zum OECD-Musterabkommen auszulegen sind.

99 S. Abschn. 3.2.

100 S. Abschn. 3.3.







---

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  
(ab 1.1.2011: CHF 420) pro Jahr, beginnend mit:

Ausgabe 2011/1       Ausgabe 200\_\_/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:

---



